



ROGÉRIO DIAS CORREIA

DESAFIOS DO FEDERALISMO FISCAL. Contributo para a compreensão do exercício partilhado do poder tributário no limiar do século XXI.

Tese de Doutoramento em Ciências Jurídico-econômicas orientada pelo professor Doutor José Casalta Nabais e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Agosto/2014



UNIVERSIDADE DE COIMBRA

ROGERIO DIAS CORREIA

**DESAFIOS DO FEDERALISMO FISCAL. Contributo para a
compreensão do exercício partilhado do poder tributário no limiar do
século XXI.**

Tese de Doutoramento em Ciências Jurídico-
econômicas orientada pelo professor Doutor José
Casalta Nabais e apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de Coimbra.

Agosto/2014



UNIVERSIDADE DE COIMBRA

DEDICATÓRIA

Aos meus pais que, com muito sacrifício e dedicação, não mediram esforços para me oferecer uma estrutura familiar sólida e profícua, fator essencial para a formação do meu carácter e personalidade.

À minha esposa, Rafaela Correia, companheira dedicada que, com coragem e determinação, acreditou no meu sonho como um projeto de vida familiar, dando-me a tranquilidade necessária para me dedicar inteiramente aos estudos.

Ao meu filho Gabriel, um presente de Deus, que trouxe um novo sentido para a minha vida, caracterizado por um amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida, pela saúde, pela graça e provisão em todos os momentos da minha existência, o qual, no alto da sua grandeza e misericórdia, facultou-me as condições para a concretização deste sonho.

Ao meu orientador, Doutor José Casalta Nabais, mestre de notável saber jurídico que, com paciência e dedicação, ajudou-me a trilhar este longo e penoso percurso acadêmico.

Aos amigos que torceram pelo sucesso desta empreitada e que vivenciaram a minha labuta.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS	08
RESUMO	09
ABSTRACT	10
RIASSUNTO	11
INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO I - TEORIA GERAL DO FEDERALISMO	22
1.1 - Aspectos históricos	22
1.2 - Fundamentos psicológicos, sociais e filosóficos do federalismo	28
1.3 - Natureza jurídica do Estado federal	31
1.4 - Premissas fundamentais do federalismo	40
1.4.1 - Repartição constitucional de competências	40
1.4.2 - A autonomia dos Estados membros	45
1.4.3 - A participação dos Estados membros na formação da vontade da União	49
1.5 - Outras características de um Estado federal	52
1.6 - A supremacia da Constituição federal e o controle da legislação infraconstitucional	57
1.7 - Espécies de federalismo	62
1.7.1 - Federalismo dual	62
1.7.2 - O federalismo cooperativo	64
1.7.3 - O federalismo simétrico e o assimétrico	66
1.7.4 - O federalismo orgânico	71
1.8 - Os entes políticos que compõe uma Federação	72
1.8.1 - A União	72
1.8.2 - Os Estados membros	74
1.8.3 - Os Municípios	76
1.8.4 - Outras unidades governamentais	80
CAPÍTULO II – TEORIA ECONÔMICA DO FEDERALISMO FISCAL	81
2.1 - Noções gerais	81
2.2 - Funções fiscais	81
2.2.1 - Função alocativa	82
2.2.2 - Função redistributiva	83
2.2.3 - Função estabilizadora	84
2.2.4 - O exercício das funções fiscais pelos entes federativos	85
2.3 - Premissas elementares da teoria tradicional do federalismo fiscal	87
2.4 - A atribuição de despesas aos níveis de governo	89
2.5 - Atribuição de poder tributário	92
2.5.1 - Competência tributária quanto á titularidade	95
2.5.2 – Diretrizes para a partilha de poder tributário	96
2.5.3 - Atribuição tributária dos principais tributos na prática	101
2.5.3.1 - Tributos sobre a propriedade	101
2.5.3.2 - Tributos sobre a renda	102

2.5.3.3 - Tributos sobre o consumo	104
2.5.3.4 - Tributos sobre a folha salarial	106
2.5.3.5 - Tributos sobre os recursos naturais	107
2.5.3.6 - Tributos sobre o comércio exterior (importação e exportação)	109
2.5.3.7 - Tributos contraprestacionais (ou bilaterais)	110
2.5.3.8 - Conclusões gerais sobre a atribuição tributária	111
2.6 - Transferências intergovernamentais	111
2.6.1 - Funções das transferências intergovernamentais	115
2.6.1.1 - Correção do extravasamento de benefícios	115
2.6.1.2 - Equalização financeira vertical e horizontal	117
2.6.1.3 - Aperfeiçoamento global do sistema tributário	121
2.6.2 - Diretrizes para um sistema de transferências intergovernamentais	122
2.7 - As fronteiras territoriais	124
2.8 - Federalismo laboratório	125
2.9 - A competição interjurisdicional	126
2.10 - Federalismo fiscal sob outros enfoques	129
2.10.1 - Objetivos Políticos e econômicos de um sistema legal	130
2.10.2 - A descentralização tributária e o desenvolvimento econômico	131
CAPITULO III - VISÃO EMPÍRICA DA TEORIA DO FEDERALISMO FISCAL	136
3.1 – O federalismo brasileiro	136
3.1.1 - O sistema tributário brasileiro	138
3.1.2 - A partilha de competências na CRFB/88	143
3.1.2.1- Competências privativas	143
3.1.2.2 - Competências comuns	153
3.1.2.3 - Competências residuais	155
3.1.2.4 - As leis complementares em matéria tributária	157
3.1.2.4.1 - A lei complementar como instrumento para prevenir desequilíbrios na concorrência	166
3.1.2.4.2 - Considerações sobre o alcance da lei complementar na seara tributária	167
3.1.2.5 - O papel das resoluções do Senado Federal em matéria tributária	178
3.1.3 - Transferências Constitucionais	181
3.1.3.1 - Espécies de repartição	182
3.1.3.2 - Casos de repartição direta	182
3.1.3.3 - Casos de repartição indireta	186
3.1.3.4 - Garantias de repasse	189
3.1.3.5 - Os mecanismos de repasse indireto: Fundos de Participações	190
3.1.3.5.1 - Fundo de Participação dos Estados	191
3.1.3.5.2 - Fundo de Participação dos Municípios	195
3.1.3.5.3 - Fundos de incentivo ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste	197
3.1.3.5.4 - Fundo de compensação à desoneração das exportações	198
3.1.4 Questões sensíveis no federalismo brasileiro	199
3.1.4.1 - A tributação sobre o consumo	199
3.1.4.1.1 – ICMS e guerra fiscal	200
3.1.4.1.2 – O imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS	208
3.1.4.2 - Concessão de benefícios fiscais e a lei de responsabilidade fiscal	213
3.1.4.3 - O sistema unificado de tributação nacional – “SIMPLES	215

NACIONAL”	
3.1.5 - Uma análise concreta do federalismo brasileiro	219
3.2 - O federalismo fiscal norte-americano	228
3.2.1 - Aspectos gerais	228
3.2.2 - Limitações federais em matéria tributária	230
3.2.3 - Limitações estaduais em matéria tributária	233
3.2.4 - Limitações locais em matéria tributária	234
3.2.5 - A atribuição de despesas no sistema norte-americano	235
3.2.6 - A estrutura fiscal dos Estados Unidos da América	237
3.2.5.1 - Principais tributos	238
3.2.7 - As transferências intergovernamentais	244
3.2.8 - Falência Municipal (Municipality Bankruptcy)	249
3.2.9 - Dados concretos de federalismo norte-americano	252
3.2.10 - Considerações finais sobre o federalismo norte-americano	257
3.3 - O federalismo fiscal alemão	259
3.3.1 - Aspectos gerais do federalismo alemão	259
3.3.2 - Atribuições de despesas	264
3.3.3 - A estrutura tributária	266
3.3.4 - O sistema de partilha de receitas tributárias	268
3.3.4.1 - O sistema de equalização fiscal e a “lei de compensação financeira interestadual” (Länderfinanzausgleich)	271
3.3.5 - As competências administrativas em matéria tributária	276
3.3.6 - Dados concretos do federalismo alemão	277
3.3.7 - O Tribunal Constitucional Federal (Bundesverfassungsgericht)	280
3.3.8 - Considerações finais sobre o federalismo alemão	281
CAPÍTULO IV - A DESCENTRALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA EM OUTRAS FORMAS DE ESTADO - UNITÁRIO, AUTÔNOMICO E REGIONAL	284
4.1 - Portugal	284
4.1.1- Aspectos gerais	284
4.1.2 - As estrutura tributária no sistema jurídico português	291
4.1.2.1 - O poder tributário das Regiões Autônomas	293
4.1.2.2 - O poder tributário das autarquias locais	296
4.1.3 - As relações financeiras intergovernamentais nos sistema jurídico português	299
4.1.4 - Dados concretos sobre as receitas tributárias no Estado Português	302
4.2 - Espanha	305
4.2.1 - Aspectos gerais	305
4.2.2 - A estrutura tributária no Estado espanhol	310
4.2.2.1 - A delimitação infraconstitucional do poder tributário no Estado espanhol	312
4.2.3 - Medidas de equalização fiscal	317
4.2.4 - Dados concretos sobre as receitas tributárias no Estado espanhol	319
4.3 - Itália	321
4.3.1 - Aspectos gerais	321
4.3.2 - A estrutura tributária no Estado Italiano	325
4.3.2.1 - A regulação infraconstitucional da tributação na Itália	326
4.3.3 - Dados concretos sobre as receitas tributárias na Itália	328
4.3.4 - Considerações finas sobre o sistema tributário italiano	330
CAPÍTULO V - GLOBALIZAÇÃO E FEDERALISMO FISCAL	332

5.1 - Noções gerais sobre globalização	332
5.1.1 - Espécies de globalização	338
5.2 - Globalização e harmonização fiscal	342
5.2.1- A harmonização tributária no âmbito da União Europeia	347
5.2.1.1 - Aspectos gerais	347
5.2.1.2 - O exercício partilhado do poder no âmbito da União Europeia	350
5.2.1.3 - Fontes legislativas no âmbito da União Europeia	353
5.2.1.4 - O processo legislativo na União Europeia	365
5.3 - A descentralização tributária num mundo globalizado	368
5.3.1 - A globalização, centralização tributária e preservação das autonomias dos entes descentralizados	371
5.3.2 - A centralização, descentralização e guerra fiscal	379
5.3.3 - O federalismo laboratório, centralização e descentralização tributária	384
CONCLUSÕES	387
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	418

LISTA DE ABREVIATURAS

CE - Constituição da Espanha

CRFA /69 - Constituição de República Federal da Alemanha

CRFB/88 - Constituição da República Federativa do Brasil

CRI/47 - Constituição da República da Itália de 1947

CRP/76 - Constituição da República Portuguesa

FCM - Fundo de Ceosão Municipal

FSM - Fundo Social Municipal

IRC - Imposto sobre o Rendimento de pessoas coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento de pessoas singulares

ITR - Imposto Territorial Rural

IVA - Impostos sobre valor acrescentado

LFRA - Lei de Finanças das Regiões Autônomas

PIB - Produto interno Bruto

STF – Supremo Tribunal Federal

TFUE -Tratado de Funcionamento da União Europeia

TUE - Tratado da União Europeia

RESUMO

O federalismo fiscal trata da partilha do poder tributário entre níveis diferenciados de governo e tem como objeto de estudo os princípios e regras gerais que devem nortear a descentralização do poder tributário. Busca, portanto, identificar as premissas que devem informar a atribuição de poder tributário ao ente central e aos entes descentralizados como maior ou menor abrangência. A questão fundamental nessa problemática manifesta-se na necessidade de equacionar conceitos contraditórios como unidade e diversidade, de maneira a garantir uma pujança nacional e, ao mesmo tempo, preservar as peculiaridades locais. Sendo assim, a partilha de poder tributário, nomeadamente no que tange à definição dos critérios demarcadores de competência tributária, envolve a consideração de diversos fatores de natureza social, política e econômica, os quais, não raras vezes, sinalizam em sentidos diferentes. A descentralização do poder tributário requer a consideração de questões deveras complexas e que não encontram soluções prontas. Sendo assim, este trabalho busca apresentar as premissas da teoria geral do federalismo fiscal, confrontando-as com a aplicação empírica desta teoria em alguns ordenamentos jurídicos. Outrossim, busca verificar se as premissas postas pela teoria do federalismo fiscal podem ser compatibilizadas com o fenômeno globalização que envolve um intenso processo de integração mundial, marcado pela necessidade de aproximação normativa dos diversos ordenamentos jurídicos com vistas a facilitar o fluxo de bens, pessoas e capital numa perspectiva global. Nesse contexto, buscaremos analisar em que medida a descentralização do poder tributário pode ser compatibilizada com o intenso processo de interconexão global.

Palavras-chave

Federalismo – descentralização – tributação - autonomia – globalização.

ABSTRACT

Fiscal federalism concerns the sharing of tax power among different levels of government and has as its study object the principles and general rules that must guide the decentralization of tax power. It seeks, therefore, to identify the premises that must inform the attribution of tax power to the central entity and the decentralized entities with a greater or lesser scope. The fundamental matter of such issue is the need to equate contradictory concepts, such as unity and diversity, so as to ensure nation-wide vigor and, at the same time, preserve the local peculiarities. Thus, the sharing of tax power, notably with regard to the definition of the criteria to outline the tax jurisdiction, involves the consideration of several factors of a social, political and economic nature, which often lead to different directions. The decentralization of tax power requires that very complex matters be taken into account, which matters do not have ready-made solutions. Thus, this paper is intended to set forth the premises of the general theory on fiscal federalism, comparing them with the empirical application of such theory in certain legal systems. Moreover, it seeks to verify if the premises set out by the fiscal federalism theory can be rendered compatible with the globalization phenomenon, which involves an intense worldwide integration process, marked by the need for normative approximation of the different legal systems, in order to render the flow of goods, persons and capital easier, from a global viewpoint. Within such context, we shall seek to analyze to what extent the decentralization of tax power can be rendered compatible with the intense process of global interconnection.

Keywords

Federalism – decentralization – taxation - autonomy – globalization.

RIASSUNTO

Il federalismo fiscale tratta della divisione del potere tributario tra livelli differenziati di governo e si pone come oggetto di studio i principi e le regole generali che devono orientare la decentralizzazione del potere tributario. Ricerca, pertanto, l'identificazione delle premesse che devono informare l'attribuzione del potere tributario all'ente centrale e agli enti decentralizzati come maggiore o minore ampiezza. In questa problematica, la questione fondamentale si manifesta nella necessità di semplificare concetti contraddittori come unità e diversità, in modo da garantire la grandezza nazionale e, allo stesso tempo, preservare le peculiarità locali. Stando così le cose, la divisione del potere tributario, in particolare per quanto riguarda la definizione dei criteri di demarcazione della competenza tributaria, coinvolge la considerazione di diversi fattori di natura sociale, politica ed economica, che ci guidano, non di rado, in direzioni differenti. La decentralizzazione del potere tributario richiede siano considerate questioni realmente complesse e che non dispongono di soluzioni pronte. Visto tutto questo, il presente lavoro vuole illustrare le premesse della teoria generale del federalismo fiscale, confrontandole con l'applicazione empirica di questa teoria in alcuni ordinamenti giuridici. Cerca inoltre di verificare se le premesse poste dalla teoria del federalismo fiscale possano essere compatibili con il fenomeno della globalizzazione che coinvolge un intenso processo di integrazione mondiale, segnato dalla necessità di approssimazione normativa dei diversi ordinamenti giuridici mirando a facilitare il flusso di beni, persone e capitale in una prospettiva globale. In questo contesto, cercheremo di analizzare la misura in cui la decentralizzazione del potere tributario possa essere compatibile con l'intenso processo di interconnessione globale.

Parole chiave

Federalismo – decentralizzazione – tassazione - autonomia – globalizzazione.

INTRODUÇÃO

A teoria do federalismo preconiza a descentralização do exercício do poder estatal, de maneira que as decisões relacionadas à coisa pública ocorram num nível de governo mais próximo dos seus destinatários. Com efeito, a teoria do federalismo busca fixar as premissas teóricas capazes de nortear o exercício partilhado do poder estatal entre níveis de governo com maior ou menor abrangência territorial.

A descentralização pode ocorrer em diversos níveis, numa escala crescente, que vai desde uma descentralização meramente administrativa até a uma descentralização no que toca ao exercício do poder político. No primeiro caso, os níveis descentralizados atuam como uma espécie de *longa manus* do ente central, isto é, como um braço executivo na implementação das políticas públicas definidas na esfera central. Já no caso da descentralização política, a descentralização ocorre no próprio âmbito da tomada de decisão, uma vez que se atribui aos entes descentralizados competências próprias para atuar de forma inaugural na definição de políticas públicas localizadas.

O grau de descentralização, no que toca ao exercício do poder estatal, pode variar significativamente de acordo com a forma de organização estatal. Estados unitários geralmente valem-se, em maior ou menor medida, de mecanismos de descentralização administrativa, mantendo-se a primazia do ente central no delineamento das políticas públicas. Já os Estados federais são marcados pela descentralização política, de maneira que o âmbito de decisão política é partilhado entre diferentes níveis de governo.

Vale ressaltar que o processo de descentralização estatal não decorre de uma concepção doutrinária sistematicamente elaborada e nem tampouco de uma identificação clara e precisa das premissas elementares que devem nortear o exercício partilhado (ou compartilhado) do poder estatal. Decorre, de fato, de um longo processo histórico que, através da conjugação de diversos fatores, foi dando azo a ocorrências de circunstâncias específicas que exigiram a busca de alternativas para lidar com situações concretas.

Nessa baila, é preciso acentuar a grande dificuldade de se estabelecer uma concepção precisa de federalismo, nomeadamente porque se trata de uma concepção forjada de forma gradativa, impulsionada pela necessidade de se encontrarem soluções criativas para problemas práticos. Foram questões empíricas que serviram de combustível para a construção dos parâmetros do federalismo enquanto forma de organização estatal.

A forma de apresentação do federalismo pode variar substancialmente, dependendo do cenário, do contexto e dos aspectos considerados por aqueles que se propõem a estudar o tema. É comum verificar na literatura especializada a alusão a adjetivações para tentar delimitar âmbitos específicos de análise, tais como *federalismo financeiro*, *federalismo fiscal*, *federalismo administrativo*, *federalismo executivo*, dentre outros.

Ocorre que até mesmo a adjetivação do termo federalismo não consegue eliminar a ambiguidade terminológica que a ele é imanente, na medida em que, não raras vezes, os estudiosos do tema utilizam a mesma expressão com sentidos bastante diferentes.

Por essa razão, *ab initio*, importa delinear o objeto do presente estudo, de modo a facilitar a compreensão do que nos propomos desenvolver.

O termo federalismo tem como veia central a descentralização no que tange ao exercício do poder estatal. Contudo, é possível delimitar, dentro da amplitude do conceito, alguns aspectos que se referem a esferas específicas. Assim, nosso intento é versar sobre a parte da teoria do federalismo que se preocupa com a descentralização do poder tributário, ou seja, o poder para instituir os tributos necessários ao custeio das despesas públicas.

Logo, nosso objeto de estudo é a partilha de poder tributário entre os diversos níveis de governo. Ou seja, como, e em que medida, o exercício do poder tributário pode ser partilhado entre o ente central e os níveis descentralizados de decisão. Trata-se, portanto, de estudar os fundamentos teóricos que têm sido utilizados como base por alguns ordenamentos jurídicos no regramento do tema.

Para tanto, será necessário desenvolver alguns conceitos fundamentais que se relacionam intrinsecamente com a noção de poder estatal, tais como: Estado, soberania, autonomia, descentralização, unidade e diversidade, esferas governamentais, globalização, dentre outros. A partir da compreensão desses conceitos é que será possível investigar o tema, de modo a responder a problemática que nos servirá de fio condutor.

Vale ressaltar que nossa abordagem tem como foco a partilha do poder tributário do ponto de vista normativo, ou seja, a descentralização no que tange ao poder de instituir, abstratamente, as hipóteses de incidências necessárias ao surgimento da obrigação tributária. Pois é partir dessa análise que poderemos aferir se, e em que medida, os entes descentralizados dispõem (ou deveriam dispor) de autonomia tributária. Trata-se de uma imersão num cenário melindroso com vistas a investigar as possibilidades em termos de descentralização do poder político, no que tange ao campo da tributação.

Interessa-nos investigar em que medida a autonomia tributária dos entes descentralizados pode ser benéfica do ponto de vista global e qual o espaço que essa

autonomia encontra atualmente num cenário globalizado. Daí, a questão fulcral que se buscará desenvolver é a seguinte: a descentralização do poder de tributar pode adequar-se ao intenso e acelerado processo de globalização? Dessa questão principal, decorrem outras questões relacionadas, como: os entes descentralizados dispõem (ou deveriam dispor) de fato de autonomia tributária? A descentralização tributária, por si só, é capaz de garantir autonomia financeira aos entes descentralizados? Qual é o papel do ente central na condução das políticas tributárias? Como ponderar a preservação das autonomias locais com outros valores constitucionais não menos importantes? Em que medida a autonomia tributária correlaciona-se com a autonomia financeira? São algumas das questões fundamentais que nos servirão de norte no desenvolvimento do tema.

A questão premente do federalismo é assegurar a unidade do ponto de vista nacional, mas ao mesmo tempo, respeitar a diversidade existente entre as localidades. Nessa baila, a necessidade de equacionar *unidade e diversidade* é uma questão fundamental nas discussões sobre o tema, na medida em que é necessário encontrar um ponto de equilíbrio, de maneira que a valorização da *unidade* não desprestige a *diversidade* ou vice-versa.

O estudo terá como base uma perspectiva normativa, na qual se se buscará investigar de que modo alguns ordenamentos jurídicos tratam do tema, ou seja, como ocorre a partilha do poder tributário no plano normativo entre os níveis de governo. Para tanto, num primeiro momento, tomaremos por base os ordenamentos jurídicos do Brasil, dos Estados Unidos da América e da Alemanha, países que adotam a forma federal de Estado. Boa parte do trabalho envolverá a análise dos ordenamentos jurídicos desses países, uma vez que é na forma federal de Estado que a doutrina da descentralização tributária encontra maior expressão. Num segundo momento, analisaremos os ordenamentos jurídicos de Portugal, da Espanha e da Itália, países que adotam a forma unitária, autonômica e regional, respectivamente. Desse modo, teremos condições de avaliar como as diferentes formas de organização estatal lidam com o tema descentralização do poder tributário.

Importa ressaltar, contudo, que a análise restringir-se-á às normas contidas nas Constituições dos referidos Estados e a algumas normas gerais sobre tributação, não encampando, assim, as peculiaridades legislativas de cada ordenamento jurídico. Buscar-se-á, sobretudo, identificar o enquadramento normativo da descentralização tributária nos ordenamentos suprarreferidos, para efeito de uma visão comparativa. De regra, não serão consideradas as questões doutrinárias ou controvertidas de cada ordenamento jurídico, a não ser quando tal discussão contribua para uma melhor percepção do tema proposto.

O foco do trabalho é eminentemente jurídico. No entanto, em muitos momentos será necessário levar a cabo uma interconexão com outras áreas do conhecimento. Isso porque a teoria do federalismo envolve a necessidade de equacionar a dicotomia *Unidade x Diversidade*. Ocorre que esses conceitos relacionam-se intrinsecamente com questões econômicas e sociais, de modo que qualquer estudo sobre o federalismo deve estar atento a essa realidade que a ele é subjacente.

Desse modo, na exposição do tema, partiremos de uma abordagem essencialmente normativa, mas sempre buscando estabelecer uma relação com os aspectos econômicos e sociais que se conectam com o ponto discutido. Tal postura tem por objetivo evidenciar a relação causa/efeito que se estabelece entre o tratamento normativo e o grau de descentralização tributária.

Após uma análise do contexto normativo, sempre que possível, buscaremos verificar, através da apresentação de números oficiais, o quanto as normas postas representam em termos de autonomia financeira. Ou seja, se o arcabouço normativo é capaz de assegurar, de fato, a disponibilidade de recursos financeiros necessários ao custeio de uma gestão descentralizada que seja de conformidade com as preferências locais.

Mesmo que o foco desse trabalho seja a partilha do poder tributário, enquanto poder abstrato para instituir tributos próprios, também serão abordadas questões correlatas tais como os mecanismos de equalização financeira. Isso porque o funcionamento dos mecanismos de transferências intergovernamentais é um ponto elementar para a compreensão do sistema tributário posto.

Entretanto, as considerações sobre os mecanismos de transferências intergovernamentais vão aparecer de forma bastante sucinta e apenas para fornecer subsídios para a compreensão do modo de partilha do poder tributário. Logo, não será objeto dessa investigação um aprofundamento das questões relacionadas ao *modus operandi* dos mecanismos de transferências intergovernamentais ou mesmo a análise dos benefícios ou malefícios de cada modelo.

Do mesmo modo, teceremos breves comentários sobre a forma de partilha de despesas, na medida em que esta acaba sendo um pressuposto para a partilha de poder tributário. Destarte, apresentaremos, em linhas gerais, quais os critérios apontados pela literatura especializada para orientar a assunção de despesas entre os diversos níveis de governo. Tudo, com vistas a estabelecer uma confrontação entre a atribuição de receitas e despesas, bem como os efeitos dessa relação no que se refere à autonomia dos entes descentralizados.

Por fim, ao final da investigação discorreremos sobre a necessidade de equacionar descentralização e globalização, conceitos que, *a priori*, são contraditórios. Isso porque a descentralização envolve liberdade para inovar, o que pode ensejar sistemas tributários complexos, cuja estrutura seja baseada em múltiplos subsistemas normativos. Já a globalização conclama uma interconexão que caminha no sentido de uma gradual redução das disparidades legislativas, com a finalidade de facilitar o fluxo de pessoas, bens e capitais numa perspectiva global.

Outro ponto importante a ser destacado é a dificuldade de se trabalhar com ordenamentos jurídicos diversos. É bastante complicado estabelecer uma fiel correlação entre os conceitos e institutos adotados em cada ordenamento jurídico. O estudo comparado dificulta imensamente o estabelecimento de um padrão semântico adequado, pois a ambiguidade das palavras sempre pode trair o estudioso, mormente quando a matéria-prima, no nosso caso o acervo bibliográfico, é proveniente de línguas e culturas jurídicas muito diferentes.

Com efeito, procuraremos utilizar os termos e institutos jurídicos mais comumente aceitos para facilitar a compreensão do estudo, mesmo sabendo que tal postura poderá ensejar críticas relacionadas à precisão terminológica.

Postos os esclarecimentos gerais sobre o propósito dessa investigação, resta-nos, agora, mapear o caminho a ser trilhado, de modo a sinalizar a forma de divisão do presente estudo e, desse modo, evidenciar a linha de raciocínio que a ele serviu de fio condutor.

O trabalho de investigação está dividido em cinco capítulos que versam sobre cinco temáticas concatenadas da seguinte forma: I - A teoria geral do federalismo; II - A teoria econômica do federalismo; III - A aplicação empírica da teoria do federalismo fiscal; IV - A descentralização tributária em outras formas de Estado (unitário, autonômico e regional); V - Globalização e federalismo fiscal. Ao final, apresentamos uma síntese conclusiva com as principais posições assumidas ao longo do trabalho.

O capítulo I aborda a teoria geral do federalismo, de modo a investigar os aspectos gerais que nortearam o desenvolvimento do federalismo, nomeadamente no que toca ao processo de desenvolvimento histórico, aspectos sociais e, em especial, os diversos modelos de organização consubstanciados numa descentralização política.

Com essa abordagem visamos a identificar as premissas fundamentais que servem (ou poderiam servir) de supedâneo para um Estado federal, enquanto forma de descentralização política, a repercutir decisivamente na forma de partilha do poder tributário. Logo, serão objeto de investigação as diversas formas de organização federal, o *modus operandi* do

relacionamento entre as entidades governamentais que compõem uma Federação e o modelo de partilha no que tange ao exercício do poder estatal na esfera tributária.

Pretendemos investigar se, de fato, é possível falar numa teoria geral do federalismo, ou seja, se é possível estabelecer premissas gerais que devem estar presente num Estado que apregoe para si o *status* de Estado federal.

Nesse ponto, será necessário lidar com algumas questões fundamentais, como, por exemplo: a) o conceito de soberania; b) a descentralização no que tange ao exercício do poder estatal; c) unidade x diversidade; d) autonomia dos entes descentralizados, e) entes que compõem uma Federação, dentre outras.

Importa ressaltar que, nesse primeiro capítulo, a intenção é dar uma visão geral dos principais fundamentos teóricos que serviram de base para a construção de uma teoria geral do federalismo, de modo que não serão analisadas peculiaridades dos diversos Estados que adotam essa forma de organização estatal. Alguns pontos específicos, uma vez ou outra, vão aparecer, mas tão somente na medida em que forem importantes para o desenvolvimento da investigação. Logo, o capítulo I busca trazer a lume alguns aspectos essenciais que servirão de subsídios para a compreensão do modo de partilha do poder tributário, tema que será desenvolvido nos demais capítulos sobre perspectivas diversas.

O capítulo II versa sobre as questões econômicas da teoria do federalismo fiscal. Destarte, nesse capítulo, buscar-se-á analisar como as funções do setor público - alocação, redistribuição e de estabilização - interferem (ou deveriam interferir) na atribuição de poder tributário aos níveis descentralizados de governo.

A análise das respectivas funções terá por objetivo compreender como as questões relacionadas à alocação de recursos, à redistribuição de riquezas e à estabilização interferem no delineamento de um sistema tributário. Com efeito, buscaremos compreender, com base em considerações econômicas, quais as vantagens e desvantagens que podem ser associadas à descentralização no que tange ao exercício do poder tributário.

Nesse caminho, embora não seja a questão nuclear deste trabalho, será necessário abordar os critérios relacionados à atribuição de despesas aos níveis descentralizados de governo, pois é intrínseca a correlação entre despesa e receita, porquanto a necessidade de arrecadação está diretamente vinculada aos níveis assumidos de despesas públicas.

Também será necessário considerar os mecanismos de transferências intergovernamentais de recursos, uma vez que, empiricamente, nenhum modelo de tributação descentralizado é capaz, por si só, de garantir adequadamente aos níveis descentralizados de governo os recursos financeiros indispensáveis ao custeio da despesa pública.

Abordaremos, ainda, questões que, direta ou indiretamente, relacionam-se com o exercício do poder tributário, tais como: a) eficiência econômica; b) equidade nacional; c) custo administrativo; d) necessidade fiscal. São pontos fundamentais que devem nortear a partilha de poder tributário entre os níveis descentralizados de governo.

Por fim, serão discutidos outros pontos também relevantes, como a definição das fronteiras territoriais, a competição interjurisdicional, além de outros aspectos que extravasam o âmbito eminentemente econômico e se relacionam com questões sociais e políticas.

O Capítulo III versará sobre alguns casos concretos da aplicação da teoria do federalismo fiscal, nomeadamente no Brasil, nos Estados Unidos da América e na Alemanha. Trata-se de três países que têm em comum uma grande dimensão territorial, mas com realidades históricas, econômicas e sociais bastante distintas, a refletir diretamente no delineamento do tipo de federalismo adotado.

A abordagem nesse capítulo será essencialmente normativa, tendo como fonte de pesquisa as disposições constitucionais e algumas leis gerais sobre tributação que se relacionam com o federalismo fiscal, de modo a compreender o modelo de organização em matéria de partilha do poder tributário adotado no Brasil, nos Estados Unidos da América e na Alemanha. O objetivo deste capítulo será compreender como se dá a partilha de poder tributário entre os entes federativos, do ponto de vista normativo, e de que modo tal partilha repercute concretamente em termos de autonomia financeira.

É importante ressaltar que não abordaremos, com intuito investigativo, as questões peculiares de cada ordenamento jurídico, nomeadamente no que toca às divergências doutrinárias e jurisprudenciais, tão comuns na seara jurídica. Pretendemos apenas compreender, em linhas gerais, o funcionamento do federalismo fiscal adotado em cada um dos Estados suprarreferidos e tentar compreender qual o efeito financeiro das normas postas. Nesse tópico, nossa principal matéria-prima serão as normas constitucionais e algumas leis gerais que versam sobre tributação, que serão analisadas à luz da teoria geral do federalismo.

O leitor perceberá que será dada uma atenção bem maior ao ordenamento jurídico brasileiro. Tal fato explica-se em razão de a Constituição brasileira dedicar todo um capítulo (com vários artigos, parágrafos, incisos e alíneas) ao delineamento do sistema tributário brasileiro, algo nada comum em outros ordenamentos jurídicos. O tratamento é tão minucioso que não é exagero falar numa constitucionalização do direito tributário brasileiro. De tal fato, resulta a necessidade de um maior detalhamento ao tratar do federalismo brasileiro.

O mesmo não ocorre no caso dos Estados Unidos da América, uma vez que o legislador constituinte norte-americano foi deveras sucinto ao tratar do modelo de partilha do

poder tributário. São pouquíssimas normas que versam diretamente sobre a tributação, de modo que muitas das disposições fundamentais na seara tributária decorrem da interpretação de princípios estruturantes e regras gerais. Dessa posição política decorre um amplo grau de autonomia conferida aos entes descentralizados, o que é consonante com o processo histórico de conformação do federalismo norte-americano.

Já na Alemanha, ocorre uma posição intermediária, na qual não se chega a um tratamento tão minucioso quanto no sistema brasileiro, mas se dedica atenção especial ao delineamento do sistema tributário. Nessa baila, pretendemos compreender as disposições fundamentais sobre a partilha do poder tributário no sistema tributário alemão, de modo a confrontá-lo com a teoria geral do federalismo fiscal.

A análise normativa será seguida de uma análise concreta dos números relacionados ao binômio *receita/despesa*, de modo a verificar se as normas postas em cada um dos referidos ordenamentos jurídicos repercutem decisivamente no grau de autonomia dos entes descentralizados. Para tanto, serão utilizados dados divulgados principalmente pela OCDE, bem como por outros órgãos e entidades reconhecidas que investigam o tema.

O objetivo do capítulo III é, portanto, trazer uma visão geral sobre o federalismo fiscal praticado no Brasil, nos Estados Unidos da América e na Alemanha, de modo a compreender como o federalismo fiscal se expressa empiricamente. É verdade que existem muitos outros modelos praticados em outros Estados que também adotam a forma federal de Estado, contudo, pensamos que a análise desses três modelos atende satisfatoriamente aos nossos anseios investigativos, permitindo-nos extrair algumas conclusões importantes para efeito do tema proposto.

O capítulo IV trata da descentralização tributária em outras formas de Estado, nomeadamente o Estado unitário, Estado autonômico e Estado regional. Para tanto, analisaremos os sistemas tributários de Portugal, da Espanha e da Itália. Tais Estados, embora não adotem a forma federal de Estado, adotam mecanismos interessantes de descentralização. Com efeito, a partir da análise das disposições constitucionais e normas gerais sobre tributação de cada um dos ordenamentos jurídicos referidos, pretendemos ter uma visão geral do grau de descentralização vislumbrado em tais Estados, de modo a verificar se, de fato, é possível falar em autonomia dos entes descentralizados (pelo menos do ponto de vista financeiro) sem uma efetiva partilha no que toca ao exercício do poder político.

Mais uma vez importa destacar que a análise será essencialmente normativa, não sendo nosso foco abordar as questões doutrinárias e jurisprudenciais inerentes a cada sistema jurídico. Tais questões aparecerão apenas quando necessárias ao desenvolvimento do tema ora

tratado. Logo, não se vislumbrará nesse capítulo uma representativa imersão no campo doutrinário e jurisprudencial; primar-se-á pela análise dos diplomas normativos essenciais à compreensão do sistema tributário posto em cada ordenamento jurídico.

O capítulo V versará sobre globalização e federalismo fiscal. Nesse tópico, buscaremos abordar questões que têm desafiado os pesquisadores. Será possível compatibilizar conceitos que, *a priori*, parecem contraditórios? Como equacionar movimentos rumo a uma internacionalização cada vez mais intensa com os anseios autonomistas dos entes descentralizados? Harmonização e descentralização podem conviver harmonicamente? São questões fundamentais que pretendemos discutir.

Para tanto, será necessário passar em revista o fenômeno globalização, com vistas a compreendê-lo adequadamente no cenário que ora nos propomos estudar. Nesse contexto, trataremos à baila a situação da União Europeia que, enquanto bloco regional, tem que lidar diretamente com a necessidade de caminhar num sentido rumo à harmonização tributária intrabloco e, ao mesmo tempo, respeitar a soberania fiscal dos Estados membros.

Trata-se de uma questão deveras complexa e que é caracterizada por avanços e retrocessos em termos de política regional. Logo, é mister verificar em que medida as premissas de um federalismo fiscal coadunam-se com a forma de organização regional, ou seja, em que medida é possível falar num federalismo fiscal em nível de União Europeia.

Ressalte-se que se trata de uma questão tormentosa e que encontra expressão nos mais diversos setores da vida comunitária. Contudo, o presente estudo limitar-se-á a abordar as questões referentes ao exercício do poder tributário, ou seja, em que medida a União Europeia interfere na soberania fiscal dos Estados membros.

Ao fechamento do capítulo, dedicaremos um espaço para concatenar algumas reflexões atinentes aos conceitos fundamentais que serviram de premissas para o desenvolvimento do tema, tais como centralização e descentralização tributária, globalização e autonomias dos entes descentralizados, guerra fiscal, dentre outros.

Após o capítulo V, segue uma conclusão, na qual concatenamos as principais teses postas, de modo a fornecer ao leitor uma síntese conclusiva das posições assumidas ao longo de todo o desenvolvimento do trabalho.

Por derradeiro, importa dizer que a pesquisa foi realizada mediante o procedimento de análise bibliográfica, nomeadamente através de fontes normativas, tais como Constituições e normas gerais sobre tributação, doutrina especializada e dados coletados de entidades públicas e privadas que se dedicam ao estudo do tema.

Trata-se de uma pesquisa que também se vale do método comparativo, na medida em que toma por base diversos ordenamentos jurídicos, buscando encontrar simetrias e assimetrias. Contudo, é importante frisar que o tema central desenvolvido são os desafios postos hodiernamente à teoria do federalismo fiscal, de modo a compreender quais são as bases atualmente utilizadas para balizar a partilha entre os diversos níveis de governo do exercício concreto do poder de tributar.

É uma área bastante arenosa, permeada por infindáveis desafios e que, sem dúvida, continuará a requerer o desenvolvimento de pesquisas teóricas e empíricas, mas, por ora, apresentamos este trabalho na esperança de contribuir para a compreensão do tema proposto.

O texto foi redigido em português brasileiro e em conformidade com o novo acordo ortográfico firmado em Lisboa no ano de 1990 pelos membros da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP). Outrossim, as citações foram feitas pelo sistema numérico, de acordo com as normas técnicas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT.

CAPÍTULO I – TEORIA GERAL DO FEDERALISMO

1.1 - Aspectos históricos

Apresentar uma teoria geral do federalismo é uma tarefa marcada por dificuldades intrínsecas à própria complexidade do tema, uma vez que a forma federal de Estado não decorre de uma concepção política preconcebida, firmada em princípios e regras gerais de caráter universal. O ideal federal deriva de um longo processo histórico que, através da conjugação de diversos fatores, deu azo a circunstâncias específicas que exigiram a conjugação de esforços de comunidades políticas até então independentes, com o objetivo de lidar com situações bastante peculiares.

Uma breve análise histórica evidencia que já desde a antiguidade era possível vislumbrar algumas estruturas políticas que sinalizavam um embrião (guardadas as devidas proporções) do que viria a ser um Estado federal. Já na Grécia Antiga era possível identificar algumas alianças entre cidades gregas como, por exemplo, as ligas do *Peloponeso* e de *Delos*, que tiveram o precípua objetivo de defesa comum.¹

Mas as alianças pactuadas na Grécia antiga apresentavam perfis bastante diversificados e se mantinham de forma bem precária. De modo geral, tais alianças giravam em torno de um comando hegemônico de determinada *polis*.² Todavia, as cidades que firmavam essas alianças conservavam suas independências, não existindo um poder central instituído capaz de interferir na autonomia política de cada qual, embora fosse inegável o reconhecimento de determinado protagonismo ou poder de influência de algumas cidades que, à época, se destacavam.³

De modo semelhante, em 1291, três Cantões - Municípios rurais de *Uri*, *Schwyz* e *Unterwalden* - celebraram um pacto de amizade e de aliança, dando origem à Confederação Helvética cujos objetivos também se circunscreviam basicamente à defesa mútua.⁴ Posteriormente, outros cantões aderiram à Confederação, chegando ao número de treze. Mas impende destacar que não havia, nesse tipo de aliança, uma definição dos direitos dos cantões e, embora já existisse um órgão comum (a Dieta), tal órgão representava, de fato, uma assembleia de embaixadores que atuavam com poderes limitados. Logo, cada cantão

¹ Cf. DALARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 23.^a ed. São Paulo: Saraiva 2002, p. 255.

² Cf. DALARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria...*, p. 255.

³ Ver BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 12.

⁴ Cf. DALARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*, p. 255.

conservava sua independência, sem reconhecer qualquer autoridade superior. A referida Confederação conservava-se baseada em laços de solidariedade frente aos perigos externos; logo, não era alicerçada num vínculo de sujeição.⁵

Mas é de fato com a experiência norte-americana que se torna possível compreender objetivamente os fundamentos de um Estado federal. Em 1776 as treze colônias britânicas da América romperam os vínculos de colonização e se declararam Estados independentes. Contudo, não tardou para que essas treze colônias percebessem que, isoladamente, eram alvos fáceis para inimigos comuns. Essa constatação favoreceu a realização de uma convenção, na Filadélfia, que culminou na celebração, no ano de 1781, de um tratado no qual as treze colônias constituíam uma aliança na forma de Confederação.⁶

Uma análise dos artigos desse tratado evidencia que a respectiva aliança tinha por objetivo a preservação da independência das ex-colônias perante a Inglaterra e se limitava a autorizar a realização de negócios internacionais e a manutenção de uma força armada comum para agir em caso de perigo.⁷ Com efeito, o artigo 2.º do Tratado de Confederação preconizava que: “*Cada Estado reterá sua soberania, liberdade e independência, e cada poder, jurisdição e direitos, que não sejam delegados expressamente por esta confederação para os Estados Unidos, reunidos em congresso.*” Tratava-se, portanto, de um instrumento jurídico de aliança, mas que garantia aos signatários a possibilidade de desligamento mediante simples denúncia do tratado.⁸

Contudo, logo ficou claro que os laços estabelecidos pela Confederação eram bastante frágeis e que seria necessário avançar no sentido de uma maior integração. Destarte, em 1786 foi realizada uma convenção na Filadélfia, com a participação de representantes dos Estados (ressalvado o pequeno Estado de *Rhode Island*), com o objetivo de proceder a uma revisão dos termos da Confederação. A respectiva convenção foi marcada por calorosas discussões e posições substancialmente diversas. As divergências eram percebidas até mesmo entre representantes de uma mesma delegação. Mas, de modo geral, com o desenrolar dos debates, foi possível identificar mais claramente três posições:⁹

⁵ Cf. BARACHO, José Alfredo de Oliveira, *Teoria Geral do Federalismo*, p. 174.

⁶ Vale ressaltar que várias alianças antecederam a Convenção de Filadélfia, muitas delas mesmo antes da declaração de independência, tais como a Confederação de Colônias da Nova Inglaterra, em 1643, formada por quatro colônias (Massachusetts, Connecticut, New-Plymouth e New Hampshire), que durou até 1684. Nesse mesmo ano foi instituída a Convenção de Albany, formada pelas colônias de Massachusetts, Nova York, Maryland e Virginia, que tinham como objetivo combater cinco tribos de Iroqueses (Cf. MATHIOT, André. *El Federalismo en Estados Unidos*, in BERGER, Gaston et. al. *Federalism y Federalismo Europeo*, coleccion de ciências sociales, n.º 41, Madrid: Editorial Tecnos, 1965, p. 216-221).

⁷ Cf. DALARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria...*, p. 255.

⁸ Cf. DALARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria...*, p. 256.

⁹ Cf. MATHIOT, André. *El Federalismo en Estados Unidos*, p. 221-223.

a) *Corrente federalista*. Postulava a aprovação de uma Constituição comum a todos os Estados com a formação de um governo central e, por conseguinte, pugnava por uma profunda alteração no regime então vigente, uma vez que os Estados, então submetidos apenas à sua própria vontade, teriam que se curvar a decisões oriundas de um governo central, o que implicaria na perda das suas respectivas independências, postulado fundamental que servia de sustentáculo para o Tratado de Confederação.¹⁰

A corrente federalista defendia a necessidade de um governo fortemente centralizado, baseado nas seguintes premissas: a) o Congresso da União deveria ter a faculdade de legislar sobre todos os pontos em que os Estados membros fossem incompetentes; b) o Congresso da União deveria ter poder para vetar leis particulares dos legislativos dos Estados membros; c) possibilidade de a União empregar a força contra os Estados membros que descumprissem suas obrigações com a União.¹¹

Dentre os defensores dessa corrente destacaram-se Alexander Hamilton, James Madison e Jonh Jay que, numa série de artigos dedicados ao tema, elencaram vários argumentos que militavam em favor de uma profunda integração.¹² Nesse sentido, James Madison acentuou a necessidade de uma União forte capaz de combater os perigos externos, preservar a paz interna, atuar como guardião do comércio e de outros interesses comuns, bem como de representar um antídoto para aos males das facções que se revelaram fatais em outros movimentos populares.¹³

Alexander Hamilton reconhecia como grave problema da Confederação o fato de que, embora existisse a delegação de poderes à União, a eficácia prática de tais poderes dependia da intervenção dos Estados membros, faltando à União autoridade, por lei, para atuar diretamente sobre os indivíduos. Com efeito, a efetividade das determinações da União dependia concretamente da intervenção dos Estados membros, os quais, muitas vezes, não tinham interesse em fazê-las cumprir. A consequência era que, embora teoricamente as resoluções da União, a respeito dos assuntos que a ela tinham sido delegados tivessem força de lei e, portanto, devessem ser obedecidas pelos Estados membros, na prática, não passavam de recomendações que eles observam ou não, ao seu bel prazer.¹⁴

¹⁰ André Mathiot afirma que tal corrente foi denominada Federalista em razão da tomada de posição com respeito ao problema da ratificação da Constituição, contudo, na realidade seria mais apropriado denominá-la de nacionalista, tendo em vista serem partidários de um governo unitário (In: *El Federalismo en Estados Unidos*, p. 222).

¹¹ Cf. MATHIOT, André. *El Federalismo en Estados Unidos*, p. 222.

¹² Vide HAMILTON, Alexander; MADISON, James e JAY, John. *O Federalista*. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. 3.^a ed. Campinas: Russell Editores, 2009.

¹³ Artigo 14. In: *O Federalista*, p. 99.

¹⁴ Artigo 15. In: *O Federalista*, p. 107-108.

Hamilton dizia, ainda, que o poder de governar implica no poder de baixar leis. É requisito essencial à ideia de lei que ela seja respaldada por uma sanção, pois, não havendo penalidade associada à desobediência, os comandos impositivos que dela decorrem não passam de meros conselhos ou recomendações. Portanto, o grande problema dos Artigos da Confederação era a inexistência de sanções em caso de desrespeito às leis dos Estados Unidos pelos Estados membros. Logo, diante da inexistência de sanções, as determinações da União não eram acatadas em muitas situações, na medida em que cada Estado, *cedendo à voz persuasiva de interesses ou conveniência imediata, retirava sucessivamente apoio ao frágil e cambaleante sistema estabelecido pela confederação*.¹⁵

A corrente federalista tinha o apoio de aproximadamente 1/3 (um terço) dos cinquenta e cinco delegados que participaram da Convenção da Filadélfia. Contudo, essa importância numérica não bastava para o triunfo dessa corrente, haja vista que a votação se dava por delegações com igualdade para todos os Estados. Em termos de delegações, a corrente federalista não controlava mais do que duas das doze delegações.¹⁶

b) Corrente partidária do reforço dos Artigos da Confederação. Essa corrente almejava tão somente a revisão das cláusulas do Tratado, sem avançar num sentido de uma união mais ampla. Para os defensores do simples aperfeiçoamento do Tratado, as mudanças deveriam limitar-se à correção de algumas distorções. Ademais, sustentavam, veementemente, que só haviam recebido a incumbência de rever os artigos da confederação; com efeito, seria desprovida de validade jurídica qualquer tentativa de ir além. Nessa baila, entendiam que avançar no sentido de um fortalecimento dos poderes da União, como proposto, representaria uma traição aos interesses dos entes que representavam.

Por outro lado, compreendiam que a instituição de uma Federação implicaria, inexoravelmente, a perda de independência dos Estados. Afirmavam, ainda, que a Federação teria um caráter excessivamente centralizador, o que implicaria uma submissão de todos ao governo central, *criando, na própria América, um substituto para a antiga dominação do governo britânico*.¹⁷

Essa corrente prestigiava especialmente os poderes dos Estados membros e uma definição muito mais restrita dos poderes do Congresso da União do que a defendida pelos federalistas. Os seus defensores propunham um poder judicial forte e se contentavam com um executivo débil. Tal proposta ganhou a adesão dos Estados menores que viam nela a

¹⁵ Cf. HAMILTON, Alexander. Artigo n.º 15. In: *O Federalista*, p. 111.

¹⁶ Cf. MATHIOT, Andre. *El Federalismo en Estados Unidos*, p. 222.

¹⁷ Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*, p. 256.

salvaguarda de sua independência e uma proteção contra a opressão por parte dos grandes Estados.¹⁸

c) *Corrente unionista*. Os defensores dessa corrente compreendiam perfeitamente a necessidade de fortalecer a confederação. Não obstante, reivindicavam um maior protagonismo dos Estados na organização constitucional. Tal posição poderia ter tido um apoio maior se seus defensores, não tivessem se dividido quanto aos meios mediante os quais atenderiam seus fins. Tratava-se, portanto, de uma corrente intermediária.¹⁹

Nesse contexto é que se desenvolveram as discussões para a criação da Federação norte-americana, isto é, no confronto entre posições essencialmente conflitantes que se pautavam: a) na necessidade de conciliar a instituição de um governo central fortalecido; e b) na intransigência dos Estados que não queriam abrir mão de sua independência e autonomia política.²⁰ Com efeito, o Estado federal norte-americano não decorreu de um plano preconcebido, mas, sim, de um árduo processo de negociação. Com base nessa necessária ponderação de interesses contrapostos é que, finalmente, foi assinada, em 17 de setembro de 1787, a Constituição federal norte-americana.

Todavia, para resolver o problema da legitimidade da nova carta política, tendo em vista a posição defendida por alguns, no sentido de que delegados não tinham poderes para tanto, definiu-se que a Constituição deveria ser ratificada, no mínimo, por três quartos dos Estados membros (nove dos treze até então existentes). Esse fato ocorreu apenas em 21 de junho de 1788, sendo que em 02 de julho do mesmo ano passou a ter validade jurídica, mas com efeitos apenas a partir de 4 de março de 1789.²¹

O novo modelo significava uma divisão de poder estatal entre a União e os Estados membros, estes já não mais independentes, mas autônomos nos termos da nova Constituição. A divisão alicerçou-se no princípio de que à União caberiam os poderes enumerados, limitados à autoridade delegada a ela na Constituição, enquanto que aos Estados membros, os poderes residuais, *conservando toda a autoridade não concedida* à União.²²

Mas importa ressaltar que, embora a União fosse contemplada com os poderes enumerados, tal enumeração taxativa não excluía aqueles outros necessários ao efetivo exercício dos poderes elencados de forma expressa. É o que definiu posteriormente, nomeadamente em

¹⁸ Cf. MATHIOT, André. *El Federalismo en Estados Unidos*, p. 223.

¹⁹ Cf. MATHIOT, André. *El Federalismo en Estados Unidos*, p. 223.

²⁰ Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria...*, p. 257.

²¹ Sobre os debates que precederam a ratificação da Constituição de 1787, vide ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do Federalismo Democrático*, p. 249-258.

²² Cf. SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*. Tradução de Elcio Cerqueira. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1984, p. 13.

1819, a Suprema Corte dos Estados Unidos da América, no Caso *McCulloch versus Maryland*. É a conhecida teoria dos poderes implícitos.²³

A Constituição norte-americana de 1787 representou um marco na história, pois influenciou (e continua ainda a influenciar) diversos ordenamentos jurídicos.²⁴ Representou a materialização de uma forma de organização estatal, que viabilizou a partilha do poder entre dois níveis de governo (União e os Estados membros), num mesmo território e sobre o mesmo povo, preservando a autonomia de cada qual dentro das suas respectivas esferas de atuação.

Vale enfatizar que, no contexto norte-americano, o federalismo surgiu da junção de Estados independentes que abriram mão dessa independência para criar um novo Estado, caracterizado por um sistema de partilha do poder entre dois níveis de governo. O fato de o Estado federal norte-americano ser oriundo da junção de Estados até então independentes explica o porquê da grande força atribuída aos Estados membros na Constituição de 1787. Esse federalismo, caracterizado pela união de Estados independentes, tem sido denominado de federalismo centrípeto.

A teoria do federalismo acabou influenciando a política de muitos Estados unitários que, pelas mais diversas razões, também empreenderam esforços para promover uma descentralização do poder estatal. É o que se vislumbra nomeadamente no caso do Brasil que, de um império centralizado, tem adotado, desde a Constituição de 1891 a forma federal de Estado. É um exemplo do que se convencionou denominar de federalismo centrífugo.

Como referido acima, a forma federal de Estado não decorre de uma teoria política preconcebida, mas, sim, de um logo processo de desenvolvimento histórico, marcado por profundas diferenças contextuais. Destarte, ao se falar numa teoria geral do federalismo, o que se pretende é tão somente identificar alguns postulados fundamentais, pois seria uma empreitada fadada ao insucesso qualquer tentativa de se estabelecer um modelo padrão de Estado federal.

Por derradeiro, impende destacar que o grau de autonomia concedido aos entes que compõem uma Federação (entes federativos) pode variar consideravelmente, tendo em vista os objetivos e o contexto em que se busca efetivar a forma federal de organização do Estado. Mas é preciso estar atento, pois, em alguns casos, é possível vislumbrar um federalismo meramente formal, a evidenciar um modelo mais acentuado de descentralização administrativa, de maneira que, de fato, não haja autonomia dos Estados membros.

²³ Cf. SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 14.

²⁴ São exemplos de outros Estados que adotaram a forma Federal de Estados: Alemanha, Suíça, Canadá, Argentina, México, Índia, Indonésia, Austrália, etc. Vale ressaltar, contudo, que existem profundas diferenças no modelo Federal adotado em cada um desses Estados.

1.2 – Fundamentos psicológicos, sociais e filosóficos do federalismo

A teoria do federalismo encontra supedâneo em fatores psicológicos, sociais e filosóficos que impõem a necessidade de harmonizar dois conceitos que, a princípio, parecem contraditórios: *unidade* e *diversidade*. A experiência demonstra que há uma grande diversidade entre os homens, diversidade essa oriunda de características biológicas, políticas e sociais. Os indivíduos são diferentes e, nessa medida, manifestam preferências heterogêneas. Mas impende ressaltar que a riqueza da raça humana encontra-se justamente na grande diversidade, o que nos torna seres únicos num universo tão complexo.

Não obstante, essa diversidade imanente deve ser conciliada com a necessidade de convivência social, o que requer um exercício cotidiano de aprendizado com o objetivo de lidar com as diferenças. Daí a busca constante por alternativas que permitam harmonizar as diferentes visões do mundo, de modo a viabilizar um convívio social saudável e profícuo.

Num universo grande de indivíduos, percebe-se a existência de preferências e estilos de vidas similares, o que conduz a agrupamentos coletivos que se formam motivados pela busca de melhores condições para a realização de sonhos e objetivos comuns. Esse agrupamento de pessoas acarreta uma identidade coletiva, marcada por traços comuns que definem um estilo de vida.²⁵

Essa identidade coletiva reivindica uma forma de organização política capaz de viabilizar a consecução dos ideais dessa comunidade, nomeadamente através da busca de padrões que se ajustem às suas preferências. É nesse contexto que a teoria do federalismo denota um modelo capaz de assegurar que tais comunidades possam promover seu modo de vida, pois é da essência do federalismo a adequação das políticas públicas às preferências e peculiaridades das comunidades por elas beneficiadas. O federalismo tem como uma das premissas fundamentais o respeito à diversidade.

Contudo, a existência de comunidades políticas pequenas pode representar um constante perigo, na medida em que o seu poder de reação a perigos externos poder ser deveras despiciendo. Assim, a necessidade de proteção é o que geralmente conduz ao agrupamento dessas comunidades, mediante laços de solidariedade e com o precípuo objetivo de conservação mútua. Vislumbra-se, assim, a busca por modelos de relacionamento entre comunidades menores, com vistas a promover um sentido de unidade e respeitabilidade em termos de força.

²⁵ Ver BERGER, Gastón. Intruducción psicología y filosófica a los problemas del Federalismo. In: *Federalismo y Federalismo Europeo*. Coleccion de ciências sociales, n.º 41, Madrid: Editorial Tecnos, 1965, p. 20-22.

Destarte, a teoria do federalismo decorre de uma necessidade histórica, social e política de respeitar o modo de vida peculiar de determinadas comunidades (diversidade). Mas, por outro lado, também objetiva estabelecer um Estado forte, capaz de dar proteção aos estilos de vida peculiares e, ao mesmo tempo, ser um agente de proteção e representação do interesse nacional (unidade).

A própria história da formação da Federação norte-americana evidencia tal situação. É verdade que os diferentes Estados membros apresentavam traços similares, mormente no que se refere à língua e grau de civilização. Todavia, as discussões que precederam a elaboração da Constituição de 1787 tornaram clara a existência de divergências substanciais, mormente no que toca a concepções políticas e princípios basilares que deveriam lastrear o Estado novo a se formar.²⁶

Importa ressaltar que a *diversidade* ganha corpo em países com grande extensão territorial, na medida em que o distanciamento geográfico acaba favorecendo o desenvolvimento de modos peculiares de vida. Logo, um governo centralizado dificilmente poderia dar respostas satisfatórias a interesses heterogêneos, na medida em que um tratamento geral e uniforme importaria na desconsideração das peculiaridades que marcam as diferentes regiões.

Nesse sentido, *Gaston Berger* aduz que um modelo único imposto a todos os homens, que não considere as variedades das naturezas e tradições culturais, embora possa não afetar a liberdade abstrata e teórica, pode impor, concretamente, duras e penosas restrições à liberdade individual.²⁷ Nesse sentido, a descentralização proposta pelo federalismo tem o condão de fortalecer o indivíduo, principalmente no que tange ao exercício de sua liberdade.

Ao discorrer sobre o modelo federal de Estado, *Thomaz Fleiner-Gester* afirma que “*O tratamento comum de problemas comuns no interior de pequenos grupos permite instaurar uma administração humana e próxima do cidadão, protegendo-o de uma burocracia anônima e distanciada da realidade da vida*”.²⁸

A descentralização do poder estatal permite uma maior proximidade entre governantes e governados, o que favorece uma construtiva e contínua troca de informações capaz de possibilitar constantes ajustes na condução das políticas públicas. Esse relacionamento mais próximo, por sua vez, pode produzir um maior senso de responsabilidade nos governantes, haja vista que as cobranças poderão ser feitas com maior facilidade.

²⁶ Nesse sentido, Ver MATHIOT, André. *El Federalismo en Estados Unidos*, p. 217.

²⁷ In: *Intruducción psicología y filosófica a los problemas del Federalismo*, p. 24-25.

²⁸ In: *Teoria Geral do Estado*. Tradução de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 272.

Outrossim, a modernidade trouxe à tona uma crescente dependência do indivíduo frente à comunidade em que vive. Tal dependência implica uma considerável diminuição da liberdade privada. Nesse contexto, o federalismo mostra-se como uma alternativa capaz de controlar essa diminuição da liberdade, pois, através da outorga de uma maior autonomia às comunidades menores, maximiza-se a possibilidade de participação dos cidadãos na tomada de decisão nas esferas do poder público. Soluções federalistas permitem, também, a integração das minorias que veem, na estrutura federal, a possibilidade de se desenvolver de modo autônomo, no interior de um agrupamento estatal, resguardando para si uma parcela de poder para decidir sobre a sua sorte em relação a várias questões que lhes são afetas.²⁹

Destarte, a forma federal de Estado surge da necessidade de compor um Estado forte, capaz de garantir a segurança das comunidades que dela participam, mas, ao mesmo tempo, valorizar as diferenças e peculiaridades que se fazem presentes nessas diversas comunidades.³⁰ Busca-se, assim, o equacionamento da dicotomia referenciada no início deste capítulo, isto é, promover a unidade nacional, mas sem descuidar de assegurar a preservação da diversidade. É, portanto, nesse contexto, que se desenvolve a teoria do federalismo, nomeadamente pela necessidade sempre presente de harmonizar *unidade e diversidade*.

Por outro lado, argumenta-se que o sistema federal oferece uma oportunidade para o desenvolvimento de experiências em termos de políticas públicas.³¹ A descentralização pode, assim, promover o estímulo criativo em termos de políticas públicas, haja vista que muitos experimentos dificilmente poderiam ser levados adiante num sistema centralizado.³²

Uma política bem sucedida, adotada inicialmente numa localidade, pode ser replicada em outras unidades da Federação ou mesmo em nível nacional. Assim, os entes federativos podem aprender com as experiências uns dos outros e difundir as políticas inovadoras bem sucedidas.

Tal experimentação também pode ocorrer em nível pessoal, servindo as unidades políticas menores como escola da política em que os políticos colhem experiências em matéria administrativa e governativa, podendo ser postos à prova em relação às suas habilitações. É o que se tem denominado de federalismo *laboratório*.³³

²⁹ Nesse sentido, ver FLEINER-GESTER, Thomas. *Teoria Geral do Estado*, p. 271-273.

³⁰ Ver TOQUEVILLE, Alexis de. *A Democracia na América*. Tradução de Neil Ribeiro da Silva. 4.º ed. Belo Horizonte: Editora Italiana Limitada, 1998, p. 126.

³¹ ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. Tradução de Karin Praefke e Aires Coutinho, coordenação de Jose Joaquim Gomes Canotilho. Lisboa: Fundação Caolouste Gulbenkian, 1997, p. 515.

³² Nesse sentido, ver OATES, Wallace. *An Essay on Fiscal Federalism*. In *Journal of Economic Literature*, Vol. 37, n.º 3 (Sep., 1999), p. 1120-1149. Disponível em: <www.jstor.org/stable/2564874>. Acesso em 4 dez. 2010.

³³ Cf. ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*, p. 515.

1.3 - Natureza jurídica do Estado federal

A definição da natureza jurídica de um Estado federal é uma questão permeada por enorme complexidade, mormente no que tange à sua relação com o conceito de soberania, tão caro à tradicional teoria geral do Estado. A existência simultânea de vários centros de poder, com aptidões próprias, parece, *prima facie*, rivalizar com a ideia de um poder ilimitado e indivisível próprio do Estado, na sua concepção tradicional. Destarte, a definição da natureza jurídica de um Estado federal perpassa pela imprescindibilidade de revisitar alguns conceitos clássicos, nomeadamente o de soberania.

O primeiro desenvolvimento teórico de soberania veio a lume em 1576, na famosa obra *Les six livres de la Republique* da lavra de Jean Bodin. Esse conceito decorre da necessidade de enquadrar teoricamente uma realidade então nascente que consistia basicamente na reivindicação, por parte dos reinos medievais, de um poder tal que não reconhecia acima de si nenhum outro, bem como não encontrava, no plano humano, nenhum limite. Proclamava nitidamente a existência de um Estado cuja essência baseava-se num poder absoluto e perpétuo ao qual nenhum outro poderia opor-se.³⁴

No seu estudo sobre soberania, Bodin destaca cinco facetas da soberania que lhe imprimiam *marcas distintivas*, sendo elas: a) o poder de dar a lei a todos em geral e a cada um em particular sem o consentimento do maior, semelhante ou menor que ele; b) o poder de decretar a guerra ou negociar a paz; c) o poder de instituir os principais funcionários; d) o poder de decisão em última instância; e) o poder de conferir graça aos condenados acima das sentenças e contra o rigor das leis. Impende salientar que de tais poderes decorriam muitos outros, dentre os quais se destacam a cunhagem de moeda, o confisco bens dos condenados, a cobrança coativa de tributos etc.³⁵

Essa concepção de soberania busca suas origens em questões de índole política e, só mais tarde, ganha conotação eminentemente jurídica. Isso porque o conceito soberania deriva de um longo processo histórico marcado por fortes embates que tiveram por objetivo o fortalecimento e a própria afirmação do Estado que, no curso da idade média, mostrava-se bastante fragilizado em razão da ferrenha oposição de três grandes forças, cenário que evidenciava uma nítida fragmentação do poder estatal.

³⁴ Vale ressaltar que, para Bodin, os únicos limites à soberania do Estado consistiam no dever de obediência às leis divinas e naturais. Pois ninguém poderia opor-se à majestade divina, *fazendo guerra a Deus, sob a grandeza de quem todos os monarcas do mundo devem curvar-se e baixar a cabeça com temor e reverência* (Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria...*, p. 77).

³⁵ Cf. FERREIRA, Pinto. *Teoria Geral do Estado*. 3.º ed. São Paulo: Saraiva, 1975, v. 1, p. 273.

Num primeiro momento, o desafio era enfrentar a força da Igreja que queria pôr o Estado a seu serviço; depois, a potência do império romano, que reconhecia os Estados como simples províncias sujeitas ao seu poder; e, por fim, os grandes senhores feudais e as corporações que se sentiam independentes e não estavam dispostos a manter uma posição de submissão.³⁶

É nesse contexto que se deve compreender a ideia de soberania, ou seja, como o resultado de um conturbado processo de afirmação e fortalecimento do Estado em face de outros poderes que a ele faziam oposição. A soberania identifica-se, assim, com uma concepção filosófica e política na qual o Estado reivindica para si um poder tal que não reconhece limites de qualquer espécie e nem outro poder que lhe seja superior. Nasce, portanto, da necessidade de fortalecimento do poder estatal (até então bastante fragmentado) por meio do aniquilamento dos elementos políticos independentes que se lhe opunham. Daí, ter-se a soberania como *o poder incontestável de querer coercitivamente e de fixar competências*.³⁷

Esse conceito serviu de base para a justificação política dos regimes adotados em muitos Estados, principalmente de monarquias absolutas que tinham no rei a personificação do poder supremo e ilimitado, alheio, até então, a qualquer ideia de juridicidade. Bodin, em meio a um cenário de turbulências e guerras civis, chega a afirmar que o único meio de salvação para o Estado se encontra no reconhecimento da onipotência do Rei.³⁸

A soberania, como um poder ilimitado, justificava-se no contexto em que o seu conceito foi concebido, isto é, num momento em que se buscava o fortalecimento do poder do Estado, até então bastante fragmentado.³⁹ Porém, a existência de um poder ilimitado não se coaduna com a ideologia do Estado democrático de direito que triunfou com o advento das revoluções liberais, as quais tiveram por premissa básica justamente a limitação dos poderes do Estado em prol de uma maior liberdade de ação para o indivíduo.⁴⁰

Ademais, a soberania, como poder absoluto e ilimitado, caminha na contramão da atual importância que se reserva aos direitos fundamentais, os quais, além de limites, impõem deveres ativos ao Estado na promoção do bem comum. Logo, já não há mais espaço, hodiernamente, ao menos nos países de matriz democrática, para o reconhecimento jurídico de um poder tal que se possa qualificar como absoluto e ilimitado.

³⁶ Sobre a evolução história do conceito de soberania ver JELLINEK, Georg. *Teoria General del Estado*. Traducción de Fernando de los Rios. México, D.F.:Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 400-431.

³⁷ Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria...*, p. 79-80.

³⁸ Cf. JELLINEK, Georg. *Teoria General del Estado*, p. 417.

³⁹ Ver DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria...*, p. 75-76.

⁴⁰ Ver NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 157.

Dessa discrepância resultou a necessidade de uma releitura do conceito de soberania, de modo a adequá-lo à nova realidade subjacente ao Estado contemporâneo, marcado por profundas mudanças estruturais e funcionais, bem como pelo reconhecimento de áreas intangíveis de atuação.⁴¹

Com efeito, José Joaquim Gomes Canotilho assevera que soberania, hodiernamente, dever ser compreendida como «*o poder supremo no plano interno e o poder independente no plano internacional*». No plano interno, revela-se no monopólio de edição do direito positivo pelo Estado e no monopólio do uso da força legítima para impor efetividade às suas determinações. Já no plano internacional, soberania se traduz na igualdade dos Estados que não reconhecem qualquer poder superior acima deles.⁴²

Nessa concepção, fala-se em poder supremo, o qual não reconhece outro maior, mas não em poder ilimitado, pois se admite que, na própria edição do direito positivo, o Estado contemporâneo está vinculado a limites de várias ordens que modelam e conformam sua atividade legiferante.⁴³

Embora não se possa desconsiderar que a soberania apresenta um forte pendor político por sua própria natureza, o seu enquadramento jurídico tem evidente utilidade prática, pois constitui um importante obstáculo ao uso arbitrário da força. Ademais, a conceituação jurídica de soberania consubstancia-se na aceitação da ideia de igualdade jurídica dos Estados e pressupõe o respeito recíproco, como regra de convivência.⁴⁴

Outra grande celeuma no que tange à soberania é que, embora haja profundas divergências quanto ao seu conteúdo e alcance, reconhece-se nela geralmente a indivisibilidade como uma característica essencial. Nesse sentido, Georg Jellinek averba que a soberania é uma propriedade insuscetível de aumento ou de diminuição. Aduz, ainda, que *assim como a alma é indivisível, assim também o é a soberania, que, sem dúvida nenhuma, possui diferentes faculdades não divisíveis em partes*.⁴⁵

Ocorre que tal indivisibilidade representa um sério entrave à concepção federal de Estado, na medida em que este se caracteriza justamente pela coexistência de diversos centros de poder, num mesmo território, aptos a exercer parcela do poder estatal. Daí surge a premente indagação: como compreender o exercício do poder estatal num Estado federal?

⁴¹ Sobre a Evolução do Conceito de soberania, vide GOMES, Carla Amado. *A Evolução do Conceito de Soberania*. Tendências recentes. In *Separata de Scintia Iuridica*, n.º 274/276, Jul/Dez, 1998, p. 185 e ss.

⁴² *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 90.

⁴³ Sobre os limites à atuação do Estado na edição do direito, ver SOARES, Rogério Ehrhardt. *O Conceito Ocidental de Constituição*. In *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, n.º 1, ano I, 1997, p. 19.

⁴⁴ Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria...*, p. 84.

⁴⁵ In: *Teoria General del Estado*, p. 450-456.

Alexis Tocqueville, após estudar o Estado norte-americano, implantado com a Constituição de 1787, averba que tal modelo impõe a aceitação da partilha da soberania entre a União e os Estados membros. Entende esse autor que tanto a União quanto os Estados membros exercem a soberania em áreas específicas de atuação, o que retrata uma coexistência de dois poderes iguais e coordenados. Chega a dizer que “*o princípio sobre o qual repousam todas as confederações é fracionamento da soberania*”.⁴⁶

Tocqueville afasta-se da ideia apregoada majoritariamente, no sentido da indivisibilidade da soberania, e preconiza enfaticamente a fragmentação como algo imanente à organização federal de Estado. Ao admitir a possibilidade de divisão da soberania, Tocqueville curva-se a uma consequência lógica e coerente como a premissa que assume – a limitação da soberania - oriunda da fragmentação do poder estatal como algo inerente à forma federal de Estado.

Ao discorrer sobre a divisão da soberania entre a União federal e os respectivos Estados membros, Tocqueville aduz:

A soberania da União é um ser abstrato que se liga apenas a reduzido número de objetos exteriores. A soberania dos Estados cai em todos os sentidos; não é difícil compreendê-la, vemo-la agir a cada instante. Uma é nova, a outra nasceu com o povo. A soberania da União é artificial; a soberania dos Estados é natural; existe por si mesma, sem esforços, com a autoridade do pai de família. A soberania da União só toca os homens por alguns grandes interesses; representa uma pátria imensa, afastada, um sentimento vago e indefinido. A soberania dos Estados envolve cada cidadão, de certa forma, e a cada dia a toma em detalhe. É ela que se encarrega de garantir a sua liberdade, a sua propriedade, a sua vida; em todos os momentos, influi sobre o seu bem estar ou a sua miséria. A soberania dos Estados apoia-se sobre as lembranças, sobre os atos, sobre preconceitos locais, sobre o egoísmo de província e de família; numa palavra, sobre todas as coisas que tornam o instinto da pátria tão poderoso no coração do homem.⁴⁷

Fica claro nesse fragmento a importância que Tocqueville atribui aos Estados membros numa Federação, pois os direitos e deveres do governo federal seriam, de modo geral, fáceis de definir, vez que estão relacionados com algumas questões gerais e de interesse nacional. Já os direitos e deveres dos Estados membros seriam múltiplos e complicados, porque tais governos penetram em todos os detalhes da vida social. Para Tocqueville é certo que os Estados membros são titulares de soberania, embora a exerçam de forma limitada.

Já Georg Jelinek apregoa que num Estado federal coexistem duas espécies de Estados os quais convivem harmonicamente. Um Estado soberano (União) e os Estados não soberanos (Estados membros da Federação). Sustenta esse autor que a soberania não é uma nota essencial do poder do Estado, pois o que o caracteriza é a capacidade de auto-organização por

⁴⁶ In: *A Democracia na América*, p. 129.

⁴⁷ In: *A Democracia na América*, p. 130.

meio de leis, governo e tribunais próprios, sem qualquer interferência ou imposição de um ente superior. Tal como ocorre nos Estados membros de uma Federação.⁴⁸

Para Jellinek, as restrições constitucionais à atuação dos Estados membros em determinadas áreas não são capazes de retirar deles o *status* de Estado, mas apenas a condição de ente soberano. Ao seu sentir, a condição de Estado decorre do fato de que nem mesmo a União pode impor aos Estados membros algo que não esteja previsto constitucionalmente. Aduz Jellinek que tal conclusão decorre da própria evolução histórica, pois nem sempre a soberania foi atributo estatal. Ressalta que já na idade antiga era possível identificar muitos Estados com capacidade própria de organização, mas submetidos a um poder superior em determinados pontos. Assim, diante da evolução histórica, haveria de se considerar a existência de Estados não soberanos, desde que eles tivessem o poder de auto-organização sem interferência de um ente superior.⁴⁹

Jellinek filia-se à tese da indivisibilidade da soberania ao assumir que ela é insuscetível de aumento ou diminuição. Apregoa que não há repartição de soberania nem do poder do Estado entre a União e os Estados membros, pois o poder estatal é único e indivisível. Para Jellinek, num modelo federal, ocorre apenas *uma partilha dos objetos a que se dirige a atividade estatal, mas não a atividade subjetiva a que estes objetos se referem*.⁵⁰

Hans Kelsen considera o Estado federal como a mais elevada forma de descentralização, compondo-se de unidades políticas submetidas a um governo central, mas imbuídas de autonomia constitucional e direito de participar da formação da vontade federal, distinguindo-se, assim, de outras coletividades públicas menores. Quanto à participação na formação da vontade geral, Kelsen afirma que todos os Estados membros, de regra, devem usufruir de igual influência, conclamando a existência de um sistema paritário em termos de representação, independentemente do seu tamanho ou força política.⁵¹

Para Kelsen, apenas a análise da Constituição permite qualificar um Estado como federal, sendo irrelevante investigar se um Estado se formou pela junção de Estados até então soberanos (forma centrípeta) ou pela descentralização de um Estado originalmente unitário (forma centrífuga). Por fim, averba que, no modelo federal, cada ente federativo atua nos

⁴⁸ In: *Teoria general del Estado*, p. 441-444.

⁴⁹ Para fundamentar sua posição, Jellinek cita a época em que a Igreja instituiu e depunha os reis, proclamava a trégua de Deus e exercia uma supremacia sobre os Estados. Também menciona o Sacro Império Romano em que os Estados apresentavam-se como meras províncias do império romano, ao qual estavam submetidos. Com efeito, embora já existissem Estados, os mesmos não eram soberanos, nos termos definidos mais tarde (*Teoria general del Estado*, p. 442-443).

⁵⁰ In: *Teoria general del Estado*, p. 456.

⁵¹ In: *Teoria Geral do Estado*, tradução de Fernando de Oliveira, São Paulo: Saraiva & CIA editores, 1938, p. 95-97.

limites delineados na Constituição, o que torna o problema da soberania, na verdade, um *pseudoproblema*.⁵²

Por fim, Michel Mouskhély assevera que a análise do Estado federal demanda uma distinção entre Estados membros (considerados individualmente) e o ente político resultante da junção deles - a União - sendo apenas este último soberano.⁵³ Averba que a União federal é a legítima representante da vontade geral que, de regra, forma-se com a participação paritária dos Estados membros. A estes, atribui-se a autonomia para atuar dentro de determinadas áreas cujos contornos são delineados na Constituição. A autonomia implica poderes governamentais próprios assentados em órgãos auto-organizados e mediante o reconhecimento de competências próprias. Logo, num Estado federal, cabe à Constituição regulamentar minuciosamente a forma de relacionamento entre os entes federativos, mormente pela distribuição de competências e o estabelecimento de regras para a solução de eventuais conflitos que situações concretas podem trazer à baila.

Filiamo-nos a tese da indivisibilidade da soberania, reconhecendo-a como um atributo pertencente ao Estado federal, como um todo, e não aos Estados membros considerados individualmente. Tal posição respalda-se no fato de que, se a soberania revela-se no poder de decidir em última instância sobre o direito posto (atributividade das normas) e de representar a independência no plano internacional como se tem reconhecido hodiernamente, as competências (enquanto parcela do poder estatal) deferidas aos Estados membros não encampam tais características. Vejamos com mais vagar o porquê de tal posição:

Primeiro. Embora os Estados membros sejam dotados de Constituições próprias e de poder de auto-organização, de regra - através de legislativo, judiciário e governo próprios - não se pode olvidar que tal capacidade encontra sensíveis limites jurídicos no dever de obediência à Constituição federal, diploma normativo máximo. Portanto, se um Estado membro está vinculado a uma ordem jurídica superior (mesmo que em matérias expressamente definidas), não se pode falar em poder supremo na edição do direito positivo, mas sim no exercício de poder autônomo nos limites delineados na Constituição federal, limites esses que interferem decisivamente na possibilidade de auto-organização.

É fato que a autonomia fortalece os Estados membros, uma vez que decorre diretamente da Constituição federal e não da vontade impositiva de um ente superior com poder próprio para impor-lhes submissão. Contudo, não se pode desconsiderar que o âmbito dessa autonomia possa sofrer restrições. O âmbito da autonomia pode ser modificado

⁵² In *Teoria Geral do Estado*, p. 95-97.

⁵³ Apud BARACHO, José Alfredo de Oliveira. In: *Teoria Geral do Federalismo*, p. 21.

ordinariamente por meio da alteração do texto constitucional, ou, mesmo sem alteração literal do texto, através do que se tem convencionado chamar de mutação constitucional, fenômeno que marca uma mudança paradigmática na interpretação das normas constitucionais, questão bastante presente e discutida no constitucionalismo contemporâneo.⁵⁴

Segundo. Os Estados membros não tem independência no plano internacional, uma vez que de modo geral não se reconhece neles personalidade jurídica de direito internacional, ou seja, não são sujeitos do *direito das gentes*. Martin Kriela averba que a soberania no seu âmbito externo pode ser definida como a independência e a igualdade dos Estados. Assim, um Estado é independente quando não é um protetorado, uma colônia, um território ocupado ou mesmo parte de um Estado federal. O conhecimento da soberania de um Estado implica a renúncia de todos os outros à supressão da sua independência e à proposição de uma ficção de igualdade jurídica, a despeito da desigualdade fática.⁵⁵

Com efeito, faltam aos Estados membros de uma Federação os requisitos necessários para serem identificados como entes soberanos no âmbito externo, de modo que, de regra, não é conferida a eles legitimidade para firmar tratados internacionais *de per se*. Essa limitação torna os Estados membros umbilicalmente dependentes da atuação da União para estabelecer vínculos jurídicos com outros Estados soberanos.

Tal situação demonstra a impotência dos Estados membros para tratar de questões com alcance internacional. Com efeito, num mundo cada vez mais globalizado, quem não tem aptidão para negociar internacionalmente com outros Estados não é senhor do seu destino. Logo, não é independente. E se não é independente não é soberano. Vale ressaltar que a noção de soberania, hodiernamente, perpassa necessariamente pelo reconhecimento internacional, de tal modo que alguns chegam a dizer que a soberania dos Estados não é mais que a competência outorgada a esses Estados pelo direito das gentes.⁵⁶

Ademais, nem mesmo no plano interno há de se reconhecer independência aos Estados membros. Pois, além de estarem sujeitos a comandos peremptórios contidos na Constituição federal, não é a eles assegurado, de regra, o direito de secessão, ou seja, o direito de se separar da União caso não mais desejem dela fazer parte. Muitas Constituições federais trazem, no

⁵⁴ Vale ressaltar que os limites da competência dos entes federativos estão sempre a ser delineados pela participação ativa das Cortes Constitucionais. Veja, por exemplo, a papel decisivo da Corte Suprema dos Estados Unidos na interpretação da Cláusula de Comércio que dá ao Congresso Nacional o poder de regular o comércio interestadual, questão que se relaciona diretamente com o âmbito da competência conferida aos Estados-membros (Cf. SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 21-25).

⁵⁵ Cf. KRIELA, Martin. *Introdução à Teoria do Estado. Os fundamentos históricos da legitimidade do Estado constitucional democrático*. Tradução de Urbano Carvelli. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009, p. 96.

⁵⁶ Nesse sentido, ver KUNS apud FERREIRA, Pinto. *Teoria Geral do Estado*, v. I, p. 304.

seu texto, regra expressa nesse sentido.⁵⁷ Por outro norte, mesmo que os Estados membros de uma Federação tenham igual peso na formação da vontade geral do Estado federal, tal vontade, geralmente, ganha corpo e materializa-se com a adesão da maioria. Assim, torna-se possível obrigar mesmo os Estados membros que a ela se opuseram veementemente. Os Estados membros dissidentes acabam por ter que se curvar juridicamente a uma vontade que não é sua, o que, evidentemente, não se coaduna com a noção de independência. Importa lembrar que, mesmo discordando, os Estados membros não podem retirar-se da União, uma vez que é vedado o direito de secessão.⁵⁸

Por tudo isso, num sistema federal, embora a soberania não seja divisível, o seu exercício pode sê-lo, como de fato ocorre quando a Constituição federal define um sistema de partilha de competências entre os entes federativos (entendidas essas como objetos a que se refere a soberania). Com efeito, revela-se mais oportuno perquirir a forma de repartição de competências entre os entes federativos, haja vista ser tal partilha uma questão fundamental à definição jurídica de uma Federação. É nomeadamente por meio do mecanismo de repartição de competências que se confere a cada ente federativo uma esfera própria de ação.

Cada ente federativo deve exercer sua autonomia constitucional através de órgão legislativo próprio capaz de deliberar sobre as matérias a cada um reservadas na Constituição federal. Sem um órgão legislativo com competências próprias não há de se falar em autonomia dos entes federativos e, por conseguinte, em Federação.

Sem a partilha do poder político não existe autonomia, mas um simples processo de descentralização administrativa. Importa também que os Estados membros tenham órgãos judiciários independentes e governo próprio capaz de elaborar e implementar suas políticas públicas.⁵⁹

Destarte, a Federação não é apenas uma simples relação jurídica criadora de obrigações mútuas entre associados, mas, sim, uma coletividade pública organizada com personalidade jurídica própria que pressupõe regras que definam a distribuição de competências entre um órgão comum que representa a coletividade - União - e outros entes descentralizados.⁶⁰

⁵⁷ A Constituição federal brasileira de 1988 prescreve no seu artigo 1.º que a República Federativa do Brasil é formada pela união *indissolúvel* dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. Já os EUA, o caráter indissolúvel da União foi estabelecido depois de quatro sangrentos anos de guerra civil, pela derrota dos estados sulinos que havia procurado separar-se (Cf. SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 11).

⁵⁸ Cf. DURAND, Charles. El Estado Federal em el derecho positivo. In: BERGER, Gaston et. al. *Federalism y Federalismo Europeo*. Colección de ciencias sociales, n.º 41, Madrid: Editorial Tecnos, 1965, p. 174.

⁵⁹ Ver TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 15.º ed. São Paulo: Malheiros editora, 1999, p. 58.

⁶⁰ Cf. DURAND, Charles. *El Estado Federal em el derecho positivo*, p. 175.

As regras de partilha de competências são fixadas na Constituição federal. No entanto, a correta definição dos termos da partilha de competências não se manifesta mediante a simples leitura do texto constitucional, pois envolve um processo dinâmico de interpretação dos fraseados linguísticos nela esculpidos. Até porque as normas constitucionais, de regra, são marcadas por um elevado grau de generalidade e abstração, a demandar do intérprete um profícuo labor interpretativo.

Com efeito, é comum os Estados federais reservarem a um órgão judicial federal o poder para dar a palavra final sobre a interpretação das regras constitucionais, nomeadamente daquelas que se referam à distribuição de competências entre os entes federativos, normas essas que costumam dar azo a constantes conflitos. Esses órgãos judiciais responsáveis pela interpretação final das regras constitucionais têm sido chamados de Cortes Constitucionais, órgãos de cúpula judicial que têm por objetivo maior a guarda da Constituição.

A existência de conflitos de competência é um traço comum nos Estados federais. Portanto, os limites de competência acabam sendo definidos concretamente por meio de uma ativa participação do órgão judicial competente para dar a palavra final sobre a adequada interpretação normativa da Constituição.

Com a evolução da sociedade, é comum que ocorram substanciais modificações interpretativas, mesmo sem alterar a literalidade das normas constitucionais. Ademais, a história mostra que o federalismo é marcado por um movimento pendular. Em alguns momentos é possível perceber uma tendência centralizadora que fortalece as competências do ente central, já em outros se vislumbra um recuo na centralização, de modo a valorizar a autonomia dos entes descentralizados.

Nessa baila, as Cortes constitucionais têm a imprescindível missão de manter o equilíbrio no que se refere às competências dos entes federativos, intervindo para repelir qualquer exorbitância no seu exercício.

Nesse sentido, Bernard Schwartz salienta a grande importância da Corte Suprema dos Estados Unidos, ao fazer vigorar a cláusula da supremacia, através do exercício de seu poder de revisão judicial, como o árbitro final do sistema federal norte-americano. Ressalta, ainda, esse autor que é a Corte Suprema norte-americana a responsável por assegurar que a autoridade nacional não seja frustrada por uma “*colcha de retalhos*” de leis locais conflitantes e, ao mesmo tempo, impedir que os Estados membros sejam tragados pela pujança do governo federal.⁶¹

⁶¹ In: *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 21-25.

1.4 - *Premissas fundamentais do federalismo*

A forma federal de Estado decorre de um longo processo histórico permeado por circunstâncias variadas, o que faz dessa forma de Estado algo deveras complexo. Cada Estado federal apresenta peculiaridades intrínsecas, o que, por certo, dificulta a tarefa de estabelecer um conjunto de premissas fundamentais capazes de definir a matriz essencial de um modelo federal de Estado. Isso porque a ideia de organização federal não pode ser vista como um modelo estático de partilha no que toca ao exercício do poder estatal, mas sim de forma dinâmica, em constante conexão com a realidade social, econômica e política de cada Estado. A singela importação de um modelo, sem considerar os fatores intrínsecos e extrínsecos de um outro contexto, fatalmente será fadada ao insucesso.

Entretanto, é possível identificar alguns princípios fundamentais que caracterizam um Estado federal, ou seja, características essenciais que devem estar presentes para que se possa qualificar um Estado como federal. A identificação de tais princípios pode ajudar a verificar se um Estado nominado federal realmente o é ou se não passa de um Estado unitário descentralizado.

Com efeito, constituem pilares fundamentais de um Estado federal: a) a repartição constitucional de competências; b) a autonomia dos Estados membros; c) a participação dos Estados membros na formação da vontade da União. Vejamos cada um deles com mais vagar.

1.4.1 - *Repartição constitucional de competências*

A forma federal de Estado pressupõe uma estrutura de sobreposição em que se vislumbra uma partilha de competências entre níveis diversos de governo. Impõe-se, assim, uma estrutura normativa complexa baseada numa precisa (tanto quanto possível) delimitação do âmbito de competências de cada ente político componente da Federação. Competência considerada como *capacidade de agir numa esfera específica*.⁶²

Nesse sentido, Raul Machado Horta assevera que a *organização federal é tarefa de laboriosa engenharia constitucional* cujo objetivo é a construção de um duplo ordenamento que tem por desafio estabelecer uma coerência sistêmica entre as normas e as regras próprias de cada um dos ordenamentos. Tal tarefa representa, ainda, um grande desafio à criatividade técnica do legislador constituinte.⁶³

⁶² Cf. FERREIRA, Pinto. *Teoria Geral do Estado*. 3.º ed. São Paulo: Saraiva, 1975, v. II, p. 899.

⁶³ In: *Direito Constitucional*. 4.º ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 306.

O Estado federal é marcado pela coexistência de um ordenamento jurídico nacional e de outros diversos ordenamentos das coletividades parciais que compõem a Federação. Assim, vislumbra-se o ordenamento da União como um ordenamento central cujas normas de administração, legislação ou jurisdição vão incidir nacionalmente, alcançando todo o território e a população do Estado federal como um todo - e os ordenamentos estaduais que têm o âmbito de aplicação limitada aos seus respectivos territórios, sendo plurais, pois correspondem aos ordenamentos dos Estados membros que compõem a Federação.⁶⁴

Não se trata, portanto, de uma mera descentralização administrativa, mas uma descentralização política que representa uma coexistência de mais de um centro de poder político com aptidão para emitir comandos normativos, julgar lides e administrar com autonomia dentro de determinadas áreas de atuação.

Essa descentralização política deriva de regras constitucionais e não da simples vontade legal de um ente central, de modo que a descentralização não fique sujeita ao seu exclusivo arbítrio.⁶⁵ Assegurar a coexistência de múltiplos ordenamentos, o da União, que é central, e os dos Estados membros, que são parciais, é função da Constituição, diploma normativo máximo que deve estabelecer as normas do exercício partilhado do poder estatal entre a União e os Estados membros.⁶⁶

Daí decorre a necessidade de fixação de um modelo de repartição de competências entre os entes federativos, de modo a delimitar, com a máxima precisão possível, qual a área de atuação de cada um. Tais regras vão determinar o comportamento e o próprio perfil de relacionamento entre os entes federativos. Portanto, a definição de tais regras é imprescindível, sendo que, na ausência delas, não há de se falar em Estado federal.

Nesse sentido, Pinto Ferreira alude que a repartição de competências é um ponto fulcral na doutrina jurídica do federalismo. Logo, torna-se peremptória a demarcação dos campos de atuação de cada ente federativo. O modelo de partilha está sujeito à variabilidade, pois depende de conjunturas de época e do direito positivo vigente.⁶⁷

Esse arcabouço complexo de ordens jurídicas, derivadas de centros distintos de emanção legislativa, deve ser construído de forma lógica e, sob a regência da Constituição federal, ganhar unidade e coerência sistêmica. Caso contrário, dará ensejo a infundáveis conflitos normativos e, por conseguinte, a um cenário de anarquia legislativa.

⁶⁴ Cf. HORTA, Raul Machado, *Direito Constitucional...*, p. 306.

⁶⁵ Ver TEMER, Michel. *Elementos do Direito Constitucional...*, p. 58.

⁶⁶ Cf. HORTA, Raul Machado, *Direito Constitucional*, p. 306.

⁶⁷ In: FERREIRA, Pinto. *Teoria Geral do Estado*, v. II, p. 899.

A técnica de coexistência tem o desafio importantíssimo de equacionar a relação dialética de duas premissas que, em tese, são contraditórias: *unidade e diversidade*. O sopesamento dessas duas premissas deve pautar-se na consideração de fatores extraconstitucionais de índole natural, econômica e social. Tal sopesamento determinará o tipo real de organização federal em determinado momento histórico.

A forma de repartição de competências condiciona a fisionomia do Estado federal, pois é através dela que se determina o grau de centralização e de descentralização do poder estatal. Cabe à Constituição federal demarcar os domínios da União e dos Estados membros, de modo a delinear uma tendência que pode ser centralizadora ou descentralizadora, a depender da forma da repartição de competências. Nesse sentido, Jorge Miranda alude que “*a dupla estrutura de sobreposição e de participação só pode sobreviver com integração política e jurídica; e esse papel cabe à Constituição federal.*”⁶⁸

Um modelo de repartição de competências pode ser estruturado de várias formas e através da conjugação de múltiplos fatores. No entanto, a doutrina especializada faz referência a três modelos básicos, sendo eles:⁶⁹

Primeiro. A definição detalhada e mais completa possível de cada uma das matérias atribuídas a cada nível de governo. Nesse modelo, busca-se definir, taxativamente, as atribuições tanto da União quanto dos Estados membros, de modo que cada qual atue precisamente nos limites estabelecidos no texto constitucional.

É certo que tal sistema proporciona uma maior segurança jurídica quanto aos limites de atuação de cada ente federativo, pois através de uma consulta ao texto constitucional já se poderia identificar o âmbito de atuação de cada qual, o que diminuiria muito a possibilidade de ocorrência de conflitos. Note-se que mencionamos, propositadamente, *diminuição e não eliminação de conflitos*, pois mesmo listas taxativas e minuciosas de competências podem ensejar interpretações divergentes, devido à ambiguidade que muitas vezes acompanha os signos da comunicação linguística.

Não obstante, não se pode olvidar que dificilmente o legislador constitucional terá condições de elencar todas as matérias possíveis, sendo, assim, inevitável a existência de omissões. Ademais, mesmo que admitíssemos a plena capacidade do legislador constitucional de identificar com precisão todas as matérias sujeitas à partilha de competência, importa considerar que o legislador é limitado temporalmente e, no máximo, consegue fazer previsões, as quais podem confirmar-se ou não. Com efeito, não se pode exigir do legislador

⁶⁸ In: *Manual de Direito Constitucional*. 5.º ed. Coimbra: Coimbra editora, 2004, v. III, p. 287.

⁶⁹ Cf. Linhares Quinta apud BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*, p. 51.

constitucional a onisciência para tratar de assuntos que se desenvolvem de acordo com uma dinâmica própria dos fatores sociais, políticos e econômicos, os quais, não raramente, são imprevisíveis.

Segundo. A definição taxativa das competências da União e atribuição de competência residual aos Estados membros. Nesse modelo, tudo o que não for expressamente atribuído à União fica a cargo dos Estados membros. É o denominado modelo clássico, que tem sua fonte na Constituição norte-americana de 1787.⁷⁰

Nos Estados Unidos da América, atribuiu-se à União, dentre outros, poderes para tributar, contrair empréstimos, regular o comércio internacional e interestadual, cunhar moeda e fixar seu valor, estabelecer determinadas penas e o serviço postal, criar tribunais, definir determinados crimes, declarar guerra, organizar e manter a forma armada.⁷¹

Vale ressaltar que a enumeração das competências não se limita às expressamente elencadas, mas estende-se àquelas necessárias e apropriadas para o efetivo exercício das competências expressas. Trata-se da célebre teoria dos *poderes implícitos*, expressamente reconhecida no caso *McCulloch versus Maryland*, decidido pela Corte Suprema dos Estados Unidos da América em 1819.⁷²

A princípio, esse sistema pode robustecer a autonomia dos Estados membros, na medida em que representa um freio a aspirações centralizadoras. Todavia, tal efeito pode, de fato, não ocorrer, pois tudo vai depender das atribuições outorgadas à União. Se as competências atribuídas à União forem de grande envergadura, a evidenciar uma pujança desproporcional, o equilíbrio da Federação poderá ser afetado, na medida em que restará pouco aos Estados membros em termos de competência residual, nomeadamente no que toca ao trato das matérias de maior importância.

Para que um sistema, baseado na definição taxativa das competências da União e atribuição de competências residuais aos Estados membros possa promover, de fato, a autonomia destes, o legislador constitucional terá que atuar com parcimônia na atribuição de competências à União. Caso contrário, ocorrerá uma demasiada fragilização da noção de autonomia dos Estados membros.

Terceiro. Definição detalhada e minuciosa das competências dos Estados membros e atribuição de competência residual à União. Nesse modelo, tudo o que não for expressamente atribuído aos Estados membros pertencerá à competência da União. Alega-se que tal modelo

⁷⁰ Cf. HORTA, Raul Machado, *Direito Constitucional*, p. 308.

⁷¹ Sobre as competências atribuídas ao congresso Norte Americano, ver ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*, p. 267-269.

⁷² Cf. SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 14.

tende a fortificar o poder central e facilitar o robustecimento necessário à dinâmica federativa.⁷³

Vale para esse sistema o que já dissemos sobre o modelo acima exposto. O fortalecimento ou não da União vai depender do âmbito das competências atribuídas aos Estados membros. Se o modelo de repartição atribuir a estes uma proeminência, a competência residual não será capaz de fortalecer o papel da União na Federação.

Importa ressaltar que, ao lado das competências exclusivas de cada ente federativo, podem ser previstas competências concorrentes (*capacidade jurídica de exercer determinadas atribuições, juntamente com outras entidades, em uma certa atividade*⁷⁴). Nesse tipo de competência tanto a União quanto os Estados membros podem tratar da mesma matéria. Entretanto, para efeito de evitar conflitos, costuma-se reservar à União o poder para editar normas gerais, enquanto que aos Estados membros, é reservado o poder para complementar a legislação federal, adequando-as as suas respectivas peculiaridades.⁷⁵

No que tange aos critérios para repartição de competência, Dalmo de Abreu Dallari indica três pontos fundamentais que devem nortear o trabalho do legislador constituinte.⁷⁶ Vejamos:

1.º Deve-se buscar uma distribuição equilibrada, de modo a assegurar autonomia a cada ente federativo sem prejudicar a eficiência de qualquer um deles. Com efeito, a repartição de competência não deve dar azo à existência de uma relação de subordinação entre os entes federativos, mas sim de coordenação.

Nesse sentido, Reinhold Zippelius alude que a distribuição de competências no Estado Federal deve ser equilibrada, de maneira que nem os órgãos centrais da Federação, nem os órgãos dos Estados membros possuam, por si sós, a supremacia das competências.⁷⁷

2.º À União devem ser atribuídas as competências para regular as matérias de interesse geral, ou seja, aquelas que digam respeito a todo conjunto federativo, refletindo-se nacionalmente. Já aos Estados membros, devem ser atribuídos os assuntos de interesse preponderantemente localizados, ou mesmo daquelas matérias que por eles possam ser tratadas com maior eficiência. Nessa baila, cada ente federativo deve atuar em matérias que se refiram exclusiva, ou pelo menos prioritariamente, ao seu próprio *círculo de ação*.⁷⁸

⁷³ Cf. Linhares Quintana apud BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral...*, p. 51.

⁷⁴ Cf. FERREIRA, Pinto. *Teoria Geral do Estado*, v. II, p. 900.

⁷⁵ Cf. ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Tradução de Ewandro Magalhães Jr. e Fátima Guerreiro, Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 41-42.

⁷⁶ In: *O Estado Federal*, São Paulo: Editora Ática, 1986, p. 19.

⁷⁷ In: ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*, p. 511.

⁷⁸ In: ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*, p. 508.

3.º É conveniente que se faça a enumeração das competências na própria Constituição federal, de modo a reduzir a possibilidade de conflito ou de dúvida. Também é preciso estabelecer qual nível de governo exercerá a competência residual, ou seja, quem terá o poder/dever de regular os assuntos não mencionados expressamente na Constituição federal.

Vale ressaltar também a possibilidade do modelo cooperativo (ou integrado) de federalismo. Nesse modelo, algumas matérias competem exclusivamente à União, mas a maioria é de competência concorrente, cabendo à União legislar sobre normas gerais e aos Estados membros implementar os programas relacionados a elas. Nesse modelo, a União atua na formulação e direcionamento das políticas públicas, propiciando uma diminuição do grau de poder decisório e legislativo dos Estados membros.⁷⁹

1.4.2 - A autonomia dos Estados membros

Outro pilar fundamental da teoria do federalismo é a concessão de autonomia aos Estados membros. Logo, importa estabelecer o conteúdo de tal conceito e as implicações que dele decorrem. Essa tarefa apresenta muitas dificuldades, nomeadamente porque, embora se reconheça que a autonomia é uma característica essencial ao modelo de organização federal, existe grande divergência no que tange à definição do seu conteúdo.

Todavia, parece ser um traço comum às definições propostas pelos estudiosos do tema a ideia de poder de auto-organização, consubstanciado na faculdade de cada Estado membro organizar e estatuir o próprio ordenamento jurídico, mediante uma Constituição própria. Revela, portanto, a capacidade de autodeterminação, sem sofrer, a princípio, a injunção do ente central.⁸⁰

Nesse sentido, num Estado federal só se pode falar em autonomia quando os Estados membros disponham de órgãos legislativos próprios, com aptidão para criar normas jurídicas necessárias à normatização de determinados aspectos da vida social dentro dos seus respectivos territórios. Determina, portanto, “a capacidade para expedir as normas que organizam, preenchem e desenvolvem o ordenamento jurídico dos entes públicos”.⁸¹

A ideia de auto-organização relaciona-se diretamente com a adoção de uma Constituição própria, cujo conteúdo primeiro compreende a formação e a organização dos diferentes poderes públicos, bem como a sua correspondência necessária e independência

⁷⁹ Nesse sentido, ver ANDERSON, George. *Federalismo...*, p. 42-43; e ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*, p. 512-514.

⁸⁰ Sobre as diversas concepções de autonomia, ver HORTA, Raul Machado, *Direito Constitucional*, p. 361-364.

⁸¹ Cf. HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*, p. 363-364.

recíproca.⁸² Refere-se, assim, ao poder de disposição sobre os princípios de organização dos poderes estaduais, isto é, do exercício dos poderes legislativo, executivo e judiciário.⁸³

A esse poder constituinte de estruturação e organização dos Estados membros, Manuel Gonçalves Ferreira Filho dá o nome de poder constituinte decorrente, pois “*deriva do poder constituinte originário, mas não se destina a rever sua obra e sim a institucionalizar coletividades, com caráter de estados, que a Constituição preveja*”. Aduz ainda esse autor que como poder constituinte instituído, o poder é subordinado, secundário e condicionado, pois só pode agir validamente no âmbito fixado pelo constituinte originário.⁸⁴

Outro aspecto da autonomia refere-se à capacidade de autoadministração, implicando a prerrogativa de escolha de um modelo próprio de gestão. Desse modo, contraria a noção de autonomia a possibilidade de um ente central impor um modelo de gestão aos Estados membros. Da autonomia decorre o poder de autogestão sem ingerências de um ente superior. A autonomia envolve a prerrogativa de definir a forma de melhor desenvolver as competências que foram atribuídas aos Estados membros, de modo a atender aos interesses públicos sob uma ótica singular.

Contudo, a autonomia identifica-se com a ideia de uma liberdade limitada. Isso porque não significa independência, mas liberdade para agir dentro de determinadas áreas de atuação, isto é, dentro de campos específicos delineados na Constituição federal. Logo, cabe à Carga Magna o papel fulcral de circunscrever, com a máxima precisão possível, a esfera de exercício da autonomia de cada ente federativo.⁸⁵

Nessa baila, a autonomia está umbilicalmente ligada às regras de repartição de competências, pois é justamente por meio delas que se delimita a área de atuação de cada ente federativo. Nesse sentido, Jose Alfredo de Oliveira Baracho afirma que “*a autonomia está vinculada à ideia de pluralidade de ordenamentos, revestindo de organização própria os centros territoriais de atividade jurídica, política e social. Autonomia é, no caso, expressão do poder estatal*”.⁸⁶

A autonomia extrai seu fundamento da Constituição federal. Destarte, num Estado federal, os entes federativos estão subordinados tão somente à Constituição federal, assim,

⁸² Cf. FERRAZ, Ana Cândida da Cunha. *Poder constituinte dos Estados-membros*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1979, p. 54-55.

⁸³ Ver SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 18.º ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 593.

⁸⁴ FILHO, Manuel Gonçalves Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 31.º ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 28.

⁸⁵ Por isso fala-se num poder é subordinado, secundário e condicionado, pois só pode agir validamente no âmbito fixado pelo constituinte originário, devendo respeitar os princípios constitucionais sensíveis.

⁸⁶ In: *Teoria Geral do Federalismo*, p. 50.

não estão condicionados ao controle ou ingerência arbitrária de um ente central. Esse é um ponto essencial no Estado federal, pois permite distingui-lo de uma mera descentralização.

Nessa baila, Michel Temer aduz, com precisão, que a autonomia decorre das regras de repartição de competência, as quais devem estar na Constituição federal. Salienta esse autor que uma divisão de competência entre várias ordens parciais, feita em nível infraconstitucional, descaracterizaria a Federação, porque nesse cenário a autonomia estaria sujeita a alterações mediante processos legislativos simplificados, a permitir o arbítrio de um ente superior.⁸⁷ A autonomia deve, portanto, submeter-se apenas à Constituição federal.

A autonomia conferida aos Estados membros é um elemento imprescindível à teoria do federalismo, pois é o exercício da autonomia que torna possível salvaguardar a diversidade. É através dessa liberdade limitada constitucionalmente que os entes federativos conseguem desenvolver políticas públicas adequadas às suas peculiaridades, pois permite um desenvolvimento concatenado com os valores e desejos de uma determinada coletividade, marcada por singularidades e aspirações próprias, mas sem descuidar da preservação da unidade nacional, através das regras de integração inseridas na Constituição federal.

É no sopesamento da dicotomia *unidade* e *diversidade* que se desenvolve a teoria do federalismo. O equacionamento de tais conceitos demanda considerações complexas que estão relacionadas ao contexto social, histórico e político de cada Estado. A história evidencia que a aplicação empírica do federalismo tem seguido um movimento pendular, ora marcado pela sobrevalorização da diversidade, a impor o fortalecimento das autonomias dos Estados membros, ora pela sobrevalorização da unidade, a qual conclama um fortalecimento do ente central em detrimento das autonomias conferidas aos Estados membros.

Mas não se pode olvidar que da repartição de competências decorre concomitantemente uma partilha de encargos, pois o ente federativo que recebe competência para cuidar de determinadas matérias deve tomar as providências necessárias para desenvolvê-las, nomeadamente por meio da oferta de bens e serviços públicos. Logo, tais encargos demandam a necessidade de recursos financeiros para custeá-los.

Com efeito, a autonomia só se faz presente, de fato, quando as competências atribuídas aos entes federativos forem compatíveis com as fontes de financiamento, suficientes para custear as despesas delas decorrentes. É imprescindível, portanto, que cada ente federativo tenha à sua disposição os recursos imprescindíveis ao custeio dos encargos que a ele foram atribuídos. Daí que autonomia financeira é um tema fulcral na teoria do federalismo.⁸⁸

⁸⁷ In: *Elementos de Direito Constitucional*, p. 61.

⁸⁸ Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria...*, p. 259.

A autonomia financeira pode decorrer da atribuição de poder tributário aos entes federativos, de modo que cada qual possa instituir os tributos necessários ao custeio dos encargos que a ele foram atribuídos. Destarte, cada ente federativo cria seus próprios tributos, levando em conta suas respectivas características econômicas e sociais, compatibilizando-os com as opções de políticas públicas adotadas no âmbito de suas respectivas autonomias.

Se não houver compatibilidade econômica entre os encargos e as fontes de receitas atribuídas aos entes federativos, duas situações poderão ocorrer: a) má qualidade (ou mesmo insuficiência) na oferta de bens e serviços públicos; ou b) uma demasiada dependência de transferências de recursos de um outro nível de governo, o que pode implicar uma sensível diminuição da autonomia, pois uma dependência financeira acarreta, de regra, uma dependência política.⁸⁹

Esse modelo, alicerçado na faculdade de cada ente federativo instituir seus próprios tributos é o que guarda maior consonância com a preservação da autonomia. Isso porque permite que cada ente federativo tenha fontes próprias de financiamento e, assim, não dependa de transferências financeiras advindas de outros entes.

No entanto, não se pode deixar de mencionar que a concessão de uma liberdade ilimitada aos entes federativos, em termos de poder tributário, pode desencadear efeitos danosos, nomeadamente em termos de eficiência econômica. A política tributária adotada isoladamente por um ou mais entes da Federação pode produzir consequências até mesmo em localidades bastante distantes. Outrossim, não se pode desconsiderar os efeitos que uma eventual guerra fiscal pode gerar na economia, desestabilizando a política econômica no Estado federal como um todo. Por isso, de regra, não se costuma conferir uma liberdade ilimitada, em termos de poder tributário, aos entes federativos.

Outra forma de concessão de autonomia financeira aos entes federativos é a adoção de uma política tributária centralizada, mas conjugada com a definição de critérios rígidos de partilha de receitas. Destarte, a política tributária é estabelecida e os recursos arrecadados de forma centralizada, contudo, assegura-se aos entes descentralizados uma participação no produto da arrecadação levada a cabo pelo ente central.

Em tal modelo, torna-se imprescindível o estabelecimento de regras rígidas e transparentes de partilha do produto da arrecadação. Tais regras devem ser elaboradas com a ativa participação dos Estados membros, por meio de processos constitucionalmente definidos. Ademais, devem eliminar (ou ao menos diminuir sensivelmente) qualquer

⁸⁹ Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado Federal*, p. 20.

discrecionariade na repartição das receitas, de modo que não se atribua ao ente central um poder tal que o capacite a intervir nos assuntos reservados aos Estados membros, através da manipulação arbitrária dos critérios de repasse de recursos financeiros.

É certo que um modelo centralizado de arrecadação tributária restringe o âmbito da autonomia de cada ente federativo, pois retira desses entes o poder de definir, isoladamente, quais tributos devem instituir ou mesmo o montante de recursos que, por meio deles, pretendem arrecadar. Isso porque qualquer alteração no sistema tributário dependerá de um novo pacto federativo a envolver intermináveis discussões. Não obstante, pode ter a vantagem de garantir uma maior eficiência econômica e evitar os efeitos indesejáveis que uma acirrada competição fiscal entre os entes federativos possa propiciar.

1.4.3 - A participação dos Estados membros na formação da vontade da União

Questão fundamental no Estado federal é a participação dos Estados membros na formação da vontade nacional, nomeadamente por meio de uma ativa inserção no processo de elaboração das normas de competência da União, bem como nos processos de alteração da própria Constituição federal. Tal participação é imprescindível e sua inexistência pode significar que, de fato, não há Estado federal.

Com efeito, de acordo com a natureza, tal participação pode ocorrer de duas maneiras distintas.⁹⁰ Vejamos:

Primeira. Participação direta na qual a legislação da União fica sujeita à aprovação da maioria dos Estados membros. Assim, para uma norma federal ser aprovada, ela deverá passar pelo escrutínio dos órgãos legislativos dos Estados membros, não se exigindo, de regra, a unanimidade, mas uma maioria que pode ser simples ou qualificada. Tal sistema é adotado nos Estados Unidos da América, especificamente para alteração das normas constitucionais, sendo que a aprovação de qualquer emenda à Constituição federal depende da aprovação de pelo menos três quartos dos Estados membros, aprovação esta obtida pela participação das suas respectivas casas legislativas.⁹¹

Nesse modelo, os Estados membros saem fortalecidos, pois qualquer alteração significativa na estrutura do relacionamento entre a União e os Estados membros dependerá de uma ampla discussão no seio das coletividades menores. A deliberação das propostas de emendas à Constituição federal nos órgãos legislativos estaduais permite uma ampliação do

⁹⁰ Cf. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*, p. 51.

⁹¹ Para as demais normas federais, utiliza-se nos EUA o sistema de participação indireta.

debate, pois dá voz às diversas correntes representadas nos parlamentos estaduais, o que garante uma maior legitimidade a qualquer alteração estrutural.

A legitimação direta dos legislativos estaduais para decidir sobre alterações constitucionais pode promover um sensível fortalecimento das autonomias dos Estados membros, uma vez que contribui para uma maior estabilidade do ordenamento constitucional. Essa sistemática inviabiliza qualquer processo de alteração constitucional sem que haja a composição de um consenso razoável no seio das coletividades parciais que compõem a Federação.

Segunda. Participação indireta: sistema em que a participação dos Estados membros na formação da vontade geral dá-se através de uma câmara legislativa composta designadamente por representantes dos Estados membros.

Nesse modelo, vislumbra-se um sistema bicameral em que a vontade da União decorre da conjugação de vontades de duas casas legislativas. Uma composta pelos representantes do povo (Câmara baixa) e a outra, composta pelos representantes dos Estados membros (Câmara alta).⁹² Várias são as denominações que os diversos Estados federais têm atribuído à casa legislativa que representa os Estados membros, sendo mais comum a utilização de termos como Senado, *Bundesrat* ou Conselho de Estados.

A participação dos Estados membros na formação da vontade da União manifesta-se por meio da eleição de representantes em cada coletividade parcial, cabendo a estes defender os interesses estaduais. De modo geral, os Estados membros devem possuir representação paritária, ou seja, devem contar com o mesmo número de votos, de modo a atender o princípio da isonomia formal entre os entes federativos. Assim, pouco importa o tamanho ou força política e econômica de cada Estado Membro, pois, juridicamente, todos devem ter igual peso na formação da vontade nacional.⁹³ Não obstante, tal regra pode ter exceções.⁹⁴

Contudo, importa ressaltar alguns problemas associados ao modelo de participação indireta dos Estados membros na elaboração da legislação nacional, nomeadamente os que decorrem do modelo baseado na eleição direta dos representantes estaduais. No Estado de direito contemporâneo, a democracia se desenvolve através de partidos políticos que, de modo geral, são firmados em torno de uma ideologia política. Assim, a eleição direta para a Câmara Alta pode não ensejar uma representação que preze, genuinamente, os interesses estaduais.

⁹² BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*, p. 30.

⁹³ Nesse sentido, ver KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Estado*, p. 96; PAUPERIO, Arthur Machado. *Teoria Geral do Estado*, p. 221.

⁹⁴ Tal como ocorre, por exemplo, no Canadá, onde as províncias possuem um número diferenciado de representantes (Cf. FERREIRA, Pinto. *Teoria Geral do Estado*, v. II, p. 897).

Isso porque, como de regra, tais representantes estão ligados a um partido político, a sua atuação poderá ser baseada muito mais na orientação ideológico-partidária do que propriamente nos interesses dos Estados membros que os elegeram.

Essa discrepância pode acentuar-se, por exemplo, quando um representante (Senador, Conselheiro etc.) pertencer a um partido que faz oposição ao governo estadual, o que é comum em sistemas em que os representantes são eleitos diretamente pelos eleitores dos Estados membros. Assim, as divergências políticas entre o governo estadual e os representantes eleitos para a Câmara Alta podem interferir negativamente no posicionamento destes no processo de aprovação das leis nacionais.

Ademais, não se pode olvidar que, devido ao caráter eminentemente nacional dos partidos políticos, os representantes eleitos pelos Estados membros que pertençam ao mesmo partido ou à base aliada do governo central, tendem a seguir a orientação deste, mesmo que tal orientação possa, direta ou indiretamente, contrariar os interesses estaduais. Por isso, na prática, a mera existência de uma câmara específica para representar os interesses dos Estados membros pode não funcionar a contento, uma vez que tais representantes podem atuar, de fato, como agentes políticos de uma ideologia partidária nacionalizada e não como defensores dos interesses estaduais.⁹⁵

Não são raros os casos em que isso ocorre, ou seja, em que os interesses partidários acabam por sobrepular-se aos interesses estaduais, os quais se veem desguarnecidos de verdadeiros defensores da sua autonomia e dos seus legítimos interesses. Nesse cenário, a Câmara Alta acaba por funcionar apenas como uma casa legislativa revisora e não como defensora dos interesses dos Estados membros, que se veem à mercê das imposições do ente central sem mecanismos eficientes para lutar contra isso.

Nesse sentido, Augusto Zimmermann averba que a eleição direta para o Senado produz uma profunda perturbação na dogmática federativa, sendo difícil reconhecer seriamente essa casa legislativa como uma genuína casa de representação dos interesses dos Estados membros. Aduz, ainda, que o Senado passou a ser alvo das mesmas pressões partidárias e influências negativas ou positivas que a casa de representação legislativa do povo.⁹⁶

Com efeito, melhor seria que a escolha dos senadores ocorresse através de votação das assembleias legislativas estaduais, como ocorreu nos EUA até o ano de 1913. Ao comentar tal modelo, John Stuart Mill asseverou que as eleições senatoriais possuíam um mais alto grau de

⁹⁵ Nesse sentido, ver SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito...*, p. 513.

⁹⁶ In: *Teoria geral do Federalismo Democrático*, p. 124.

sucesso, e foram as melhores de todas as eleições feitas nos Estados Unidos, pois permitiu que o Senado fosse constituído invariavelmente pelos homens mais distintos dentre os que conseguiram fazerem-se suficientemente conhecidos na vida pública.⁹⁷

No mesmo sentido, Jogen Rasmunssen aduziu que:

Correlacionar, simplesmente, a existência de duas casas legislativas com instituições federais é também insuficiente para examinar como são selecionados os legisladores, ainda que o papel da Câmara de unidade constituinte possa abranger o método empregado. Embora o Senado dos Estados Unidos seja tão forte como a Câmara dos Representantes, não protege os interesses dos Estados como tal. Antes que a décima sétima emenda à Constituição dos Estados Unidos, que estabelece a eleição direta dos Senadores, fosse ratificada em 1913, os senadores eram escolhidos por legislativos estaduais, e poder-se-ia dizer que, até certo ponto, representavam os Estados como unidades constituintes. Agora que os senadores são responsáveis pelos eleitores, como o deputado, sendo a única diferença a magnitude do eleitorado, isso já não é verdadeiro. A esse respeito a Alemanha é mais federal que os Estados Unidos, já que os membros de seu *Bundesrat* são delegados escolhidos pelos gabinetes do *Länder* e votam de acordo com suas intenções.⁹⁸

Por fim, importa ressaltar que tanto no modelo de participação direta como indireta, com os defeitos e virtudes inerentes a cada um, a vontade nacional decorre de um mecanismo complexo de composição. Tal sistema não se satisfaz com a mera maioria dos cidadãos, haja vista que requer também a concordância da maioria dos Estados membros, enquanto coletividade, que compõem, com identidade própria, a Federação.

1.5 - Outras características de um Estado federal

Além das três premissas fundamentais relacionadas no tópico acima, é possível indicar outras características que comumente se apresentam num Estado federal. Vejamos:

a) Nacionalidade única

A nacionalidade, sob o ponto de vista sociológico, indica a pertinência da pessoa a uma nação. Refere-se, portanto, à vinculação a uma comunidade que compartilha um mesmo ambiente cultural afeto por tradições e costumes, geralmente expresso numa língua comum, atualizado num conceito de vida equivalente e dinamizado pelas mesmas aspirações de futuro e ideais coletivos.⁹⁹

No entanto, em termos jurídicos, a nacionalidade pode ser definida como sendo um vínculo de natureza especial que une um indivíduo a um determinado Estado e que, por conseguinte, estabelece uma gama de direitos e obrigações recíprocos. É, destarte, no dizer de

⁹⁷ Apud ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*, p. 124.

⁹⁸ Apud ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*, p. 124.

⁹⁹ Cf. CAETANO, Marcelo. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 159.

Pontes de Miranda, “*um laço jurídico-político de direito público interno, que faz da pessoa um dos elementos componentes da dimensão pessoal do Estado.*”¹⁰⁰

A nacionalidade, como um *status*, consiste num direito fundamental que, expressa ou implicitamente, decorre das normas constitucionais. Logo, os Estados dispõem de uma ampla liberdade para definir as regras relacionadas à aquisição da nacionalidade. Cabe, pois, ao ordenamento jurídico interno de cada Estado fixar um regime próprio de nacionalidade.¹⁰¹

Ocorre que tal liberdade, embora ampla, está adstrita a algumas balizas firmadas pelo direito internacional. A Convenção de Haia de 1930, v.g, preconiza que as leis de cada Estado somente devem ser observadas pelos restantes Estados se estiverem de acordo com as convenções internacionais, o costume internacional e os princípios de direito reconhecidos.¹⁰²

A reforçar a importância do direito à nacionalidade, a Declaração Universal dos Direitos do Homem proclama no seu artigo 15: 1. *Todo o individuo tem direito a uma nacionalidade.* 2. *Ninguém pode ser arbitrariamente privado da sua nacionalidade, nem do direito de mudar de nacionalidade.* Já o Pacto Internacional de Direitos Civil e Políticos estabelece que *todas as crianças têm o direito de adquirir uma nacionalidade* (art. 24.º, n.º 3).

É comum a utilização da expressão nacionalidade como sinônimo de cidadania.¹⁰³ Contudo, Jorge Miranda aduz que a palavra nacionalidade deve ser afastada, na medida em que, ao imbricar-se com o conceito de nação, envolve considerações de índole extrajurídicas e, portanto, é menos precisa. Aduz, ainda, que a expressão nacionalidade tem maior extensão, pois ultrapassa a figura do indivíduo ao referir-se também às pessoas jurídicas ou mesmo a coisas (navios, aeronaves).¹⁰⁴

Já a doutrina brasileira majoritária faz uma distinção entre nacionalidade e cidadania. Assim, define-se nacional o brasileiro nato ou naturalizado, ou seja, aquele que se vincula, por nascimento ou naturalização, ao Estado brasileiro. Caracteriza-se, destarte, como um *status*

¹⁰⁰ In: *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.º 1, de 1969.* 2.º ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970, v. IV, p. 352.

¹⁰¹ A nacionalidade pode ser originária ou secundária. Originária, quando decorrer de um fato natural como o nascimento, valendo-se os Estados para tal de dois critérios de determinação: a) a origem sanguínea (*ius sanguinis*), reputando-se nacionais os descendentes de nacionais mesmo que nascidos em outro território; ou b) o critério territorial (*ius solis*) em que a atribuição da nacionalidade é definida não pelo parentesco sanguíneo, mas pelo local de nascimento, ou seja, os limites territoriais do Estado. Já a nacionalidade secundária é aquela adquirida posteriormente ao nascimento e decorrente da livre manifestação de vontade de um indivíduo em vincular-se juridicamente a um Estado, a decorrer dos mais diversos fatores. Sobre o tema ver TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 521; SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 323.

¹⁰² Cf. MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional.* 5.º ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, v. III, p. 103.

¹⁰³ Ver, por exemplo, CAETANO, Marcelo. *Direito Constitucional*, p. 160; DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria...*, p. 259.

¹⁰⁴ In: *Manual de Direito Constitucional*, v. III, p. 99.

cujo conteúdo só se esclarece por contraposição ao de estrangeiro. Já a cidadania refere-se ao exercício dos direitos políticos, isto é, o direito de intervir, ativa ou passivamente, no processo governamental, como é típico em regimes democráticos.¹⁰⁵

Acreditamos que, afora discussões de cunho terminológico, há, sim, relevância prática na distinção entre nacionalidade e cidadania, nomeadamente nos Estados federais em que a discussão pode tomar um rumo próprio, na medida em que traz à tona um modelo de organização política caracterizado pela coexistência de múltiplas coletividades parciais autônomas.

Embora os Estados federais sejam caracterizados por um modelo de organização bastante complexo e oriundo da união de múltiplas coletividades parciais autônomas (os Estados membros), é importante reconhecer a existência de apenas uma nacionalidade, tal como ocorre nos Estados Unitários. Esse fato representa um elemento de unidade nacional, na medida em que ultrapassa o aspecto meramente jurídico e avança no sentido de favorecer o desenvolvimento de um sentimento agregador. Com efeito, a nacionalidade num Estado federal funciona como um mecanismo que corporifica a unidade e torna pública, nomeadamente no âmbito externo, a vinculação de um indivíduo a um Estado específico que, mesmo sendo federal, apresenta-se como uno externamente.

Já a cidadania, ao referir-se ao poder de participação política, tem aplicação melhor associada aos aspectos internos dos Estados. Isto é, representa o direito de votar ou de ser votado num processo político. Daí, como nos Estados federais a participação política ocorre de forma desconcentrada, na medida em que as coletividades parciais (os entes federativos) gozem de autonomia política, a cidadania pode ser exercida fracionadamente, de modo que cada indivíduo exerça sua cidadania em relação a cada ente federativo de que faça parte. Com efeito, é possível reconhecer a coexistência de uma cidadania federal, estadual ou mesmo municipal, dependendo do modelo de organização federal adotado.

Destarte, nacionalidade e cidadania não devem ser vistas como sinônimos, mas como expressões que têm significação própria. A nacionalidade indica um vínculo jurídico de ligação de um indivíduo a um Estado globalmente considerado e, portanto, representa um elemento de unidade nacional, logo, há de ser única e indivisível. Já a cidadania materializa o direito de participação política num regime democrático, direito esse que, num Estado federal, apresenta-se fragmentado em razão da coexistência de coletividades parciais autônomas.

¹⁰⁵ Nesse sentido, ver SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito...*, p. 322; FILHO, Manuel Gonçalves Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*, p. 114.

b) Rigidez constitucional

A subsistência de um Estado federal está intimamente relacionada à rigidez no processo de alteração das normas constitucionais. É necessária a existência de um procedimento mais complexo e difícil para alteração da Constituição do que o comumente previsto para a modificação ou revogação das normas infraconstitucionais. Uma Constituição flexível pode ser alterada facilmente, na medida em que o legislador dispõe de uma liberdade que poderia afetar sensivelmente a estrutura da Federação, a ponto de retirar dela a eficácia e, por conseguinte, levar a cabo uma transmutação para a forma unitária de Estado.¹⁰⁶

Portanto, é comum que as Constituições federais estabeleçam um modelo que permite a alteração do seu texto, mas torna esse processo bem mais dificultoso do que o previsto para a alteração da legislação infraconstitucional. Essa maior dificuldade pode materializar-se por meio da necessidade de submissão da proposta de alteração às assembleias legislativas dos Estados membros (participação direta), como ocorre nos Estados Unidos da América;¹⁰⁷ ou mesmo mediante a exigência de um *quorum* qualificado para aprovação de qualquer modificação, *quorum* esse estabelecido de modo que se tenha um razoável consenso sobre a matéria.¹⁰⁸ Outrossim, é possível a existência de limitações circunstanciais que vedem a alteração do texto constitucional em momentos de gravidade ou anormalidade institucionais, como, por exemplo, na vigência de estado de defesa, estado de sítio ou de intervenção federal, como preconiza a CRFB/88 (art. 60, § 1.º).¹⁰⁹

Avançando ainda mais no sentido de uma rigidez, vislumbra-se a possibilidade de impor a inalterabilidade da Constituição no que tange a determinadas matérias. Assim faz a CRFB/88 ao vedar expressamente a deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação de Poderes; IV os direitos e garantias individuais (art. 60, § 4.º). São as denominadas “cláusulas pétreas”.

¹⁰⁶ Cf. TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*, p. 63.

¹⁰⁷ A Constituição dos Estados Unidos somente poderá ser alterada mediante dois procedimentos distintos e complementares. Primeiro a emenda deve ser proposta por dois terços de ambas as Casas legislativas do Congresso, ou por uma convenção especial designada pelo Congresso, se as legislaturas dos estados assim o pedirem. Segundo. Obedecido ao procedimento para apresentação da proposta, a emenda deverá ser ratificada por pelo menos três quartos das Assembleias legislativas estaduais ou de convenções extraordinárias reunidas para esse fim, em três quartos dos Estados-membros (Art. V da Constituição Americana de 1787).

¹⁰⁸ Nesse sentido, a CRFB/88 exige, para a aprovação de uma emenda, ao menos 3/5 (três quintos) dos votos dos membros de cada uma das casas legislativas (Câmara dos deputados e Senado Federal) votadas em dois turnos em cada uma delas (art. 6, § 2.º).

¹⁰⁹ Sobre Estado de defesa, Estado de sítio ver LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 14.º ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 713-722; sobre a intervenção Federal ver SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito...*, p. 486-991.

Mas, em que medida uma geração pode vincular as gerações subsequentes aos seus valores e modo de ver e organizar seu mundo? Seria legítimo suprimir o poder de alteração do texto constitucional das gerações futuras e retirar-lhes um poder maior de conformação aos novos tempos e demandas sociais? De modo geral, cremos que não. Deve ser dado a cada geração, o direito de estabelecer seu estilo de vida, de acordo com a consciência jurídica de seu tempo, sendo ilegítimo o estabelecimento de amarras perpétuas ao passado.¹¹⁰

Mas no que tange aos temas estruturantes do Estado, como é o modelo de organização federal, pensamos ser preciso um endurecimento, com vistas a preservar o núcleo essencial dos pilares da forma federal. Assim, a supressão da forma federal, expressa ou implicitamente, por meio da adoção de normas irrefutavelmente com ela incompatíveis, deve ser vedada. Tal alteração apenas poderia ser levada a cabo por uma nova Constituição.

Isso porque a definição da forma de Estado constitui um dos pilares fundamentais de toda a estrutura normativa do Estado, representando um norte para a interpretação dos preceitos constitucionais. Uma modificação substancial nessa estrutura comprometeria todo o sistema, de maneira a abalar sua coerência lógica e sistêmica. Logo, a supressão da forma federal de Estado demandaria uma nova Constituição, adequada ao novo alicerce por ela definido, a justificar, portanto, uma cláusula pétrea nesse sentido.

c) Inexistência do direito de secessão

Uma regra geral no Estado federal é a inexistência do direito de secessão. Isso implica na proibição de retirada espontânea de qualquer das coletividades parciais autônomas da Federação. Tal restrição pode decorrer de dispositivo constitucional expresso, como ocorre no Brasil;¹¹¹ ou de forma implícita, como ocorre, por exemplo, nos Estados Unidos da América.¹¹²

Essa característica evidencia que os Estados membros de uma Federação não são independentes, na medida em que estão vinculados inexoravelmente à União, pois não é reconhecido a eles o direito de retirar-se dela, ao menos de forma pacífica e reconhecida pelo direito. Com efeito, os Estados membros são autônomos, haja vista que gozam de uma

¹¹⁰ Ver sobre o tema, BACHOF, Otto. *Normas Constitucionais Inconstitucionais?* Tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994, p. 52-54.

¹¹¹ A Constituição Brasileira de 1988 prescreve no seu artigo 1.º que: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal” (...)

¹¹² Bernard Schwartz, *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 11, afirma que o caráter indissolúvel da União americana foi estabelecido, fora de dúvida, depois de quatro sangrentos anos de guerra civil, pela derrota dos estados sulinos que haviam procurado separar-se.

liberdade constitucionalmente limitada; contudo, não são independentes, pois estão irremediavelmente atrelados a uma estrutura federal e dela não podem apartar-se, mesmo que assim o desejem.

1.6 - A supremacia da Constituição federal e o controle da legislação infraconstitucional

Como já dito, o Estado federal caracteriza-se pela partilha de competências entre as coletividades parciais que compõem a Federação. Cada uma dessas coletividades deve atuar em áreas previamente delineadas na Constituição federal. A demarcação do âmbito de atuação dos entes federativos tem por finalidade racionalizar o exercício do poder estatal.

Ocorre que num Estado federal é comum a existência de conflitos de competência decorrentes da dificuldade concreta em definir os precisos contornos da demarcação de competências. Algumas regras constitucionais que fixam competências são de fácil interpretação e não oferecem dificuldades concretas de aplicação por parte de cada um dos entes federativos. Todavia, outras se alocam numa zona de penumbra a exigir um complexo processo interpretativo para definir o real alcance das competências atribuídas a cada ente federativo, bem como as respectivas consequências que delas decorrem. São os denominados *litígios emergentes da separação vertical (territorial) dos órgãos constitucionais*.¹¹³

Daí ser imprescindível a existência de mecanismos de resoluções de conflitos de competências. Tal providência é essencial num Estado federal, pois o não respeito aos limites demarcatórios de competências pode acarretar graves conflitos normativos, os quais podem conduzir a sérias dúvidas objetivas sobre as áreas de atuação de cada um dos entes da Federação. A título de ilustração, a União pode exceder as competências que a ela fora outorgada e assim mitigar a autonomia conferida aos Estados membros. Por outro lado, os Estados membros também podem exceder o âmbito constitucional de sua autonomia e comprometer a eficácia das políticas públicas nacionais. Isso labutaria contra a Federação.

A unidade do Estado, estruturado sob a forma federal, é assegurada pela supremacia da Constituição federal, pois cabe a ela estabelecer as regras de convivência harmônica entre a União e as coletividades parciais que compõem a Federação. Logo, não é admissível que leis federais e estaduais afrontem as normas esculpidas na Constituição federal.

Num sistema caracterizado pela rigidez constitucional, como ocorre no Estado federal, há de se garantir a sobrepujança das normas constitucionais em face das normas oriundas da

¹¹³ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional...*, p. 895.

competência normativa atribuídas aos entes federativos. Assim, é preciso garantir uma compatibilização vertical das normas, de modo a resguardar a supremacia do texto constitucional, diploma normativo que representa a espinha dorsal do Estado.

Com efeito, uma organização política federal pressupõe a existência de uma instância com poderes para dirimir divergências entre os membros da Federação ou mesmo para decidir situações específicas de um ente federativo que, porventura, possam colocar em risco a paz, a segurança ou a própria existência da Federação.¹¹⁴

A guarda da Constituição federal e, por conseguinte, das normas demarcatórias das competências dos entes federativos, ganha força através do controle da constitucionalidade dos atos normativos provenientes dos diversos centros normativos, nomeadamente da União e das coletividades parciais que compõem a Federação.

Um sistema de controle de constitucionalidade dos atos normativos infraconstitucionais pode valer-se de diversos critérios e conter variações de maior ou menor amplitude. No entanto, é possível identificar alguns modelos e sistematizar algumas das suas características essenciais, agrupando-os de acordo com: a) a natureza do órgão de controle; b) o momento de exercício do controle; c) o órgão judicial que exerce o controle; e d) a forma ou modo de controle judicial.¹¹⁵ Vejamos sucintamente cada uma dessas modalidades.

a) *Quanto à natureza do órgão de controle.* Político ou judicial. Político, quando o exercício da fiscalização da constitucionalidade é levado a cabo por órgãos políticos, nomeadamente através do parlamento;¹¹⁶ e judicial, quando se atribui ao judiciário o poder para dar a última palavra sobre a constitucionalidade ou não de uma norma.

b) *Quanto ao momento de exercício do controle.* Preventivo ou repressivo. Preventivo quando é realizado anteriormente à conversão do projeto de lei em lei, e tem por finalidade justamente impedir que um ato inconstitucional entre em vigor. Repressivo (ou sucessivo), quando levado a cabo após a entrada em vigor do ato normativo impugnado. Trata-se de um critério cronológico que tem como fator distintivo a entrada ou não da norma em vigor.

c) *Quanto ao órgão judicial que exerce o controle.* Difuso ou Concentrado. Difuso quando se permite a todo e qualquer juiz ou tribunal o reconhecimento da inconstitucionalidade de uma

¹¹⁴ Ver SCHMIT, Carl. *O Guardião da Constituição*. Tradução de Geraldo de Carvalho, coordenação e supervisão de Luiz Moreira, Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 80.

¹¹⁵ Cf. BARROSO, Luis Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 6.º ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 63 e ss.

¹¹⁶ Tal sistema está diretamente associado à experiência constitucional francesa e tem por condão a sobrevalorização da soberania popular expressa nos órgãos de representação popular. Mas também tem sido utilizado pelo parlamento e pelo poder executivo de forma preventiva, através da rejeição de projetos de lei ou oposição de veto. Ver CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional...*, p. 897; BARROSO, Luis Roberto. *O Controle de Constitucionalidade...*, p 66.

norma e, por conseguinte, deixar de aplicá-la aos casos concretos que a ela forem submetidos.¹¹⁷ Concentrado, quando a competência para julgar acerca da constitucionalidade das normas infraconstitucionais é atribuída a um órgão judicial especial (Tribunal Supremo, Tribunal Constitucional etc.), com exclusão de quaisquer outros.¹¹⁸

d) *Quanto à forma ou modo de controle judicial.* Por via incidental ou por via principal. O controle se dá por via incidental, quando a discussão sobre a constitucionalidade ou não de um ato normativo infraconstitucional não constitui o objeto principal do processo, mas uma questão prejudicial que condiciona a resolução do litígio.¹¹⁹

Destarte, a questão do pronunciamento sobre a constitucionalidade ou não da norma faz parte do roteiro lógico do raciocínio jurídico a ser desenvolvido até a prolação da decisão no curso de um processo concreto submetido à apreciação do poder judiciário. Já o controle por via principal tem por objeto a discussão da validade ou não da lei em tese face à Constituição. Trata-se de um processo objetivo que não está atrelado a nenhum caso concreto de tutela de direitos subjetivos, mas, sim, à preservação da harmonia e coerência do ordenamento jurídico como um todo.

Colacionadas as características gerais dos diversos modelos de controle e guarda das normas constitucionais, importa salientar que, de modo geral, a maioria dos ordenamentos jurídicos hodiernos reserva ao poder judiciário o desempenho desse papel tão salutar. Isso porque se tem alegado que não é conveniente atribuir a função de guarda da Constituição a órgãos de natureza política como são o poder legislativo e o poder executivo, uma vez que é natural que tais poderes primem pelo cotejo político das demandas, o que poderia comprometer sensivelmente a parcialidade nas decisões ligadas ao reconhecimento da constitucionalidade ou não da legislação infraconstitucional.^{120 121}

Tal papel é especialmente importante numa Federação, cuja característica fulcral é a existência de uma pluralidade de centros políticos com aptidão para produzir normas

¹¹⁷ Tem origem diretamente associada ao constitucionalismo americano, nomeadamente na decisão proferida no caso *Marbury versus Madison*, julgado pela Suprema Corte Americana em 1803.

¹¹⁸ O controle concentrado expressa as convicções doutrinárias de Hans Kelsen e foi adotado pela primeira vez na Constituição da Áustria de 1920, sendo posteriormente aperfeiçoado através de uma emenda em 1929 (Cf. BARROSO, Luis Roberto. *O Controle de Constitucionalidade...*, p. 70).

¹¹⁹ Cf. BARROSO, Luis Roberto. *O Controle de Constitucionalidade...*, p. 72.

¹²⁰ Cf. TEMER, Michel. *Elementos do Direito Constitucional*, p. 64.

¹²¹ Vale anotar, contudo, a posição de Carl Schmitt que não reconhecia a legitimidade do poder judiciário para o controle de constitucionalidade. Para esse autor, o papel de guardião da Constituição deveria caber a uma instituição ou instância especial com competência para assegurar o funcionamento constitucional dos diversos poderes. Assim, tal tarefa não deveria ser confiada, suplementarmente, a nenhum dos poderes existentes, senão haveria uma situação de sobrepujança dos tribunais em face dos demais poderes, de modo que ele próprio poderia esquivar-se do controle. Aduz, ainda, como base na teoria do *pouvoir neutre* (baseada nos estudos de Benjamin Constant), que tal tarefa poderia ser desenvolvida a contento pelo presidente enquanto chefe de Estado (In: *O Guardião da Constituição*, p. 194 e ss.).

jurídicas, as quais devem ganhar coerência e unidade sistêmica sob a égide da Constituição federal.

Destarte, a própria sobrevivência do Estado federal está intimamente relacionada ao controle de constitucionalidade dos diversos diplomas normativos emanados da União e das diversas coletividades parciais autônomas que compõem a Federação. Cabe ao poder judiciário manter o equilíbrio federativo, com vistas a não comprometer a autonomia dos Estados membros e, ao mesmo tempo, garantir a supremacia da União nos assuntos relacionados ao interesse nacional, de maneira que cada parte do todo não exceda os limites das competências que a ele foram atribuídas constitucionalmente.

Impende lembrar que a sucinta apresentação sobre os modelos de controle de constitucionalidade aqui expostos destaca apenas algumas linhas gerais e não tem a mínima pretensão de considerar as diversas problemáticas associadas a cada um deles. Mas, qualquer que seja o modelo adotado, parece claro o protagonismo que se tem reconhecido ao poder judiciário na concretização constitucional, nomeadamente através da atuação do seu órgão de cúpula (Corte Suprema, Tribunal Constitucional etc.), pois, ao dar a interpretação final das normas constitucionais, acaba por contribuir decisivamente para o delineamento dos contornos da Federação.¹²²

Nesse sentido, Bernard Schwartz assevera que é um traço característico do sistema norte-americano a imposição dos princípios do federalismo pelo judiciário. Argumenta que ficou firmemente estabelecido que a linha entre os poderes nacionais e estaduais deve ser traçado pela Suprema Corte Federal, órgão que tem a função de fazer vigorar a cláusula da supremacia nacional da Constituição. Afirma, ainda, o referido autor que *é a mais alta corte americana que assegura que a autoridade nacional não seja frustrada por uma concha de retalhos de leis locais conflitantes. E ao mesmo tempo, é aquele corpo que garante que os estados acabem tragados pelo governo de Washington.*¹²³

A importância do poder judiciário no desenvolvimento do federalismo manifesta-se, mormente, por meio das sucessivas mudanças de paradigmas no que tange à interpretação dinâmica do texto constitucional. Isso porque, ao lado da via formal de alteração do texto constitucional - processo de emenda à Constituição - caracterizada pela complexidade e dificuldade, tem-se reconhecido a possibilidade de alteração da compreensão do teor das normas constitucionais, por via informal, através do fenômeno que se tem denominado *mutação constitucional*.

¹²² Ver TAVARES, André Ramos. *Teoria da Justiça Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 104 e ss.

¹²³ In: *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 21-22.

A mutação constitucional implica uma modificação do significado de determinada norma constitucional sem que haja qualquer alteração literal no seu texto. Ou seja, consiste numa alteração da compreensão das normas constitucionais sem a observância do procedimento previsto para a aprovação de uma emenda à Constituição. Tal fenômeno pode decorrer de uma mudança na realidade fática ou mesmo de uma nova percepção do direito à luz do que seja considerado justo em determinado momento histórico.¹²⁴

Luiz Roberto Barroso aduz que a mutação constitucional torna-se legítima quando guardar o necessário equilíbrio entre dois conceitos bastante caros à teoria constitucional, mas que convivem em constante tensão: a rigidez da Constituição e a plasticidade de suas normas. A rigidez procura preservar a estabilidade da ordem constitucional e, por conseguinte, preservar a segurança jurídica, ao passo que a plasticidade procura adaptá-la aos novos tempos e às novas demandas, sem que seja indispensável recorrer, a cada alteração da realidade, aos processos formais de alteração constitucional.¹²⁵

Essa plasticidade encontra espaço nomeadamente através da presença, muito comum no texto constitucional, de enunciados normativos de textura aberta. Isso ocorre, por exemplo, quando a Constituição se vale de conceitos jurídicos indeterminados como ordem pública, interesse social, abuso do poder econômico ou mesmo princípios gerais como a dignidade da pessoa humana, igualdade ou moralidade. Nesses casos, o intérprete acaba tornando-se um coparticipante do processo de criação do direito.¹²⁶

Mas Luis Roberto Barroso argumenta que a mutação constitucional encontra limites e não pode ultrapassá-los, sob pena de afronta ao poder constituinte e, por conseguinte, à própria soberania popular. Com efeito, esse autor elenca dois limites elementares: a) as possibilidades semânticas do relato da norma, ou seja, a interpretação deve balizar-se entre os sentidos possíveis do texto que está a ser interpretado; e b) deve guardar consonância com os princípios fundamentais que dão identidade à Constituição que sofre o influxo da mutação.¹²⁷

Por tudo isso, é preciso reconhecer a grande relevância do poder judiciário na efetivação do princípio federal, pois, através da definição dos contornos das normas que definem o perfil federativo, nomeadamente das regras de partilha de competências, o poder judiciário contribui decisivamente para a manutenção do equilíbrio na constante ponderação das questões relacionadas à *unidade* e à *diversidade*. O equacionamento de tal dicotomia

¹²⁴ Sobre o tema, ver BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional...*, p. 148-149; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional...*, p. 1228.

¹²⁵ In: *Curso de Direito Constitucional...*, p. 150.

¹²⁶ Sobre a utilização de conceitos indeterminados em direito, ver ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 9.º ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 205 e ss.

¹²⁷ In: *Curso de Direito Constitucional ...*, p. 150.

encontra no poder judiciário um ponto de referência que, sem dúvida, é fundamental para definir o perfil estrutural de uma Federação.

1.7 - Espécies de federalismo

Já enfatizamos diversas vezes no decorrer desta pesquisa que não existe um modelo único de federalismo, pois se trata de um fenômeno deveras complexo e permeado por peculiaridades ímpares nos mais diversos Estados que adotam a forma federal de organização. Não obstante, é possível identificar alguns tipos de federalismo, classificando-os de acordo com o modo de relacionamento entre os entes federativos. Destarte, fala-se em: federalismo dual, cooperativo, simétrico e assimétrico e, por fim, em orgânico. Vejamos cada uma dessas espécies com mais vagar.

1.7.1 - Federalismo dual

O federalismo dual caracteriza-se por uma rígida partilha de competências entre os entes federativos, de modo que cada qual atue exclusivamente nas áreas para as quais tenha sido contemplado pela Constituição federal. Isto é, tanto a União quanto os Estados membros devem limitar o seu foco de atuação dentro das balizas estabelecidas na Constituição, sendo vedado a quaisquer dos entes federativos imiscuírem-se na competência alheia.¹²⁸

Esse modelo prima pela identificação precisa dos campos de poder reservados a cada ente federativo, sem que haja, nas referidas esferas de atuação, pontos de conexão ou atuação conjunta. Fulcra-se, portanto, numa noção máxima de respeito às autonomias, a preservar o equilíbrio por meio de uma estrita demarcação das esferas de cada um dos níveis de governo.

No federalismo dual, vislumbra-se a existência de duas esferas de poder - a central, representada pela União, e a descentralizada, composta pelos Estados membros ou mesmo outros entes menores - nitidamente distintas e que exercem atribuições próprias. Nesse formato, não há qualquer preocupação com a instituição de medidas de coordenação ou harmonização das atividades desenvolvidas pela União e por cada uma das coletividades parciais que compõem a Federação. Alicerça-se no reconhecimento da igualdade absoluta entre os entes federativos e pela plena liberdade de cada um para atuar dentro do âmbito de competências que a eles tenha sido reservado pela Constituição federal.

¹²⁸ Ver BADÍA, Juan Ferrando. *El Estado Unitario, el Estado Federal y el Estado Autonomico*. 2.º ed. Madrid: Tecnos, 1986, p. 147.

Trata-se da concepção clássica do federalismo que foi praticada durante muito tempo nos Estados Unidos da América, que se alicerçava *na noção de dois campos de poder mutuamente exclusivos, reciprocamente limitadores, cujos ocupantes governamentais se defrontavam como iguais absolutos*.¹²⁹

Não obstante, essa concepção do federalismo baseada numa rígida partilha de competência, e que culminava numa plena liberdade de atuação dos entes federativos nas áreas reservadas, sem a necessidade de uma coordenação, foi gradualmente perdendo espaço. Tal fato evidenciou-se nomeadamente na primeira metade do século XX, com o advento da doutrina do Estado do bem estar social (*welfare state*), a qual laborou em favor de um grande fortalecimento dos poderes da União para levar a cabo um projeto de desenvolvimento nacional em evidente detrimento dos poderes estaduais.¹³⁰

De acordo com essa concepção, o Estado deixa de ser um mero espectador para se transformar num agente ativo de transformação das estruturas econômicas e sociais. Cabe ao Estado a tarefa de criar ou recriar condições através da transformação da vida e das estruturas dentro das quais as pessoas se movem.¹³¹ Com efeito, vislumbra-se um alargamento progressivo das funções e tarefas estatais, com especial relevo para a concretização das condições de consecução do bem estar social, que radica no reconhecimento do indivíduo como sujeito de direitos que devem ser viabilizados mediante a ação estatal.

Nesse contexto, a rígida partilha de competências entre as esferas estaduais e a central já não era capaz de atender às novas demandas, na medida em que muitos problemas exigiam uma atuação conjunta, pois os governos estaduais já não tinham condições de, isoladamente, resolvê-los a contento. É nesse cenário que se verifica uma ascendência da intervenção do ente central, estabelecendo regras de coordenação e harmonização entre as políticas públicas praticadas pelos diversos entes da Federação.¹³²

Com efeito, tem-se reconhecido que o federalismo dual não atende mais aos reclamos de uma atuação governamental eficiente e que uma rígida partilha de competências,

¹²⁹ Nesse sentido, ver SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 26; BADÍA, Juan Ferrando. *El Estado unitario, el Estado Federal y el Estado Autonomico*, p. 147.

¹³⁰ Cf. ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do Federalismo Democrático*, p.56.

¹³¹ Cf. VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 3.º ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 58.

¹³² Bernard Schwartz aduz que o Federalismo dual (baseado na doutrina do *laissez-faire*) mostrou-se inadequado para atender aos problemas apresentados pela grande depressão econômica iniciada em 1929. Foi nesse período em que se sentiu, de um modo geral, que a economia nacional só poderia ser ressuscitada pelo aumento da intervenção do Governo Federal. Tal sentimento fez-se claro no discurso de posse proferido pelo Presidente Roosevelt, em 1932, ao dizer que: *precisamos movimentar-nos como um exército treinado e leal disposto a sacrificar-se pelo bem de uma disciplina comum, porque sem tal disciplina nenhum progresso se faz, nenhuma liderança se torna efetiva* (In: *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 31).

a colocar os entes federativos como rivais, já não se acomoda ao novo paradigma de atuação estatal. Logo, torna-se inevitável, hodiernamente, um profícuo interrelacionamento vertical entre os níveis governamentais, alicerçado num protagonismo do ente central, mesmo na condução daquelas políticas públicas que, embora locais, repercutam em âmbito nacional. Esse fato acaba evidenciando um determinado protagonismo da União em face dos entes descentralizados.

1.7.2 - O federalismo cooperativo

O federalismo cooperativo difere do dual, nomeadamente no que tange ao relacionamento entre os entes federativos, pois não vislumbra a União e os Estados membros como agentes antagônicos numa constante relação de tensão e rivalidade. Ao revés, parte da premissa de que é necessário que os diversos níveis de governo trabalhem em conjunto através de uma atuação harmônica e coordenada. Faz parte da essência do federalismo cooperativo afastar a noção de competição, inerente ao federalismo dual, e primar por uma intensa cooperação, baseada no princípio da solidariedade.

Nesse modelo, acentua-se o papel da União, designadamente através do delineamento das diretrizes gerais das políticas públicas e a constante colaboração na execução efetiva de tais políticas, levadas a cabo pelos Estados membros (ou mesmo coletividades menores). Essa cooperação, de regra, ganha forma através de transferências de recursos entre os níveis de governo e, normalmente, busca assegurar a existência de padrões mínimos em termos de prestação de serviços públicos considerados essenciais, tais como saúde, educação etc.

O federalismo cooperativo tem como uma marca característica a busca pela atenuação das desigualdades regionais, mormente através de compensações financeiras, via transferências de recursos, que favorecem os entes federativos mais carentes. Assim, é correto afirmar que o federalismo cooperativo tem no princípio da solidariedade um dos seus pilares fundamentais.

Afasta-se, portanto, da ideia de uma competição entre os entes federativos para aproximar-se da noção de ajuda mútua. Faz parte da essência do federalismo cooperativo a constante busca pela equalização, isto é, a busca pela redução das desigualdades regionais, de modo que cada cidadão possa ter, dentro do território nacional, um mesmo padrão qualquer que seja o local da sua residência, pelo menos no que tange aos serviços essenciais.¹³³

¹³³ Sobre o tema, ver CAMARGO, Aspásia. Federalismo cooperativo e o princípio da subsidiariedade: notas sobre a experiência recente do Brasil e da Alemanha. In: *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. HOFMEISTER

O exemplo típico de federalismo cooperativo bastante referenciado pela doutrina é o praticado na Alemanha. Esse sistema tem por característica a inexistência de uma nítida separação entre as competências da União e dos Estados membros (*Länder*), sendo que, de regra, são exercidas conjuntamente num regime de constante colaboração.¹³⁴

Embora se definam áreas de competências exclusivas tanto para a União quanto para os Estados membros, no federalismo cooperativo dá-se especial atenção às competências concorrentes, de modo que, nessa esfera, atribui-se à União a competência para estabelecer as diretrizes gerais (com vistas a garantir certa uniformidade) e aos Estados membros a competência legislativa complementar para adequar tais diretrizes às peculiaridades de cada um em pôr em prática a sua execução.

A forma de inter-relacionamento das competências deve ser informada pelo princípio da subsidiariedade, que tem por fundamento a ideia de que tudo o que puder ser feito pelos Estados membros (ou coletividades menores, caso existam) deve ser a eles atribuído. A atuação direta da União deve ocorrer apenas em áreas estratégicas relacionadas ao interesse nacional e, mesmo assim, reservando, tanto quanto possível, o papel de execução das políticas públicas às coletividades menores, uma vez que estas estão mais próximas de seus destinatários. Nesse modelo, a União estabelece as diretrizes gerais e auxilia os Estados membros nas suas deficiências, de modo a garantir um nível mínimo de padronização no que tange ao desenvolvimento das políticas públicas. Eis, destarte, a ideia de subsidiariedade.¹³⁵

O federalismo cooperativo, ao revés do federalismo dual, é marcado pela flexibilidade na repartição de competências, a permitir uma maior participação legislativa dos Estados membros no amplo setor da legislação nacional. Essa maior participação pode propiciar um

Wilhelm; CARNEIRO, José Mario Brasiliense (org.) São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates n.º 22, Vol. I, abril, 2001, p. 86 e ss.

¹³⁴ Vale ressaltar, contudo, que, em 01/09/2006, entrou em vigor uma emenda à Constituição federal Alemã que alterou significativamente as competências legislativas dos entes federativos. Sobre o tema, ver HORBACH, Beatriz Bastide. *A modernização do sistema federativo alemão: um estudo da reforma constitucional de 2006*. In Revista dos Tribunais On line. Disponível em: <<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=61&spos=61&p.age=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

¹³⁵ Sobre o sentido, alcance e peculiaridades de o princípio de subsidiariedade, ver CAVALCANTI, Thais Novaes. *O princípio da subsidiariedade e a dignidade da pessoa: bases para um novo Federalismo*. Revista dos Tribunais On Line. Disponível em: <<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=24&spos=24&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O princípio de subsidiariedade: conceito e evolução*. Revista dos Tribunais On line. Disponível em: <<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=60&spos=60&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

aperfeiçoamento das normas, uma vez que torna possível conformá-las às peculiaridades econômicas, sociais e culturais de cada Estado membro e, por conseguinte, permitir o desenvolvimento de particularidades que uma absorvente e unificadora legislação nacional, quando elaborada de forma centralizada, geralmente desestimula e ignora.

Outro ponto importante no federalismo cooperativo é a adoção de mecanismos complexos de compensação financeira, mormente através de transferências (tanto em nível horizontal quanto vertical) de recursos financeiros entre os entes federativos, com vistas a promover uma equalização das condições de vida. Trata-se, pois, de uma decorrência lógica do princípio da solidariedade.¹³⁶

Mas tal como no federalismo dual, a aplicação empírica do federalismo cooperativo também tem sido alvo de muitas críticas. Isso porque o objetivo de harmonização e padronização na atuação dos diversos níveis de governo pode ensejar, de fato, uma relação de subordinação, em que a União é a “cabeça” e os Estados membros meros “braços e mãos” que executam as decisões políticas definidas pelo ente central. Nessa acepção, o relacionamento entre os entes federativos poderia promover uma deturpação do princípio federativo, ao evidenciar uma centralização excessiva e aniquilatória das autonomias dos Estados membros enquanto entes descentralizados.¹³⁷

1.7.3 - O federalismo simétrico e o assimétrico

A organização federal de Estado pressupõe uma partilha de competências entre as diversas coletividades parciais autônomas que compõem a Federação. Essas competências devem ser exercidas de acordo como os parâmetros delineados na Constituição federal. A partilha de competências ocorre tanto no plano vertical, ou seja, entre níveis diferentes de governos (ente central e os entes descentralizados) quanto no plano horizontal (dentro de um mesmo nível de governo).

A discussão sobre a simetria e a assimetria localiza-se justamente no plano horizontal, isto é, na forma de tratamento constitucional conferida aos diversos entes federativos que se encontram num mesmo nível de governo. Por esse prisma, busca-se analisar se existem ou não diferenças entre os Estados membros, no que tocam à atribuição de competências,

¹³⁶ Sobre o tema compensações financeiras na Alemanha, ver SPAHN, Paul Bernd. Da controvérsia sobre a compensação financeira na Alemanha. In: *Federalismo na Alemanha e no Brasil*, Wilhelm Hofmeister e José Mario Brasiense Carneiro (org.) São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates n.º 22, v. I, abril, 2001, p. 147- 172.

¹³⁷ Ver ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*, p. 57.

assunção de responsabilidades ou no grau de representatividade junto ao órgão legislativo que representa os seus respectivos interesses (Senado, Conselho de Estados, etc.)

No federalismo simétrico, os entes federativos recebem o mesmo tratamento formal por parte da Constituição. Assim, no federalismo simétrico, não se admite o tratamento jurídico diferenciado entre os entes federativos que se encontrem no mesmo nível de governo, apesar das diversidades fáticas que porventura possam existir.

Aplica-se a igualdade na sua acepção meramente formal, de modo que os Estados membros gozem das mesmas competências, responsabilidades e representatividade na Federação.

Exemplo típico de federalismo simétrico é o praticado nos Estados Unidos da América e no Brasil em que os Estados membros, independentemente do número de habitantes e do desenvolvimento socioeconômico, dispõem das mesmas competências, responsabilidades e representatividade junto ao Senado Federal.¹³⁸

Já o federalismo assimétrico fulcra-se na premissa de que, havendo desigualdades fáticas significativas, no que diz respeito às questões territoriais, culturais e sobretudo socioeconômicas entre os entes federativos que estejam num mesmo nível de governo, tais diferenças devem ser consideradas para efeito de orientar o processo de partilha do poder estatal. Com efeito, o federalismo assimétrico alicerça-se no postulado fundamental da igualdade na sua acepção material, pelo qual se proclama o dever de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que se desigualem.¹³⁹

Desse modo, reconhece-se a assimetria como um predicado identificador de “desigualdade, desuniformidade e desproporção” na disposição constitucional dos entes federativos ou, ainda, no modo como se trava, entre eles, as relações intergovernamentais. Subjacente ao conceito de assimetria, revela-se a tarefa deveras complexa de compor os interesses conflitantes no terreno da descentralização espacial do poder político, de maneira a considerar as diferenças existentes no plano horizontal e a concretizar a tão almejada igualdade material como valor estruturante de organização estatal.¹⁴⁰

¹³⁸ Cf. ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*, p. 62.

¹³⁹ Sobre a igualdade ver MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, São Paulo: Malheiros, 2004; JORGE MIRANDA. *Manual de Direito Constitucional, Direitos Fundamentais*. 3.^a ed. 2000, v. IV, p. 228; VASQUES, Sérgio. *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 35.

¹⁴⁰ OLIVEIRA, Ricardo Victalino de. *Contornos teóricos do conceito de assimetria federativa: relevância e aplicabilidade da tese do Federalismo assimétrico em Estados compostos heterogêneos*. Revista dos Tribuitais On line. Disponível em: <<http://revistadostribuitais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=6&spos=6&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

A ideia de um federalismo assimétrico requer, assim, um tratamento constitucional diferenciado entre os entes federativos que estejam num mesmo nível de governo, mas que sejam caracterizados por consideráveis desigualdades fáticas. Essa diferenciação pode ocorrer no modelo de outorga de competências e de assunção de responsabilidades, baseadas nas condições peculiares de cada ente, ou mesmo através de um modelo de representatividade diferenciada junto ao órgão legislativo que representa os interesses dos entes descentralizados.¹⁴¹

Se partirmos da premissa de que os diversos Estados membros realmente apresentam características variadas, no que toca aos aspectos populacionais, culturais e, sobretudo, socioeconômicos, o federalismo assimétrico parece ser a escolha lógica, na medida em que permite considerar as peculiaridades e, por conseguinte, dar efetividade ao princípio da igualdade na sua acepção material.

Entretanto, cremos que, embora tal afirmação faça todo sentido no plano teórico, a sua efetivação concreta pode trazer à baila questões de difícil equacionamento. Como vimos, o federalismo assimétrico pressupõe um tratamento diferenciado entre entes federativos que estejam num mesmo nível de governo, considerando as peculiaridades de cada um. Essa diferenciação, de regra, pode concretizar-se através de: a) um modelo singular de atribuição de competências e de assunção de responsabilidades; ou b) por meio de uma representatividade diversificada no órgão legislativo que representa os Estados membros.

O primeiro aspecto diz respeito à atribuição de competências, o que, de fato, é uma questão central no federalismo. Sobre o tema, já vimos anteriormente que é deveras complexo definir um modelo de repartição vertical das competências, ou seja, entre a União e os entes descentralizados. Definir qual o melhor campo de atuação de cada ente numa Federação depende de uma avaliação minuciosa de muitos fatores, os quais, muitas vezes, são antagônicos e requerem o estabelecimento de prioridades.

Ora, se já é complicado definir um modelo de repartição vertical de competências, muito mais complexo é definir, concretamente, um modelo horizontal de atribuição de competência e de assunção de responsabilidades, baseado nas peculiaridades dos Estados membros. Tal tarefa exigiria do legislador constituinte um profundo conhecimento da realidade empírica de cada ente descentralizado, o que demandaria um esforço hercúleo para entender e compreender as singularidades próprias de cada um dos entes federativos. Com

¹⁴¹ Na Alemanha, por exemplo, os Estados-membros da Federação são representados assimetricamente no *Bundesrat*. A composição desse órgão leva em consideração o número de habitantes de cada Estado Membro. Os Estados-membros com até dois milhões de habitantes elegem três representantes; aqueles com mais de dois milhões elegem quatro representantes; e os com mais de seis milhões elegem cinco (Cf. Art. 51 da CRFA/49).

efeito, tal modelo exigiria o equacionamento de questões inerentes à partilha vertical e de questões relacionadas à partilha horizontal particularizada. Tal tarefa envolveria uma verdadeira obra de engenharia legislativa que dificilmente guardaria coerência lógica e sistêmica, até porque a divisão de competências no plano legislativo decorre de um embate político de forças antagônicas muitas vezes alheias a questões eminentemente técnicas.

Sendo assim, cremos que um modelo efetivo de repartição vertical e horizontal de competências e responsabilidades, construído com base em assimetrias, embora desejável, é de difícil operacionalização. Isso, mesmo sem considerar os desvirtuamentos que poderiam efetivamente ocorrer em razão da concessão de verdadeiros privilégios a determinados entes federativos, em detrimento de outros, decorrentes de um cotejo político.

A outra técnica, mais comumente utilizada, busca considerar as assimetrias por meio de um sistema diferenciado de representatividade dos Estados membros, de regra, valendo-se do critério populacional. Nesses termos, guardando-se uma relação proporcional, confere-se aos Estados membros mais populosos uma maior representatividade.¹⁴²

Todavia, a utilização de tal critério também não garante o respeito e a adequação legislativa às peculiaridades existentes nos diversos Estados membros. Isso porque a atuação efetiva dos representantes eleitos para representar os interesses dos Estados membros pode não corresponder às expectativas, nomeadamente em sistemas em que a eleição de tais representantes dá-se de forma direta.

Isso porque, como, de regra, tais representantes estão ligados a um partido político, a atuação deles provavelmente será muito mais plasmada na orientação ideológico-partidária do que propriamente nos interesses dos Estados membros pelos quais foram eleitos.

Essa discrepância pode acentuar-se, por exemplo, quando um representante (Senador, Conselheiro etc.) pertencer a um partido que faz oposição ao governo estadual, o que é comum em sistemas em que os representantes são eleitos diretamente pelos eleitores de cada Estado membro. Assim, as divergências políticas entre o governo estadual e os representantes eleitos para o órgão de representação legislativa dos Estados membros podem interferir negativamente no posicionamento destes no processo de aprovação das leis nacionais.

Ademais, não se pode olvidar que, devido ao caráter eminentemente nacional dos partidos políticos, os representantes eleitos pelos Estados membros e que pertençam ao mesmo partido ou à base aliada do governo federal, tendem a seguir a orientação deste, mesmo que tal orientação possa, direta ou indiretamente, contrariar os interesses estaduais.¹⁴³

¹⁴² Tal como ocorre na Alemanha e na Suíça.

¹⁴³ Nesse sentido, ver SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito*..., p. 513.

Por outro lado, mesmo nos sistemas em que a eleição dos representantes dos Estados membros ocorre de forma indireta, não se pode garantir a construção de um modelo que considere as assimetrias. Nesses modelos, costuma-se conferir uma maior representatividade aos Estados membros mais populosos, os quais, de regra, são os que possuem melhor condição socioeconômica. Nesse cenário, tais entes gozam de um maior poder decisório e podem não se inclinar a defender os interesses dos entes federativos menos desenvolvidos, caso isso possa representar a eles alguma perda significativa.

Destarte, não acreditamos que uma atribuição diferenciada de competências e responsabilidades, no plano horizontal, ou que uma representatividade proporcional possa dar, efetivamente, um tratamento adequado à questão das assimetrias numa Federação.

Não obstante, isso não significa que uma organização federal deva ficar alheia às assimetrias existentes, haja vista que muitas delas trazem consigo um efeito indesejável que é uma diferença significativa no padrão de vida dos cidadãos residentes nas diferentes localidades. Com efeito, alguns serviços públicos são de natureza essencial e devem ser prestados de modo a atender um padrão nacional mínimo de qualidade, sem descuidar das peculiaridades locais.

Mas urge ressaltar que as assimetrias manifestam-se principalmente em questões socioeconômicas, geralmente decorrentes da insuficiência de recursos para desenvolver, com êxito, as competências e responsabilidades atribuídas aos entes periféricos. Essa insuficiência de recursos pode decorrer dos mais variados fatos ou sofrer o influxo de algum aspecto regional que diminua a capacidade de captação de recursos de alguns entes federativos.

Com efeito, um mecanismo de transferência de recursos entre os entes federativos pode atenuar os efeitos dessas assimetrias, de modo a promover uma equalização das condições financeiras dos entes que compõem a Federação e permitir que eles possam desenvolver a contento as competências que a eles foram atribuídas pela Constituição federal. Nessa seara, um modelo transparente de transferência de recursos, baseado em critérios objetivos, pode cumprir com a função de atenuar as assimetrias indesejáveis, designadamente daquelas que digam respeito às condições de vida dos residentes nas diversas regiões de um Estado federal.

Ressalte-se que não estamos a advogar a eliminação total das assimetrias por meio de um processo brusco de homogeneização. Até porque é da essência do federalismo a proteção à diversidade. Logo, algumas assimetrias devem ser preservadas, pois a eliminação total delas labutaria contra o espírito federal. O que se deve levar a cabo é, respeitadas as peculiaridades dos diversos entes que compõem a Federação, a busca por uma certa uniformidade em pontos

essenciais, nomeadamente daqueles que promovam a valorização e a dignidade da pessoa humana, enquanto titular de direito e obrigações, independentemente do local de fixação da residência.

Um modelo de transferência de recursos que vise promover a equalização horizontal deve ser estruturado de modo a considerar as peculiaridades existentes e ter como pilar fundamental a solidariedade. Agora definir quais serão os critérios é uma tarefa também árdua e complexa e que demanda maiores considerações, o que faremos no próximo capítulo.

1.7.4 - O federalismo orgânico

Alguns Estados contemporâneos, com alcunha de federais, tem se organizado com base numa fórmula que, ao invés de pautar-se numa descentralização política, administrativa e financeira, envereda-se por uma forte centralização. Tal fato manifesta-se pela existência real de poderes superpostos em que o ente central é alçado a um patamar deveras privilegiado, servindo de modelo vinculante de organização para os demais entes descentralizados.

Com efeito, embora se reconheça a existência de coletividades parciais com competências próprias, concede-se a elas uma limitadíssima margem de atuação autônoma. Impõe-se, assim, um modelo de organização vertical que limita sensivelmente grande parte da liberdade de ação que se espera de um ente federativo.

Esse tipo de federalismo tem sido denominado de “federalismo orgânico” no qual as coletividades parciais representam apenas parte de um todo e, portanto, devem contribuir para o seu bom funcionamento, não se reconhecendo a liberdade para que elas se auto-organizem, de acordo com peculiaridades de cada uma. Por isso, não é exagero dizer que, num modelo orgânico, os entes federativos descentralizados refletem *a imagem e semelhança de um todo poderoso poder central*.¹⁴⁴

Essa configuração *pseudofederalista* tem sido utilizada, principalmente em Estados carentes de uma efetiva experiência democrática, nos quais não se vislumbra uma cultura efetiva de autonomia das coletividades parciais. Daí, é possível dizer que se trata de um federalismo meramente nominal, haja vista que não respeita os postulados mais elementares da teoria do federalismo.

Indica-se como exemplo de federalismo orgânico o adotado em alguns países da América latina, onde, mesmo adotando formalmente um modelo federal, as “regras do jogo”

¹⁴⁴ Cf. ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*, p. 65.

são ditadas pelo governo central, o qual exerce o papel de núcleo dominante e centralizador de todo o organismo sociopolítico. Nesses termos, impende notar que a excessiva tendência centralizadora labuta em desfavor do ideário federal, a revelar uma ficção puramente formal na qual se vislumbra uma verdadeira hierarquia governamental, baseada num amplo protagonismo do governo central.¹⁴⁵

1.8 - Os entes políticos que compõem uma Federação

A forma federal de Estado tem por traço característico a coexistência de uma pluralidade de centros políticos que compartilham o exercício do poder estatal, nos termos definidos na Constituição federal. Implica, portanto, uma multiplicidade de coletividades autônomas com poder político e aptidão para criar subsistemas normativos aptos a produzir efeitos nas suas próprias esferas territoriais.

É o fenômeno da descentralização elevado ao seu mais alto nível, na medida em que não envolve apenas uma repartição de funções administrativas, mas vai muito além, pois promove uma partilha, no que toca ao exercício do poder político, entre esferas distintas. São essas coletividades que exercem parcela do poder estatal nos limites definidos na Constituição federal, às quais denominamos entes federativos. Assim, utilizamos a expressão entes federativos para indicar as coletividades parciais dotadas de autonomia política, nos limites estabelecidos na Constituição federal e que, em conjunto, compõem o Estado federal.

Os entes federativos, numa perspectiva vertical, indicam os diferentes níveis de governo. Por esse prisma, podemos identificar, basicamente, a consagração comum de dois níveis de governo: A União (ente central) e os Estados membros (entes descentralizados).¹⁴⁶

1.8.1 - A União

A União é o ente central que representa a unidade na Federação. Desse modo, cabe a ela o desenvolvimento de competências que se relacionem, direta ou indiretamente, com o

¹⁴⁵ Vale ressaltar que o federalismo do tipo orgânico pode ser identificado no Brasil antes da Constituição de 1988, em que, mesmo adotando a forma federal (desde a Constituição de 1891), na prática evidenciava-se uma forte ascendência do governo federal sobre os Estados membros. Com efeito, em muitos momentos, a autonomia dos entes descentralizados era apenas nominal, pois estava sujeita a constantes intervenções do ente federal, nomeadamente no período da ditadura militar. Sobre o tema, ver BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*, p. 186-188.

¹⁴⁶ Tal regra tem exceção, pois, consoante veremos mais a frente, no federalismo brasileiro reconhece-se a existência de três níveis de governo, sendo eles a União, os Estados e os Municípios, todos contemplados com autonomia pela Constituição federal.

interesse nacional. Trata-se de um ente com natureza deveras complexa e que manifesta uma dualidade intrínseca. No plano interno, atua como pessoa jurídica de direito interno, e, no plano externo, como pessoa jurídica de direito internacional.

No plano interno, a União atua como um ente federativo autônomo, o que implica dizer que desenvolve determinadas tarefas com uma margem de liberdade estabelecida na Constituição federal. Com efeito, é comum atribuir a ela competências em áreas relacionadas ao interesse nacional, de modo a promover a unidade. Nesse contexto, a União atua dentro de áreas preestabelecidas, o que implica uma necessária limitação, isto é, só pode atuar dentro das balizas constitucionalmente previstas, sob pena de afronta ao pacto federativo por invasão de competência alheia. Fora do campo reservado, a atuação da União representa uma grave violação das regras de competência, a caracterizar patente situação de inconstitucionalidade.

Já no plano externo, a União representa não apenas uma coletividade parcial, mas o todo, isto é, o Estado federal enquanto pessoa jurídica do direito das gentes. Por esse prisma, a União apresenta-se como ente soberano que se relaciona, em relação de igualdade, com outros Estados igualmente reconhecidos pelo direito internacional. Assim, cabe à União estabelecer relações diplomáticas com outros países, fazer parte de organizações internacionais, firmar tratados internacionais, declarar guerra etc.¹⁴⁷

Impende salientar, contudo, que a União representa um ente deveras complexo, pois, como o próprio nome sugere, resulta da junção de diversas coletividades parciais que compõem a Federação. Daí dizer-se que a União representa a unidade, pois representa não apenas os interesses localizados, mas também os interesses nacionais.

Por tal razão, a própria formação da vontade da União envolve um mecanismo muito mais complexo do que os previstos para os entes descentralizados. De regra, no Estado federal, assegura-se aos Estados membros voz e participação ativa nos processos deliberativos para a tomada das decisões legislativas no âmbito nacional. Com efeito, a vontade da União, enquanto ente federativo, decorre também da conjunção de vontades dos diversos Estados membros que compõem a Federação.

Costuma-se afirmar que no modelo federal de Estado não existe hierarquia entre os entes federativos, uma vez que, juridicamente, cada qual desenvolve competências próprias nos campos que a ele foram reservados pela Constituição federal. Com efeito, a União e os Estados membros seriam juridicamente iguais, não havendo de se falar em qualquer grau de subordinação na relação entre tais entes.¹⁴⁸

¹⁴⁷ Veja ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*, p. 42-43.

¹⁴⁸ Nesse sentido, ver CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito...*, p. 131.

Entretanto, a afirmação suprarreferida deve ser vista com certa cautela, pois parte de um plano idealista e desconsidera algumas questões práticas que evidenciam um cenário um tanto mais complexo. Não se pode olvidar que a União tem conquistado cada vez maior espaço na partilha do poder estatal nos Estados federais.¹⁴⁹

Em Estados federais que reservam aos órgãos legislativos nacionais a competência para alterar a Constituição federal, há de se reconhecer o protagonismo da União, uma vez que, nesse modelo, ela tem condições de alterar as regras de competências e, por conseguinte, modificar seus limites de atuação. Essa faculdade implica uma manifestação de pujança da União.¹⁵⁰

Ora, se a União tem poder para alterar as regras de distribuição de competências, não temos dúvida em afirmar que ocupa um lugar singular na Federação. Tal singularidade, se não revela uma superioridade hierárquica na Federação, evidencia, ao menos, uma significativa preponderância em termos de poder, o que, por si só, já traz à tona um claro desnivelamento entre a União e os demais entes descentralizados.

O aspecto econômico também revela a pujança da União, uma vez que, por deter maior capacidade tributária, tem à sua disposição um maior volume de recursos. Com efeito, não é incomum a intervenção do governo federal na condução de políticas públicas dos Estados membros através da concessão de subvenções financeiras concedidas condicionalmente. Tal cenário pode ensejar uma dependência econômica dos entes descentralizados com relação ao ente central, de modo a comprometer sensivelmente a noção de autonomia.

Por isso, embora se possa asseverar que é da essência da organização federal de Estado a igualdade jurídica dos entes que compõem a Federação, essa premissa revela um aspecto puramente formal e idealista, na medida em que, de fato, acaba por haver algum grau de superioridade da União no relacionamento com os demais entes federativos.

1.8.2 - Os Estados membros

Os Estados membros são as coletividades parciais que compõem a Federação. Representam, assim, um pilar fundamental sobre o qual se assenta uma Federação, que é

¹⁴⁹ Tal fato foi percebido até mesmo no modelo norte-americano. Nesse sentido, Bernard Schwartz. Op. cit., p. 36, assevera que: “A União Americana, hoje, não se baseia numa divisão de soberania entre iguais governamentais. Em vez disto, caracteriza-se pelo predomínio do poder Federal sobre o poder estadual.”

¹⁵⁰ É verdade que muitas Constituições federais (como, por exemplo, a CRFB/88) prescrevem que o princípio federativo constitui cláusula pétrea, não podendo ser abolido. Contudo, isso não implica a impossibilidade de alteração das regras de competências.

justamente a preservação, tanto quanto possível, do estilo de vida das diversas localidades. Isso se dá por meio da outorga de autonomia a essas coletividades parciais, de modo que possam estabelecer um governo próprio e, por conseguinte, definir políticas públicas próprias de acordo com as suas prioridades. Trata-se, portanto, de uma descentralização política que permite aos Estados membros adotarem uma Constituição própria e, desse modo, organizarem-se.¹⁵¹

Contudo, importa ressaltar que os Estados membros são autônomos e não soberanos. Essa distinção é importante, pois dela derivam consequências práticas relevantes. A soberania, num plano jurídico, refere-se ao poder de estabelecer as próprias regras, sem submissão a qualquer outro ente superior. Já a autonomia indica uma liberdade limitada, pois exercida dentro de parâmetros previamente estabelecidos na Constituição federal.

Mas a autonomia, embora limitada constitucionalmente, confere um *status* especial aos Estados membros, na medida em que a eles reserva um campo de atuação baseado em direito próprio e não por delegação de um ente superior. Desse modo, os Estados membros são contemplados com competências, de forma original, e não com fulcro numa benesse legislativa de um ente central. Os Estados membros extraem suas competências diretamente da Constituição federal.

Daí, é mister salientar que os Estados membros não são apenas entes administrativos descentralizados, uma vez que não estão sujeitos a eventuais contingências políticas que interferem no modo de organização da administração pública. Ao revés, buscam legitimidade para desempenhar suas competências na própria Constituição federal, desenvolvendo-as a título próprio e não delegado. A autonomia tem algo da originalidade, na medida em que decorre da própria Constituição federal; todavia, é um poder limitado, pois vinculado, inexoravelmente, a balizas constitucionais.¹⁵²

Com efeito, a autonomia relaciona-se intrinsecamente à noção de supremacia da Constituição federal, diploma normativo máximo que estabelece os parâmetros balizadores do exercício do poder político pelos Estados membros. Trata-se de uma conclusão lógica e que

¹⁵¹ Sobre o tema, ver SILVA, José Afonso da. *O Estado-membro na Constituição federal*. Revista dos Tribunais on line. Disponível em: <<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=268&spos=268&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 15 mai. 2012.

¹⁵² Ver JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Princípios condicionantes do poder constituinte estadual em face da Constituição federal*. Revista dos Tribunais on line. Disponível em: <<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=219&spos=219&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

confere coerência sistêmica ao modelo de organização federal. Imprime a força de matriz originária ao constituinte federal e faz do constituinte estadual um segmento derivado daquele, a exercer sua autonomia, mas em consonância com os princípios estruturantes que dão forma e unidade ao Estado federal, mas com respeito à diversidade.¹⁵³

1.8.3 - Os Municípios

Vimos acima que, de regra, o federalismo alicerça-se, em termos verticais, na existência de dois níveis de governo: a União e os Estados membros, sendo que a União representa os interesses nacionais, e os Estados membros, os interesses regionalizados e/ou locais.

Todavia, importa fazer referência à figura dos Municípios, tendo em vista algumas peculiaridades que podem alterar a estrutura de partilha do exercício do poder estatal dentro de um contexto federal.

Historicamente, o Município manifesta-se como uma coletividade parcial que tem por base as relações de vizinhança e cooperação social entre as pessoas que compartilham um mesmo espaço territorial, considerado sob a perspectiva eminentemente local. Assim, a ideia de Município mostra-se presente nas mais diversas fases da organização política da sociedade.

De regra, os Municípios decorrem de uma formação natural, através de ajuntamentos de pessoas em determinadas localidades. É no Município que se vislumbra, com maior clareza, a ideia de modo de vida peculiar, lastreado pelos valores, necessidades e objetivos de uma coletividade que compartilha um espaço comum. Em razão da proximidade, é a estrutura municipal que se relaciona mais diretamente com os indivíduos e, dessa forma, consegue retratar com maior fidedignidade os seus anseios.¹⁵⁴

¹⁵³ Ver HORTA, Raul Machado. *Poder constituinte do Estado-membro*. Revista dos Tribunais on line. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=52&spos=52&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

¹⁵⁴ Sobre o tema, ver ATALIBA, Geraldo. *Município e Constituinte*. Revista dos Tribunais on line. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=321&spos=321&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012; HORTA, Raul Machado. *Posição do Município no Direito Constitucional Brasileiro*. Revista dos Tribunais on line. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=150&spos=150&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012; DALLARI, Dalmo de Abreu. *Auto-organização do Município*. Revista dos Tribunais on line. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad818>>

É por essa razão que muitos autores enaltecem o papel do Município na estrutura organizacional do Estado, reconhecendo nele um especial valor na concretização do ideário democrático, visto que permite uma maior participação, em razão da proximidade com os indivíduos, na determinação das políticas públicas que mais diretamente lhes digam respeito.¹⁵⁵ Com efeito, Santi Romano chega a afirmar que o Município “*é a fortaleza e garantia da liberdade, não sendo possível a nenhum povo conservar-se politicamente livre por muito tempo sem uma organização municipal*”. Ressalta, ainda, que o município “*é o melhor distribuidor da energia do Estado*”.¹⁵⁶

Assim, é comum atribuir-se certo grau de autonomia aos Municípios, outorgando a eles competências políticas e administrativas. Tudo para que possam desenvolver, a contento, a parcela do poder político que se refira aos interesses locais, vistos como aqueles interesses mais próximos e presentes no dia a dia da comunidade.

Todavia, impende ressaltar que não se reconhece aos Municípios o mesmo patamar que se confere aos Estados membros. Isso porque, na quase totalidade dos Estados que adota o modelo de organização federal, os Municípios, embora com algum grau de autonomia, costumam ser tratados como circunscrições administrativas, sujeitas a um maior ou menor grau de subordinação aos Estados membros dos quais façam parte. Nesse modelo, os Municípios desenvolvem suas respectivas autonomias em função de uma delegação legislativa, cujos parâmetros são definidos, de regra, nas Constituições dos Estados membros ou mesmo em outras leis estaduais.

Um caso à parte, no que tange aos Municípios, é o vislumbrado no ordenamento jurídico brasileiro, no qual o Município foi alçado ao *status* de ente federativo. A CRFB/88 prescreve expressamente que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito federal (art. 1.º). Preconiza que a União, os Estados membros e os Municípios são entes autônomos nos termos delineados na CRFB/88 (art. 18). Aduz também que os Municípios reger-se-ão por leis orgânicas por eles instituídas, atendidos os princípios estabelecidos na Constituição federal e nas respectivas Constituições dos Estados membros dos quais façam parte (art. 29). Define, ainda, as competências dos entes municipais, donde se extrai uma especial ênfase à regulação dos

16000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=115&sp.os=115&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>. Acesso em 17 mai. 2012.

¹⁵⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Município e Constituinte*, ob. cit.

¹⁵⁶ Apud FERREIRA, Pinto. *O Município e sua Lei Orgânica*. Revista dos Tribunais on line. Disponível em <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=451&spos=451&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

assuntos de interesse local (art. 30). E, por fim, atribui competência tributária própria aos Municípios para instituir determinados impostos, bem como a eles confere uma parcela dos recursos obtidos por meio da cobrança de impostos federais e estaduais (arts. 156, 158 e 159, respectivamente).

Com efeito, vê-se que, no federalismo brasileiro, os Municípios extraem sua autonomia diretamente da Constituição federal e não de uma mera delegação dos Estados membros dos quais fazem parte. Isso, sem dúvida, representa um diferencial, visto que não encontra paralelo em outros ordenamentos jurídicos. Por tal razão, fala-se no federalismo brasileiro como um *federalismo tridimensional*, marcado pela existência de três níveis de governo: a União, os Estados membros e os Municípios.¹⁵⁷

Contudo, é preciso salientar que, embora os Municípios sejam contemplados por uma proteção especial no modelo federativo brasileiro, eles não gozam do mesmo *status* conferido aos Estados membros. Tal assertiva se infere basicamente de duas premissas essenciais.

Primeiro. Os Municípios devem respeitar tanto a Constituição federal, como lei maior, quanto as Constituições dos Estados membros de que fazem parte. Assim, a lei orgânica municipal (art. 29 da CRFB/88) deverá balizar-se entre os parâmetros estabelecidos na Constituição federal e aqueles outros definidos na Constituição estadual. É dentro desses parâmetros que os Municípios devem encontrar espaço para o exercício de sua autonomia.

Segundo. Os Municípios não participam da produção normativa da União, tal como ocorre com os Estados membros. Isso porque não existe um órgão legislativo, na esfera federal, que represente os interesses dos diversos Municípios na Federação. Logo, vislumbra-se um tratamento especial dado aos Estados membros que têm, através de sua representação no Senado Federal, a possibilidade de uma participação permanente na produção normativa da União, o que não ocorre com os Municípios.¹⁵⁸

¹⁵⁷ O relevo que se dá ao Município no federalismo brasileiro decorre de circunstâncias históricas que explicam o porquê dessa posição diferenciada. Nesse sentido, Dalmo de Abreu Dallari, in *Auto-organização do Município...*, argui que: “*pode-se dizer mesmo que o município brasileiro primitivo era quase independente. Por circunstâncias de ordem prática, o município gozava de excepcional autonomia. Entregue à própria sorte, tendo que resolver os seus problemas, muitas vezes tendo que tomar a iniciativa da defesa do território brasileiro contra invasores estrangeiros, o município, embora formalmente fosse dependente do poder real, na prática tinha condições e até necessidade de resolver os seus problemas e, mesmo, em boa parte, de criar a sua própria ordenação jurídica.*”. Ainda sobre o tema, veja NOGUEIRA, Ataliba, *Teoria do Município*. Revista dos Tribunais on line. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=430&spos=430&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=1>>. Acesso em 17 mai. 2012. Em tal artigo, esse autor faz um levantamento histórico da origem e formação dos municípios brasileiros e traz subsídios preciosos para entendermos o porquê do *status* especial do Município na Federação brasileira.

¹⁵⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Auto-organização do Município*, ob. cit.

Com base nisso, Roque Antonio Carrazza assevera que os Municípios não integram a Federação, isto é, não fazem parte do pacto federal, uma vez que não influem, nem muito menos decidem, no Estado federal. Ademais, argumenta esse autor que a autonomia Municipal não é uma cláusula pétrea, de modo que o Congresso Nacional, no exercício do poder constituinte derivado, pode aprovar emenda constitucional que venha diminuir ou, mesmo, eliminar a autonomia dos Municípios.¹⁵⁹

Data venia, discordamos de tal posicionamento. O postulado fundamental sobre o qual se assenta o ideário federal é partilha do exercício do poder estatal entre diversas coletividades parciais, nomeadamente através da atribuição de competências próprias aos diversos entes que compõem a federação. Nesse sentido, a Constituição federal de 1988 confere claramente competências próprias aos Municípios e deixa claro que, dentro de tais áreas, dispõem de autonomia para desenvolvê-las a contento.

Ora, parece-nos que, ao adotar esse modelo tripartite (três níveis de governo), o constituinte de 1988 conferiu um tratamento especial ao Município, elevando-o ao *status* de ente federativo. O fato de não existir um órgão legislativo que represente o interesse municipal, de forma institucionalizada, na Federação, não é, por si só, suficiente para retirar a importância cabal do Município no cenário federal brasileiro.

A experiência legislativa brasileira demonstra a força dos Municípios no processo político travado na arena do Congresso Nacional. Nomeadamente por meio da atuação dos deputados federais que, embora sejam eleitos para legislar sobre questões afetas ao interesse nacional, sempre mantêm um elo bastante forte com as suas bases eleitorais que, de regra, correspondem a Municípios de uma determinada região. Portanto, o apoio aos interesses municipais acaba sendo um elemento de muito relevo na atuação dos deputados federais no Congresso Nacional. Logo, embora os Municípios não participem diretamente das decisões federais, de forma institucionalizada, constitui um equívoco dizer que não influenciam nela.

Já no que tange à possibilidade de redução da autonomia municipal pelo Congresso Nacional, no exercício do poder constituinte derivado, é preciso concordar que se trata de uma questão real. Mas importa dizer que tal fato também pode ocorrer com os Estados membros. Isso porque o ideário federal não pressupõe um marco irreduzível dos âmbitos das autonomias conferidas aos diversos entes que compõem a Federação. A própria história tem evidenciado um movimento pendular que ora reforça os poderes do ente central em detrimento dos entes descentralizados, ora trilha o caminho inverso. Portanto, a forma federal há de ser estudada

¹⁵⁹ In: *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 153-154.

em conformidade com as regras constitucionais (ou mesmo a interpretação que se dá a elas), as quais podem ter um pendor mais ou menos descentralizado.

O que não se pode admitir é a supressão total das autonomias dos entes federativos ou mesmo uma redução, de tal forma, que elas se tornem insignificantes. Pois essa situação pode evidenciar, de fato, a existência de uma mera descentralização administrativa, baseada em vínculos, mesmo que não muito claros, de subordinação. Nesse sentido, deve ser interpretada a CRFB/88, ao prescrever que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado (art. 60, § 4.º, I.). Percebe-se, pois, que o constituinte originário veda apenas a emenda *tendente a abolir* a forma federativa de Estado. Logo, é perfeitamente possível a alteração das competências, desde que sejam respeitadas as regras que informam a alteração constitucional e não representem uma ofensa ao núcleo essencial do princípio federativo.

Pensamos que CRFB/88 alça o Município a uma posição de ente político integrante do pacto federativo, embora o faça com limitações mais agudas do que as impostas aos Estados membros. Nessa baila, é imperioso reconhecer que a autonomia municipal é parte do sistema federal brasileiro, de maneira que a sua supressão ou diminuição, a um ponto incompatível com o *espírito* federal, é, inexoravelmente, vedada pela cláusula pétreia contida no artigo 60, § 4.º, I, da Constituição federal.

1.8.4 - Outras unidades governamentais

Impende ressaltar que existe uma enorme variedade de entidades governamentais menores nos diversos países como meio de levar a cabo um processo de descentralização em que se percebe um maior ou menor grau de autonomia. Com efeito, vislumbra-se a existência de muitas formas especiais de entes que representam o interesse local, tais como os distritos, territórios, áreas metropolitanas etc.

Contudo, tais entes não podem ser vistos como entes integrantes da Federação, visto que não extraem suas competências da própria Constituição federal, mas sim de decisões políticas baseadas em contingências específicas adaptadas às necessidades dos diversos Estados membros. Assim, representam mera forma de descentralização administrativa para o exercício de atribuições, desprovidas de autonomia constitucional.

CAPÍTULO II – TEORIA ECONÔMICA DO FEDERALISMO FISCAL

2.1 - Noções gerais

A teoria do federalismo fiscal tem como objeto de estudo a descentralização do exercício do poder estatal sob o prisma de duas vertentes das finanças públicas: a atribuição de despesas (*expenditure assignment*) e a atribuição tributária (*tax assignment*).¹⁶⁰

A primeira busca definir premissas gerais capazes de pautar a partilha das despesas públicas entre os diversos níveis de governo (ente central e entes descentralizados) enquanto a segunda procura estabelecer premissas informadoras da partilha de receitas.¹⁶¹

A definição dessas premissas fundamentais (tanto da primeira quanto da segunda vertente) é uma tarefa deveras complexa, pois envolve a consideração de aspectos variados e que transcendem o campo puramente econômico. Daí a necessidade de se levar em consideração as questões de natureza histórica, cultural, social e política.

Todavia, por ora, limitarnos-emos a discorrer, preponderantemente, sobre os pontos essenciais da teoria econômica do federalismo fiscal, relacionando-os, pontualmente, com outros aspectos relevantes necessários à compreensão do tema. Passemos a isso então.

2.2 - Funções fiscais

A literatura especializada costuma destacar três funções elementares que devem orientar as decisões governamentais, sendo elas: *a função alocativa (ou indutora)*, *a função redistributiva* e *a função de estabilizadora*.

Trata-se de funções importantíssimas e que devem ser cuidadosamente consideradas na elaboração de políticas públicas.¹⁶² Torna-se, destarte, imprescindível compreender cada uma dessas funções e as implicações de cada uma na delimitação de um sistema fiscal.

¹⁶⁰ Ver CABRAL, Nazaré da Costa. *Teoria do federalismo financeiro*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 17.

¹⁶¹ Hodiernamente, é notória a predominância das receitas tributárias no financiamento das despesas públicas. Isso ocorre porque a maioria dos Estados optou por atribuir à iniciativa privada a exploração da atividade econômica. Com efeito, de regra, tem vigorado o princípio da supletividade ou subsidiariedade na atuação do Estado no domínio econômico. É certo que ainda existem alguns Estados cujas bases financeiras se assentam essencialmente nos rendimentos oriundos da atividade econômica produtiva por eles monopolizada ou hegemônica, da exploração de recursos naturais (petróleo, gás natural, etc.) ou até da concessão de jogo. Contudo, tais Estados, ao prescindir das receitas de natureza tributária, constituem exceção à regra geral de financiamento por meio de receitas tributárias. (Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental ...*, p. 193).

¹⁶² Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B., *Finanças Públicas. Teoria e Prática*, Tradução de Carlos Alberto Primo Braga; revisão técnica de Cláudia Cunha Campos Eris [e] Ibraim Eris. Rio de Janeiro: Campos; São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1980, p. 532.

2.2.1 - Função alocativa

A função alocativa tem por objetivo o estímulo estatal para uma afetação eficiente dos recursos na economia. Com efeito, o âmbito de injunção da função alocativa vincula-se à provisão de bens e serviços públicos, à correção do comportamento dos agentes econômicos através de tributos ou subsídios (de maneira que incorporem os efeitos externos das suas atividades) e, por fim, a regulação de determinadas atividades produtivas.¹⁶³

A primeira área de intervenção estatal, por meio da função alocativa, é a provisão de bens ou serviços públicos. A literatura econômica define bens e serviços públicos como o conjunto de bens e serviços não exclusivos e de consumo não rival que podem ser disponibilizados a baixo custo para muitos consumidores, mas que, uma vez disponibilizados, podem ser consumidos por outros.¹⁶⁴

São características dos bens e serviços públicos a não rivalidade no consumo e dificuldade ou impossibilidade de exclusão. A não rivalidade significa que a utilização de um bem ou serviço por um indivíduo não impede a sua utilização por parte de outros. Já a não exclusão refere-se à inviabilidade de se excluir um indivíduo do seu consumo ou, caso seja possível a exclusão, a impossibilidade técnica de mensurar o consumo individual, de modo a se estabelecer um preço justo para a utilização do bem ou serviço (v.g., a defesa nacional, o combate à poluição, o serviço de iluminação pública, dentre outros).¹⁶⁵ Contrapõem-se, assim, aos bens e serviços privados, que são marcados justamente pela rivalidade e exclusão, uma vez que a utilização por parte de um indivíduo implica a impossibilidade de utilização por parte de outros.¹⁶⁶

Mas importa ressaltar que existem alguns serviços que, embora sejam serviços privados em termos técnicos, são considerados de grande relevância social. São exemplos: a saúde, a educação, a segurança social etc. Assim, com o objetivo de viabilizar sua disponibilidade, esses serviços tornam-se alvo da intervenção estatal, no sentido de cumprir inclusive comandos constitucionais de prescrição peremptória.¹⁶⁷

¹⁶³ Cf. PEREIRA, Paulo Tribo et. al., *Economia e Finanças Públicas*, 3.º ed., Lisboa: Escolar Editora, 2009, p. 11.

¹⁶⁴ Cf. PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*, tradução de Eleutério Prado, Thelma Guimarães e Luciana Amaral Teixeira, 7.º ed., São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010, p. 546.

¹⁶⁵ Cf. PEREIRA, Paulo Tribo et. al., *Economia e Finanças Públicas*, p. 46-47.

¹⁶⁶ Um exemplo pode facilitar a compreensão do conceito. Uma determinada prefeitura adota uma política de distribuição gratuita de remédios para pessoas carentes. Quando João, sendo carente, vai até a prefeitura e busca remédios ele consome um bem de natureza rival, pois inevitavelmente vai diminuir o estoque da prefeitura. Ou seja, outras pessoas não poderão usufruir daquelas unidades de remédios levados por João.

¹⁶⁷ Cf. CRUZ, José Neves. *Economia e Política. Uma abordagem dialética da escolha pública*, Coimbra: Coimbra editora, 2008, p. 36.

A CRFB/88, v.g, prescreve,, em seu art. 196, que *a saúde é direito de todos e dever do Estado (...)*; preconiza, também, no art. 205, que a educação é direito de todos e dever do Estado (...), assegurando, inclusive, a gratuidade de tais serviços. São, destarte, exemplos de serviços privados, mas que gozam de prestígio constitucional. Embora esses serviços sejam privados por natureza, o constituinte elevou-os à condição de essenciais.

Com efeito, é por meio da função alocativa que o Estado intervém na economia para mobilizar eficientemente os fatores de produção, objetivando uma produção eficiente de bens e serviços públicos e daqueles bens e serviços de natureza privada que apresentam grande relevo social e mereçam uma intervenção estatal.

A segunda área de intervenção estatal, por meio da função alocativa, refere-se à indução (ou mesmo correção) do comportamento dos agentes econômicos, através da imposição tributária ou da concessão de subsídios, de maneira a envolver também o custo global associado à provisão de determinados bens e serviços. A prestação de determinados bens e serviços implica, geralmente, custos sociais e ambientais que acabam sendo suportados pela sociedade. São externalidades que evidenciam outros custos relacionados, por exemplo, à emissão de poluentes na atmosfera, decorrentes do avanço da industrialização, do incremento no uso de produtos de origem petrolífera (dentre outros), os quais acarretam prejuízos à saúde e ao bem estar da sociedade como um todo.¹⁶⁸

Por fim, a terceira área de intervenção da função alocativa tem a ver com a regulação de certas atividades econômicas, de modo a corrigir restrições à concorrência (oligopólios, monopólios etc.), para que os mercados sejam competitivos.¹⁶⁹

2.2.2 - Função redistributiva

A distribuição natural dos fatores produtivos, num contexto social, geralmente é marcada por grandes disparidades e desajustes, a acarretar uma concentração de riquezas indesejável e que prejudica a concepção de igualdade de oportunidades que deve nortear a coexistência numa sociedade alicerçada em princípios de justiça.¹⁷⁰

Essa concentração pode decorrer de várias razões como, por exemplo, herança, sorte, questões históricas e políticas, bem como de muitos outros fatores que podem não depender de uma questão meritória.

¹⁶⁸ Cf. PEREIRA, Paulo Tribo et. al., *Economia e Finanças Públicas...*, p.12.

¹⁶⁹ Sobre os efeitos econômicos de uma competição monopolística e oligopólio, vide PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia...*, p. 308- 335 e 391-422.

¹⁷⁰ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B., *Finanças Públicas...*, p. 9-10.

Nessa baila, a função redistributiva tem por objetivo atenuar as desigualdades de uma primária distribuição de riquezas. Essas desigualdades decorrem, em regra, das diferentes valorações que o mercado atribui às dotações dos fatores produtivos.¹⁷¹ É fato que o capital, a força de trabalho, os talentos e as capacidades individuais são valorizadas de formas distintas pelo mercado, o que acaba desencadeando um desnivelamento na distribuição das rendas e riquezas, o que, de regra, só pode ser amenizado mediante uma intervenção do poder público. Com efeito, é por meio da função redistributiva que o poder público intervém no domínio econômico, com o objetivo de minorar os efeitos de uma injusta distribuição de riquezas, levada a cabo pelo livre funcionamento das forças do mercado. Busca-se, assim, a promoção da justiça distributiva.

Outrossim, certos bens e serviços, embora de natureza essencialmente privada, são considerados essenciais, tais como instrução básica e cuidados primários com a saúde, dentre outros. Logo, tendo em vista essa essencialidade, cabe ao setor público o dever de intervir, de modo a assegurar que mesmo os cidadãos mais carentes tenham acesso a tais bens e serviços.

Uma sociedade justa deve prover, *a priori*, as condições mínimas para que mesmo os indivíduos que nasceram em posições sociais menos favorecidas possam desenvolver suas potencialidades e galgar uma vida digna, coisa que um sistema de mercado, por si só, não é capaz de garantir. Com efeito, o Estado pode intervir por meio da concessão de subsídios governamentais, programas de transferência de renda ou mesmo através da destinação de parte dos recursos provenientes da tributação ao custeio dos serviços públicos destinados essencialmente aos indivíduos de baixa renda.

2.2.3 - Função estabilizadora

A função estabilizadora materializa-se através do desenvolvimento, por parte do setor público, de diversas políticas econômicas, mormente a de natureza tributária, a fim de promover o pleno emprego, taxas aceitáveis de crescimento econômico, o equilíbrio na balança de pagamentos e, ainda, uma razoável estabilidade no nível dos preços praticados. A implementação efetiva de tais objetivos não resulta automaticamente do funcionamento de um sistema de mercado, a exigir, portanto, uma intervenção política por parte do poder público. A função estabilizadora relaciona-se, sobretudo, com questões macroeconômicas.¹⁷²

¹⁷¹ Cf. PEREIRA, Paulo Tribo et. al., *Economia e Finanças Públicas...*, p.12-13.

¹⁷² Vide PEREIRA, Paulo Tribo, et. al. *Economia e Finanças Públicas...*, p. 13; e MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 11.

É por meio da função estabilizadora que o governo intervém no domínio econômico. A intervenção pode ocorrer: a) por meio da política monetária (ao promover ajustes nas taxas de juros, de modo a estimular ou desestimular o consumo e a entrada de divisas); b) através da política orçamentária (definindo e alterando prioridades no gasto público); c) por meio da política tributária (concessão de incentivos fiscais, redução ou aumento de tributos).

A política tributária eficiente pode contribuir decisivamente para a concretização dos objetivos econômicos de um Estado, haja vista seu poder de influenciar as ações dos diversos atores econômicos. A tributação é sempre um valioso instrumento que tem a aptidão para inibir, desestimular ou mesmo incentivar determinados comportamentos, o que pode ser fundamental para alcançar determinadas metas econômicas.

A manipulação das alíquotas (taxas) de determinados tributos pode servir como um mecanismo de prevenção e/ou reação em face de contingências de ordem econômica. Para estimular e proteger a indústria nacional, o governo pode, em determinados momentos, aumentar as alíquotas dos tributos que incidam sobre produtos importados, de modo a torná-los mais onerosos quando comparados aos produtos nacionais. Se o objetivo for combater o aumento de preços dos produtos nacionais, a redução da tributação incidente sobre os produtos importados pode ser utilizada para aumentar a competitividade no mercado nacional e, conseqüentemente, gerar uma redução de preços.

2.2.4 - O exercício das funções pelos níveis de governo

Identificar os efeitos, objetivos e alcance das funções alocativa, redistributiva e estabilizadora representa uma questão premente quando se fala em modelos de partilha de responsabilidades entre níveis de governo. Com efeito, a teoria tradicional do federalismo fiscal busca lançar luzes sobre a questão e estabelecer algumas diretrizes basilares sobre o tema.

De modo geral, é comum apregoar-se que as funções de estabilização e de redistribuição devem ficar a cargo do ente central. Essa afirmação decorre do fato de que uma abrangência nacional das políticas adotadas, nessas áreas, permite uma melhor adequação dos mecanismos de controle dos resultados em termos de eficiência econômica. Ademais, o exercício das funções de estabilização e redistribuição pelos entes descentralizados ficaria prejudicado, devido a um conjunto de restrições fundamentais.¹⁷³

¹⁷³ Sobre o tema, ver CABRAL, Nazaré da Costa. *Teoria do federalismo financeiro*, p. 34 e ss.

Dentre as limitações atribuídas aos níveis descentralizados, para o exercício da função de estabilização, destacam-se: a) a ausência de prerrogativas monetárias e de taxa de câmbio; b) o elevado grau de abertura das suas economias, o que representa um entrave à possibilidade de contenção de grande parte do impacto expansionista de estímulos fiscais.¹⁷⁴ Por outro norte, não se pode desconsiderar que a política de estabilização deve ser conduzida de modo a conciliar os objetivos domésticos com os objetivos relacionados ao cenário internacional. A crescente interligação das economias, em âmbito internacional, decorrente do intenso processo de globalização, traz à baila um complexo problema de coordenação econômica internacional, tarefa essa que só pode ser desenvolvida pelo ente central, pois é o único dotado de poderes com tal abrangência.¹⁷⁵

No que tange à função redistributiva, é preciso destacar que a mobilidade das unidades econômicas limita sensivelmente as tentativas dos níveis descentralizados de exercê-la a contento, designadamente por meio de iniciativas de redistribuição de renda. Isso porque um programa agressivo de apoio a famílias de baixa renda poderia provocar uma atração de pessoas pobres e, por outro lado, estimular um êxodo de pessoas ricas que, fatalmente, seriam chamadas a arcar com o ônus tributário dessa decisão política.¹⁷⁶

Contudo, embora se reconheça um sólido protagonismo do ente central no desempenho da função redistributiva, na medida em que pode lidar melhor com as contingências associadas à mobilidade das unidades econômicas, impende ressaltar que pode existir algum espaço para medidas de caráter redistributivo de forma descentralizada. Isso pode ocorrer, por exemplo, através de programas específicos adaptados às circunstâncias locais, como medida de complemento da atuação do ente central.¹⁷⁷

Já no que refere à função alocativa, a questão essencial diz respeito ao âmbito espacial da percepção dos benefícios oriundos da provisão de bens e serviços públicos. Alguns bens e serviços públicos beneficiam a população numa perspectiva nacional (por exemplo, a defesa nacional), assim, devem ser fornecidos pelo ente central. Já outros bens e serviços públicos beneficiam apenas áreas geográficas com menor abrangência, o que torna mais eficiente o seu fornecimento de maneira descentralizada. Desse modo, caberá aos entes descentralizados a provisão de bens e serviços cujos benefícios possam verificar nos seus âmbitos territoriais, adequando-os às preferências locais.

¹⁷⁴Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 532-541.

¹⁷⁵ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p.12.

¹⁷⁶ Cf. SHAH, Anwar. *The practice of fiscal Federalism: comparative perspectives*, London: forum of Federations and IACFS, 2007, p. 11.

¹⁷⁷. Cf. SHAH, Anwar. *The practice of fiscal Federalism...*, p. 11

Com efeito, níveis descentralizados de governo têm sua razão de ser na prestação de bens e serviços cujo consumo é limitado às suas próprias extensões territoriais. Ao adaptar a oferta de bens e serviços às preferências e peculiaridades locais, a prestação descentralizada pode promover um aumento do bem estar econômico em níveis mais elevados do que aquele que se vislumbraria através de uma prestação centralizada.¹⁷⁸

O nível de eficiência no fornecimento de bens e serviços públicos de maneira localizada dificilmente será o mesmo nos diversos entes federativos, tendo em vista a existência de contextos diferenciados em termos de preferências e custos. Destarte, a maximização do bem estar social global exige que a prestação de bens e serviços, de maneira descentralizada, leve em conta as peculiaridades da cada localidade, permitindo uma otimização das políticas públicas.¹⁷⁹

2.3 - Premissas elementares da teoria tradicional do federalismo fiscal

A teoria do federalismo fiscal busca elencar alguns fundamentos capazes de justificar a descentralização no que toca ao exercício do poder estatal. Isto é, pretende identificar quando a descentralização pode promover um aumento de eficiência e de bem estar quando comparada com um modelo centralizado de decisão.

Nesse sentido, Wallace Oates resume didaticamente as premissas elementares que servem de alicerce para a teoria geral do federalismo fiscal.¹⁸⁰ Vejamos:

a) O teorema representa uma proposição normativa em que, na ausência de redução de custo na prestação centralizada de um bem ou serviço e de existência de externalidades, o nível de bem estar será sempre maior, em termos de eficiência, se os bens e serviços forem prestados de forma descentralizada.

Dentre as razões que justificariam a descentralização, destaca-se o fato de que os entes locais estão muito mais perto geograficamente das pessoas; portanto, eles teriam melhores condições de conhecer tanto as suas preferências quanto às condições efetivas de custos, o que seria improvável para um ente central.

b) Os ganhos de bem estar na descentralização dependem tanto da extensão e heterogeneidade das demandas nas diversas localidades quanto das eventuais diferenças em termos de custos. Assim, os ganhos potenciais da descentralização, resultantes das diferenças

¹⁷⁸ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 532.

¹⁷⁹ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 532

¹⁸⁰ In: *An Essay...*, p. 1.122-1.124.

locais na demanda, variam inversamente com a elasticidade do preço da demanda. Se os custos da provisão são os mesmos nas diferentes localidades, mas as demandas são diferentes, então a medida da perda de bem estar por uma imposição central de níveis uniformes de produção aumenta, mantidas as outras condições como a não elasticidade da demanda.¹⁸¹

c) A descentralização permite que cada comunidade possa ofertar um conjunto peculiar de bens e serviços públicos, de acordo com as preferências dos seus residentes. Sendo assim, cada um dos entes federativos tenderá a disponibilizar um pacote diferenciado em termos de prestação de bens e serviços públicos, uma vez que as conjunturas diferenciadas podem implicar preferências diversas. Nesse contexto, as famílias com maior mobilidade podem optar por fixar suas residências em localidades que lhes ofereçam uma carga tributária mais adequada às suas preferências (*vote with their feet*).¹⁸²

Famílias com crianças em idade escolar podem preferir fixar residência em localidades que destinem mais recursos à educação e, portanto, arcar com uma carga tributária que financie os investimentos necessários a isso. Já famílias compostas por pessoas idosas, que necessitam constantemente de apoio médico, podem preferir localidades que dão uma atenção especial ao sistema de saúde, preferindo, então, pagar tributos cujos recursos sejam destinados prioritariamente a esse tipo de prestação.

Nesse modelo, a existência de um grande número de comunidades, com contextos e peculiaridades diferenciados, ensejaria uma grande variedade de conjunto dos bens e serviços disponibilizados.

Essa variedade de oferta permitiria que as pessoas escolhessem adequadamente o local para se estabelecerem, de modo a se sentirem realizadas (tanto quanto possível) em termos de suas preferências. Por outro norte, essa mobilidade das famílias, em busca de localidades que prestem serviços em maior sintonia com suas preferências, poderia levar a um cenário de competição entre os entes descentralizados que, dentro de determinados limites, contribuiria para aumentar a eficiência do setor público.¹⁸³

¹⁸¹ A elasticidade do preço da demanda é um conceito de natureza econômica que pode ser entendido da seguinte forma: “A lei da demanda afirma que uma queda no preço de um bem aumenta a quantidade da demanda dele. A elasticidade de demanda mede o quanto a quantidade demandada reage ao aumento na mudança no preço. A demanda por um bem é chamada elástica se a quantidade demandada responde substancialmente a mudanças no preço. Diz-se que a demanda por um bem é inelástica se a quantidade demandada responde pouco a mudanças no preço (Cf. MANKIWI, N. Gregory. *Introdução à Economia*, 3.º ed., Tradução de Allan Vidigal, São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005, p. 90).

¹⁸² Sobre o tema, Nazaré da Costa Cabral assinala que tal sistema configura um modelo alternativo de escolha coletiva (que não envolve sequer o processo eleitoral) que, assentada na mobilidade dos contribuintes-votantes, revela uma forma de expressão/revelação de preferências (In: *Teoria do federalismo financeiro*, p. 39).

¹⁸³ Vide TIEBOUT, C. A Pure Theory of Public Expenditures. In: *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 447-455.

2.4 - A atribuição de despesas aos níveis de governo

Um dos pilares fundamentais da teoria do federalismo fiscal é a delimitação das responsabilidades dos entes descentralizados, no que tocam às despesas públicas (*assignment problem*). *Ipsa facto*, é fundamental definir quais despesas devem ser atribuídas a cada nível de governo para, em seguida, definir-se o volume de recursos necessários para custeá-las. Trata-se de uma questão essencial na estruturação de uma política tributária eficiente de arrecadação dos recursos financeiros.¹⁸⁴

A teoria econômica oferece limitadas orientações no que concerne à atribuição de responsabilidades (em termos de gastos públicos) aos diferentes níveis de governo. Entretanto, é possível identificar alguns princípios que servem como diretrizes gerais e podem auxiliar nessa tão árdua tarefa.

Ehtisham Ahmad, Daniel Hewitt e Edgardo Ruggiero, ao discorrerem sobre o tema, afirmam que determinados bens e serviços devem ser prestados pelo ente central, na medida em que a centralização facilita a uniformização da respectiva provisão. Tal situação evidencia-se no fornecimento de bens e serviços de consumo não rival cujo benefício alcance a população, nacionalmente considerada, e não apenas a proveniente de regiões específicas.¹⁸⁵

Um exemplo que evidencia bem essa questão é a defesa nacional. Trata-se de um serviço que, por definição, beneficia toda a população de um Estado. Ocorre que, se a prestação desse serviço ocorresse de forma descentralizada, cada nível de governo, provavelmente, consideraria apenas os benefícios diretos auferidos pelos seus residentes, sem se preocupar com os residentes em outras áreas. Assim, em regiões fronteiriças, a preocupação com a defesa tenderia a ser algo sempre presente e de bastante relevância, a justificar uma alocação de recursos muito mais expressiva para essa atividade. Já as regiões mais afastadas das áreas de fronteiras, a *contrario sensu*, não teriam a mesma preocupação em termos de alocação de recursos para essa finalidade.¹⁸⁶

Ora, essa situação não se justifica, pois, se o serviço traz um benefício a todos, todos devem arcar com o seu respectivo ônus. Portanto, atribuir-se ao ente central a responsabilidade pela defesa nacional pode evitar esse desvirtuamento, na medida em que permite a distribuição desse encargo a todos indistintamente considerados, independentemente da sua proximidade ou distanciamento em relação às fronteiras.

¹⁸⁴ Cf. SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism...*, p. 9.

¹⁸⁵ Assigning Expenditure Responsibilities. In: *Federalism Fiscal in Theory and Practice*. Teresa Ter-Minassian (org.), Washington, 1997, p. 28-30.

¹⁸⁶ Cf. AHMAD, Ehtisham; HEWITT, Daniel; RUGGIERO, Edgardo. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 29.

Mas vale ressaltar que existem alguns bens e serviços que podem perfeitamente ser prestados de forma descentralizada, uma vez que permitem a identificação daqueles que serão beneficiados (agrupados em localidades). Todavia, a realidade dos diversos entes descentralizados pode ser muito desigual, o que pode conduzir a padrões bastante diferenciados em termos de prestação de bens e serviços públicos.

Ocorre que alguns bens e serviços públicos representam primados essenciais de bem estar ou mesmo corolários que dignificam a pessoa humana. Nesses termos, a adoção de uma política nacional que estabeleça padrões mínimos, a serem observados em todo o território nacional, é uma questão fundamental. Nesse contexto, é salutar que o ente central exerça um papel efetivo no desenvolvimento de políticas públicas e, desse modo, tenha reais condições de promover uma padronização mínima, no que toca à prestação bens e serviços públicos considerados essenciais.

A garantia de padrões mínimos para a prestação desses bens e serviços, considerados socialmente relevantes, não reivindica necessariamente uma prestação levada a cabo diretamente pelo ente central. Tais serviços podem perfeitamente ser prestados de forma descentralizada, mas mediante uma participação efetiva do ente central através de uma coparticipação financeira.

Outrossim, em certas circunstâncias, é importante uma efetiva participação do ente central, nomeadamente por meio de subvenções compensatórias, quando presentes extravasamentos de benefícios de uma localidade para outra que não participa do seu custeio. Também se justifica a prestação centralizada de determinados serviços públicos, quando se verificar ganhos consideráveis em economia de escala ou em termos de custo administrativos associados à sua provisão.¹⁸⁷

Por fim, devem ser atribuídos ao ente central os gastos relacionados ao exercício da função redistributiva, haja vista que uma política descentralizada de redistribuição de renda pode gerar ineficiências alocativas. Também é o caso dos gastos associados à função estabilizadora que, como dito anteriormente, compreendem questões macroeconômicas que estão fora de alcance dos níveis descentralizados.¹⁸⁸

Já a prestação descentralizada mostra-se mais adequada quando é possível identificar, com clareza, a área geográfica diretamente beneficiada. Assim, em alguns casos, a prestação local pode representar um ganho considerável em termos de eficiência, tendo em vista as peculiaridades dos entes descentralizados.

¹⁸⁷ SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism...*, p. 10.

¹⁸⁸ Sobre o tema ver CABRAL, Nazaré da Costa. *Teoria do federalismo financeiro*, p. 34-38.

Nesse sentido, Anwar Shah preceitua que a prestação de serviços é mais eficiente quando levada a cabo pela *menor jurisdição geográfica que internalizar os benefícios e custos de tal provisão*, tendo em vista que:¹⁸⁹

- a) Os governos locais compreendem melhor as preferências dos residentes locais;
- b) A decisão, em nível local, é mais sensível às pessoas para quem os serviços são destinados, estimulando a responsabilidade fiscal e a eficiência, especialmente, se o financiamento de serviços também é descentralizado;
- c) Existe a possibilidade de eliminar esferas governamentais desnecessárias;
- d) Uma competição interjurisdicional pode estimular a inovação.

Extraí-se de tais premissas que a prestação descentralizada de bens e serviços públicos pode assegurar uma melhor adequação às preferências e peculiaridades locais, pois permite uma identificação mais genuína das necessidades dos beneficiários. Outrossim, pode estimular a responsabilidade fiscal dos ordenadores de despesas, pelo fato de haver uma maior proximidade.

Imaginemos um cenário ilustrativo no qual se considere, num modelo deveras simplista, duas localidades diferentes: BETA e GAMA. A localidade BETA é caracterizada por um grande número de pessoas idosas, muitas delas já aposentadas e que carecem de constantes cuidados com a saúde. Já a localidade GAMA apresenta um quadro bem diferente, na qual a maior parte da sua população é formada por crianças e jovens em idade escolar, sendo bastante reduzido o número de idosos. Ora, com base nesses dados, fica evidente que não faz sentido que essas diferentes localidades apresentem o mesmo perfil de despesas. A descentralização, nesse caso, permitiria à localidade BETA direcionar uma grande parte de recursos para o melhoramento do sistema de saúde ou outros programas específicos para idosos. Já a localidade GAMA poderia investir mais no sistema educacional, de modo a fornecer uma educação de boa qualidade.

É verdade que existem mecanismos para aferir as desigualdades locais e estabelecer formas de prestação de serviços de forma centralizada, levando em consideração as peculiaridades locais. No entanto, essa capacidade de conformação encontra uma série de óbices, mormente em países com grande extensão territorial, caracterizados por regiões com matrizes históricas, econômicas e sociais bastante heterogêneas.

Outro ponto que labora em favor da descentralização é que dela decorre uma maior participação democrática na escolha pública. Num Estado democrático, os eleitores podem

¹⁸⁹ In: *The practice of fiscal federalism...*, p. 9.

votar nos candidatos levando em consideração suas propostas e prioridades na realização do gasto público. Desse modo, a descentralização mostra-se como um interessante mecanismo de democratização das opções em termos de despesas públicas, na medida em que traz as discussões orçamentárias para um palco muito mais próximo aos seus respectivos beneficiários.¹⁹⁰

2.5 - Atribuição de poder tributário

O outro pilar da teoria do federalismo fiscal é a definição do modelo de partilha do poder tributário entre os diversos níveis de governo, verticalmente considerados. Essa questão diz respeito à atribuição de fontes próprias de financiamento aos diversos níveis de governo, de modo que eles possam custear as responsabilidades que a eles foram atribuídas. A atribuição de competência tributária repercute diretamente na determinação do grau de autonomia conferida aos entes descentralizados.

Essa problemática envolve a necessidade de ponderar circunstâncias complexas e que se inter-relacionam difusamente em termos econômicos, políticos e jurídicos. Essa ponderação deve cotejar o contexto particular de cada Estado, os seus valores estruturantes e objetivos.

Definir um modelo de partilha do poder tributário entre os diversos níveis de governo é um ponto essencial na concretização dos fins estatais. Uma maior ou menor descentralização, no que tange ao poder de tributar, influencia decisivamente no âmbito das autonomias dos entes descentralizados.

Nesse contexto deveras complexo, o problema fulcral que se coloca implica responder à seguinte indagação: quais tributos devem ser atribuídos à competência de cada nível de governo?

Em termos muito gerais, Jonh Norregaard identifica três modelos de financiamento estatal.¹⁹¹ Vejamos:

Primeiro. Todas as bases tributáveis são atribuídas aos entes locais, cabendo a eles transferir parte do que for arrecadado para o ente central. Nesse modelo, a tributação é efetivamente exercida pelos entes locais, os quais estão mais próximos da população. Uma

¹⁹⁰ Nesse sentido, ver SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism...*, p. 16; AHMAD, Ehtisham, *et al.* *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 30-31.

¹⁹¹In: Assigning Expenditure Responsibilities. In: TER-MINASSIAN, Teresa (org.). *Federalism Fiscal in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 49-52.

vez arrecadado os recursos, parte deles deve ser transferida para o ente central, de modo que este tenha como custear suas despesas.

Jonh Norregaard observa que esse modelo é menos atrativo porque pode gerar algumas consequências indesejáveis. Uma delas consiste justamente em impedir uma efetiva redistribuição de renda no território nacional. Outra consequência seria o comprometimento do exercício da função estabilizadora, na medida em que retiraria do ente central o poder de utilizar a tributação como um instrumento de intervenção no domínio econômico para estimular ou desestimular determinados comportamentos.¹⁹²

Segundo. No outro extremo, atribuem-se todas as bases tributárias ao ente central, de maneira que a arrecadação de recursos ocorra de forma centralizada e sem a participação dos entes descentralizados. Após a arrecadação, põem-se em prática mecanismos de partilha dos recursos, para abastecer financeiramente os entes descentralizados, de acordo com regras preestabelecidas.¹⁹³

Nesse modelo, as funções de redistribuição e de estabilização ganham força, na medida em que se concentra a captação de recursos na figura do ente central. Entretanto, acaba por acarretar uma perda de eficiência, uma vez que dificulta as considerações sobre peculiaridades locais no exercício da tributação.

A grande crítica a esse modelo é que ele elimina o nexo entre o nível de receitas tributárias arrecadadas e as decisões de gastos, o que constitui um requisito básico para busca de eficiência em sistemas tributários com múltiplos níveis de governo. Ao centralizar o exercício do poder tributário, inviabiliza-se a possibilidade de os entes descentralizados interferirem no volume de recursos disponíveis, de modo que só resta a eles adequar as suas despesas aos valores que são repassados a esses entes.

Ademais, haveria o risco de cortes discricionários nas transferências, motivados por decisões de ordem política, caso não existam regras claras para a realização de transferências de recursos do ente central para os entes descentralizados. Por fim, afirma-se, também, que esse sistema poderia trazer dificuldades para estabelecer um padrão estável de fornecimento de serviços públicos.

Terceiro. Por fim, um modelo intermediário obedece à seguinte sistemática: o poder de tributar é partilhado entre os níveis de governo, de modo que cada um tenha uma fonte própria de financiamento. Desse modo, cada nível de governo pode instituir, com maior ou

¹⁹² In: Assigning Expenditure Responsibilities..., p. 50.

¹⁹³ NORREGAARD, Jonh. *Assigning Expenditure Responsibilities...*, p. 50.

menor liberdade, os tributos que a ele foram atribuídos pela própria Constituição ou por leis dela derivadas.

Nesse modelo, é comum atribuir-se uma maior parcela de poder tributário ao ente central, o qual deve arrecadar os recursos e destinar parte deles a programas ou fundos de transferências de receitas para os entes descentralizados. Os critérios que vão nortear essa repartição de receitas podem ser os mais variados, cabendo ao poder político constituído estabelecer a sistemática de funcionamento.

Dentre as formas, acima expostas, a terceira é a mais utilizada, uma vez que permite a afetação eficiente em termos de gastos e receitas públicas e garante condições do exercício da função redistributiva e estabilizadora pelo ente central. Contudo, conduz a uma questão fundamental, que é justamente definir quais tributos devem ser atribuídos a cada nível de governo.

Quais tributos devem ser atribuídos ao ente central e aos entes descentralizados? Quais os critérios que devem ser levados em consideração para partilhar o poder tributário, de maneira a estabelecer um sistema eficiente e que atenda a outros postulados fundamentais decorrentes de opções de natureza constitucional? Eis uma problemática que tem instigado os estudiosos do tema.

Vale ressaltar que o problema de atribuição de poder tributário não é apenas uma questão que se limita em perquirir se um determinado tributo deve ou não ficar sob a responsabilidade de um ou outro nível de governo. Mais do que isso, representa uma decisão que pode determinar o grau de autonomia conferida aos entes descentralizados. A amplitude dessa autonomia, no que tange ao exercício do poder de tributário, pode variar sensivelmente dependendo do modelo adotado.¹⁹⁴

A autonomia pode ser plena quando se confere, aos entes descentralizados, a prerrogativa de definir, livremente, os elementos essenciais da obrigação tributária, tais como: fato gerador, base de cálculo, alíquotas e contribuintes.

Nesse modelo, concede-se aos entes descentralizados a prerrogativa de exercer poder tributário sem amarras preestabelecidas pelo legislador nacional. Com efeito, assegura-se uma posição bastante privilegiada aos órgãos responsáveis pela tomada de decisão dos entes descentralizados, na medida em que se permite a eles promover alterações substanciais na legislação para atender às suas demandas, sem a necessidade de submissão a imperativos definidos em outras instâncias políticas.

¹⁹⁴ Cf. NORREGAARD, Jonh. *Assigning Expenditure Responsibilities...*, p. 51.

A autonomia tributária pode ser minorada quando se permite que os entes descentralizados exerçam o poder tributário, mas com o dever de obediência a certos parâmetros balizadores. Trata-se, portanto, de uma liberdade restrita, haja vista que se impõe aos entes descentralizados o dever de observar normas prefixadas em nível nacional. Nesse desenho, os entes descentralizados estão, de regra, obrigados a respeitar uma legislação hierarquicamente superior que tem o condão de fixar parâmetros gerais, dentro dos quais deverão ser fixados elementos essenciais da obrigação tributária.

Essa limitação pode ocorrer de diversas formas como, por exemplo: a) necessidade de observância de uma base de cálculo (matéria coletável) já preestabelecida, mas com liberdade para fixação das alíquotas (taxas); b) fixação de limites máximos e mínimos dentro dos quais os entes descentralizados poderão definir e modificar as alíquotas (v.g. 2% a 5%) etc.

Por fim, a autonomia pode ser quase toda suprimida, quando todos os elementos essenciais da obrigação tributária são previamente definidos em legislação nacional que vincula os entes descentralizados, retirando deles qualquer discricionariedade para alterar os padrões preestabelecidos.

Destarte, a necessidade impositiva de observância de uma legislação nacional minuciosa acaba, praticamente, anulando a autonomia tributária dos entes descentralizados, pois retira deles a capacidade de alterar os elementos essenciais da obrigação tributária e, por conseguinte, a condição de adequá-los às peculiaridades financeiras de cada um.

O poder tributário concedido aos entes descentralizados limita-se, assim, a facultar a eles a possibilidade de instituir ou não o tributo, mas não de adequá-los às peculiaridades de cada um. Esse modelo tem por objetivo promover uma uniformização da legislação, na medida em que inviabiliza discrepâncias, no que toca ao exercício do poder tributário pelos entes descentralizados.

2.5.1 - Competência tributária quanto à titularidade

Em Estados federais, as Constituições costumam definir o modelo de distribuição do poder tributário entre os níveis de governo. Essa partilha, quanto à titularidade, pode ser classificada em:

a) *Exclusiva*. Corresponde à atribuição de tributos específicos a cada ente federativo, sem sobreposição. Cada ente federativo tem uma atribuição própria e exclusiva em termos de instituição de tributos, sendo vedado a qualquer outro ente, que não aquele indicado na Constituição, o exercício dessa mesma atribuição. Veda-se, portanto, a sobreposição de

tributos nos diversos níveis governamentais. É o que ocorre no modelo brasileiro, em que a Constituição federal define os impostos exclusivos de cada ente, indicando expressamente os impostos federais (art. 153 e 154, I), os impostos estaduais (art. 155) e os impostos municipais (art. 156).¹⁹⁵

b) Comum. Nesse sistema, admite-se a sobreposição de tributos. Assim, é possível a tributação de uma mesma base tributável por mais de um ente federativo. Faculta-se, desse modo, o exercício do poder de tributar, sobre o mesmo fato gerador, por mais de um ente federativo, sem que isso revele qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade. É o que ocorre nos EUA, ao se permitir que a renda seja tributada tanto pela União quanto pelos Estados membros (ou mesmo por entes locais).¹⁹⁶

2.5.2 - Diretrizes para a partilha de poder tributário

Ainda no intuito de definir algumas diretrizes para essa árdua tarefa de estabelecer critérios balizadores para a partilha do poder tributário entre os níveis de governo, Anwar Shah elenca quatro princípios econômicos que devem ser considerados, sendo eles: eficiência econômica, equidade nacional, custo administrativo e necessidade fiscal.¹⁹⁷ Vejamos, com mais vagar, cada um deles.

Eficiência econômica.

Os tributos devem ser atribuídos aos entes federativos visando à consecução de padrões aceitáveis de eficiência econômica, sobretudo no que toca à alocação de recursos. Disso resulta que tributos que incidam sobre fatores com alta mobilidade, e que tenham o condão de interferir na eficiência do mercado comum interno, devam ser atribuídos ao ente central. Já as bases tributárias com baixa mobilidade podem ser atribuídas aos entes descentralizados.¹⁹⁸

A mobilidade das bases tributáveis é, sem dúvida, um fator bastante relevante na definição dos moldes de partilha do poder tributário. Um Estado federal é marcado pela

¹⁹⁵ Vale ressaltar, contudo, que a Constituição federal brasileira permite que a União, excepcionalmente, institua impostos extraordinários não originalmente compreendidos na sua competência (vide art. 154, II, da CRFB/88). Trata-se de uma hipótese de bitributação através de impostos consentida nas situações indicadas.

¹⁹⁶ Cf. FOX, William F. The United States of America. In: *SHAH, Anwar (org.). The practice of fiscal Federalism: comparative perspectives*, London: forum of Federations and IACFS, 2007, p. 353-354.

¹⁹⁷ In: *The practice of fiscal federalism...*, p. 20.

¹⁹⁸ MUSGRAVE, Richard A. *Who Should Tax, Where, and What?* In: *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*, Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 72.

existência de um ente central, em que se vislumbra pouca ou nenhuma mobilidade através das fronteiras nacionais, e entes descentralizados que, ao revés, são caracterizados pela significativa mobilidade dos fatores de produção (nomeadamente o trabalho e o capital), entre as fronteiras territoriais.¹⁹⁹

Essa fácil mobilidade pode ser fonte de distorções na alocação de recursos. Consumidores podem ser conduzidos a mudar seus hábitos de consumo, de acordo com a tributação a que são submetidos.

Com efeito, essas distorções assumem a forma de ineficiência alocativa, na medida em que podem fomentar a migração de contribuintes para regiões e localidades que imponham a eles um tratamento tributário menos gravoso.²⁰⁰

Equidade nacional

Consoante aludido anteriormente, os entes descentralizados dificilmente apresentam as mesmas condições em termos de capacidade fiscal, o que, evidentemente, repercute no volume de recursos que cada nível de governo tem à sua disposição para financiar suas responsabilidades, em termos de provisão de bens e serviços públicos.

No entanto, é desejável, do ponto de vista do bem estar social nacional, que haja um nivelamento dessas desigualdades, de modo a assegurar um padrão nacional em termos de determinados bens e serviços públicos ou mesmo aqueles serviços privados que apresentam interesse social.

Nesses termos, a atribuição de poder tributário deve levar em conta a potencialidade das espécies tributárias para cumprir com a função redistributiva. Por isso, é comum argumentar-se que tributos redistributivos, com natureza progressiva, devem ser atribuídos ao ente central. Essa atribuição limita a possibilidade perversa de governos locais instituírem políticas de redistribuição, usando a tributação para atrair pessoas de alta renda e repelir aquelas mais carentes economicamente.²⁰¹

Ademais, a utilização, pelos entes descentralizados, de tributos, com pendor redistributivo, pode acarretar potenciais distorções, oriundas do exercício de uma competência tributária individual, sem considerar os efeitos em outras localidades; tais efeitos podem incluir ineficiências que envolvem, por exemplo, a exportação de encargos fiscais, efeitos

¹⁹⁹ Cf. MUSGRAVE, Richard A. *Who Should Tax...*, p.72.

²⁰⁰ Nesse sentido, NORREGAARD, John. *Assigning Expenditure Responsibilities...*, p. 54.

²⁰¹ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 540.

externos de congestionamento e os impactos sobre os níveis de receitas em outros entes que compõem a Federação.²⁰²

Custo administrativo.

Os custos administrativos associados à cobrança e à fiscalização dos tributos, embora muitas vezes negligenciados, são um fator que deve ser considerado na atribuição de poder tributário aos entes federativos. Por esse prisma, os tributos devem ser atribuídos, sempre que possível, ao nível de governo que apresentar a melhor capacidade para gerir os custos administrativos relacionados à arrecadação e à fiscalização das obrigações tributárias, com vistas a assegurar uma máxima arrecadação, mediante o menor custo possível.²⁰³

Nesse passo, há de se perquirir quais as vantagens e desvantagens decorrentes de uma gestão tributária centralizada ou descentralizada. Essa tarefa é marcada por muitas dificuldades, haja vista a própria diversidade de enfoques que se pode aplicar ao conceito de custo (custos contábeis, custos econômicos, custos de oportunidade, custos fixos e variáveis, custos irreversíveis, custo médio e custo marginal etc.)²⁰⁴

De modo geral, apregoa-se que uma administração tributária centralizada apresenta vantagens relacionadas à uniformização de estruturas, processos, procedimentos e tratamento legal no que tange ao cumprimento das obrigações tributárias. Essa uniformização permite uma maior similaridade no tratamento dos contribuintes, em termos nacionais. Ademais, pode levar a uma redução de custos, em razão de ganhos associados à economia de escala, tanto para o ente arrecadador quanto para empresas e indivíduos que desenvolvam suas atividades em mais de um ente da Federação.²⁰⁵

Por outro lado, uma administração tributária centralizada permite a criação de uma estrutura organizacional capaz de consolidar um banco de dados com informações de cada espécie de tributos e transações efetuadas pelos contribuintes. O cruzamento dessas

²⁰² Cf. GORDON, Roger H. An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism. In: *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 41-60

²⁰³ Sobre o tema, ver LOPES, Cidália M. Mota. *Os Custos de Tributação na História da Economia*. In: Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

²⁰⁴ Sobre o tema, ver PINDYCK, Robert S; RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*, p. 193-199.

²⁰⁵ Sobre o tema, ver VERHORN, Charles L.; AHMAD, Ehtisham. *Tax Administration, in a Macroeconomic Perspective: An Overview*. In: *Federalism Fiscal in Theory and Practice*, Washington: International Monetary Fund, 1997, pp. 111-113; e TER-MINASSIAN, Teresa. *Intergovernmental Fiscal Relations in a Macroeconomic Perspective: An Overview*. In: *Federalism Fiscal in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p.16; CABRAL, Nazaré da Costa. *Teoria do federalismo financeiro*, p. 58-59.

informações pode servir como um excelente mecanismo de monitoramento com aptidão potencializada para dificultar a ocorrência de evasão fiscal.²⁰⁶

Entretanto, a centralização da administração tributária, embora possa ser vantajosa quanto aos aspectos acima mencionados, leva a um quadro em que os entes descentralizados ficam muito dependentes da ação do ente central, o que implica uma significativa redução do poder de controle sobre as receitas. Isso porque o poder efetivo de fiscalização e exigência do cumprimento das obrigações tributárias acaba sendo regido de acordo com os interesses do ente central e, de regra, não considera as singularidades dos entes descentralizados.

Essa dependência pode acarretar um efeito importante que é, justamente, uma diminuição da autonomia dos entes descentralizados. Ora, o poder de fiscalizar e de impor o cumprimento coercitivo da obrigação tributária repercute decisivamente no volume das receitas arrecadadas, as quais estão diretamente relacionadas ao custeio das despesas públicas. Com efeito, um comportamento relapso por parte do ente central, em termos de fiscalização e exigência das obrigações tributárias, pode afetar as finanças dos entes descentralizados.

Por fim, importa ressaltar que uma administração tributária centralizada deve ser conjugada com um mecanismo de partilha de receitas e de subvenções (ou mesmo a combinação de ambos). Os entes descentralizados devem ter assegurado a titularidade sobre uma parcela dos recursos arrecadados, de forma centralizada. Pois, caso contrário, os entes descentralizados perderiam toda a autonomia financeira e seriam relegados à condição de uma *longa manus* do ente central, o que não se coaduna com a natureza de um Estado federal.

Já uma administração tributária descentralizada implica uma maior responsabilidade das autoridades locais em termos de desempenho fiscal, bem como uma maior flexibilidade no que toca à adaptação de sistemas e procedimentos às necessidades e condições peculiares, de acordo com uma perspectiva regional ou local.²⁰⁷ Contudo, o fato de cada ente federativo ter um sistema próprio e diferenciado de gerenciamento do cumprimento das obrigações tributárias, pode levar a uma situação em que a diversidade de processos e procedimentos contribua para a ineficiência, de um ponto de vista mais amplo.

Esse cenário pode onerar o custo do cumprimento das obrigações tributárias, mormente no caso de contribuintes que desenvolvam atividades em diversas localidades. A diversidade de procedimentos pode comprometer a compreensão do sistema tributário e, por

²⁰⁶ Cf. VERHORN, Charles L. e AHMAD, Ehtisham. *Tax Administration in a Macroeconomic Perspective: An Overview*, p. 113.

²⁰⁷ Nesse sentido, ver TER-MINASSIAN, Teresa. Intergovernmental Fiscal Relations, in a Macroeconomic Perspective: An Overview. In: *Federalism Fiscal in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p.16.

consequente, o cumprimento voluntário das obrigações, haja vista a dificuldade de se acompanhar o crescente dinamismo com que são atualizadas as legislações tributárias. É o que se verifica em Estados federais com grande número de entes descentralizados. Nesse caso, torna-se bastante complexa a tarefa de atualização tributária.

A administração descentralizada costuma ser mais efetiva em tributos que incidam sobre a propriedade, sobre a concessão de licenças de funcionamento ou outras bases de incidência que estejam mais conectadas com questões de natureza local. Já no que tange a tributos que incidam sobre a renda ou consumo, a administração descentralizada, para ser eficaz, requer a existência de um complexo sistema de troca de informações entre os entes descentralizados, especialmente nas transações fronteiriças.²⁰⁸

Com efeito, a descentralização administrativa postula um substancial esforço, no sentido de equipar os entes descentralizados com modernos sistemas de compartilhamento de informações, aperfeiçoamento de procedimentos e capacitação de recursos humanos. Tais medidas são necessárias para que haja uma coerência sistêmica.²⁰⁹

Necessidade fiscal.

Os tributos devem ser atribuídos a cada nível de governo, de maneira a assegurar a máxima correspondência possível entre o volume de recursos arrecadados e as suas necessidades financeiras, ou seja, com o objetivo de custear as despesas provenientes da consecução das responsabilidades que a eles foram atribuídas.²¹⁰

Ocorre que, muitas vezes, as necessidades de recursos são superiores à capacidade fiscal de determinada localidade para angariar recursos por meio de fontes tributárias próprias. Dessa forma, a simples atribuição normativa de competência tributária não é capaz de satisfazer um sistema de arrecadação eficiente, sendo necessária a adoção de mecanismos complementares como, por exemplo, as subvenções.

Por fim, é imperioso ressaltar que a grande dificuldade consiste basicamente em compatibilizar as diversas questões inerentes à busca pela eficiência tributária, equidade nacional, custo administrativo e necessidade de recursos. A dificuldade decorre do fato de que qualquer desses objetivos, considerados individualmente, pode requerer a adoção de medidas que rivalizem com os demais.

²⁰⁸ Cf. TER-MINASSIAN, Teresa. *Intergovernmental Fiscal Relations*, p.16.

²⁰⁹ Sobre o tema, ver VERHORN, Charles L. e AHMAD, Ehtisham. *Tax Administration...* p. 108-134.

²¹⁰ Cf. SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism...*, p. 20.

Logo, constantemente haverá a necessidade de ponderação, nomeadamente quando tais objetivos entrem em rota de colisão. Em determinados momentos pode ser necessário prestigiar um postulado em detrimento de outro. Tudo vai depender dos objetivos maiores que se quer alcançar. Depende, portanto, de uma decisão política e contextualizada, firmada em premissas que devem ser avaliadas caso a caso.

2.5.3 - *Atribuição dos principais tributos na prática*

Importa-nos, agora, discorrer, mesmo que sucintamente, sobre o enquadramento dos principais tributos (ou pelo menos os mais comuns) dentro do arcabouço teórico suprarreferido. São os tributos que incidem sobre a propriedade, a renda, o consumo, a folha salarial, recursos naturais, o comércio exterior e os tributos com natureza contraprestacional.

2.5.3.1 - *Tributos sobre a propriedade*

Os tributos sobre a propriedade têm sido historicamente atribuídos aos entes descentralizados, nomeadamente ao ente local. Dentre as razões que justificam tal atribuição, destaca-se a estabilidade dessa base tributária, na medida em que a propriedade de imóveis não goza de mobilidade. Com efeito, tem-se à disposição dos entes locais uma base tributável estável e não sujeita aos efeitos maléficos de uma acirrada competição interjurisdicional.²¹¹

Outra vantagem é a possibilidade de uma redução dos custos administrativos, pois os governos locais costumam manter registros das propriedades localizadas em seus territórios com os valores atualizados, o que facilita o processo de liquidação do tributo. Ademais, a proximidade facilita muito a atividade de fiscalização, diminuindo o espaço para o cometimento de fraudes com o objetivo de fugir da exação.²¹²

A tributação sobre a propriedade imóvel em nível local pode servir também para evitar o problema “*free-rider*”, uma vez que quase todos os residentes pagam o imposto sobre a propriedade, de forma direta ou mesmo indiretamente.²¹³ O pagamento indireto torna-se possível em razão da prática comum através da qual o proprietário do imóvel transfere, contratualmente, o ônus do tributo para o arrendatário.

²¹¹ Cf. NORREGAARD, John. *Assigning Expenditure Responsibilities*, *passim*.

²¹² Cf. NORREGAARD, Joh. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 55.

²¹³ De maneira simples, o problema do *free-rider* se traduz no fato de alguém que consome um recurso ou serviço sem contribuir por isso, ou mesmo contribuindo menos do que deveria tendo em vista o seu custo total. Evitar o *free-rider*, refere-se, portanto, a uma questão de como limitar o parasitismo (ou os seus efeitos negativos). Veja NORREGAARD, John. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 56.

Por outro lado, a tributação local da propriedade pode justificar-se como base no princípio do benefício. Isso porque o volume dos bens e serviços prestados pelo ente local pode interferir no valor patrimonial de tais bens. Localidades eficientes em termos de prestação de bens e serviços podem atrair novos residentes (*vote with their feet*), o que pode aumentar a demanda por imóveis.²¹⁴ Nesses termos, de acordo com as regras do mercado (relação oferta/demanda), o aumento da demanda pode incrementar os valores dos imóveis. Com efeito, é possível estabelecer, mesmo que indiretamente, uma relação entre custo/benefício na tributação da propriedade imóvel levada a cabo pelo ente local.²¹⁵

Todavia, é importante ressaltar que a arrecadação por meio da tributação sobre a propriedade imóvel costuma ser aquém das possibilidades. Dentre as razões para isso, destaca-se o fato de que se trata de um tributo muito visível e politicamente impopular, o que faz com que autoridades locais não estejam dispostas a arcar com o desgaste político que uma otimização tributária, nessa área, poderia acarretar.²¹⁶

Ademais, não se pode olvidar que, muitas vezes, não são os proprietários dos imóveis que arcam com o custo deste tributo, na medida em que é comum a transferência desse ônus para o arrendatário, consoante o suprarreferido.²¹⁷

2.5.3.2 - Tributos sobre a renda

A maioria dos Estados atribui ao ente central a competência para tributar a renda. Dentre as vantagens desse modelo de atribuição, destaca-se o fato de que o imposto de renda é um instrumento poderoso para viabilizar o exercício da função redistributiva que, de regra, deve ficar a cargo do ente central.²¹⁸

As legislações dos Estados estabelecem geralmente um limite de renda sobre a qual não há incidência tributária, de modo a assegurar que sejam alcançados, pela tributação, apenas os rendimentos que ultrapassarem o limite estabelecido (*tax threshold*). Com efeito, fixa-se uma renda mínima que fica a salvo da exação, tributando-se apenas a parcela que a exceder. Esse limite de renda ressaltado da tributação pode ser maior ou menor, dependendo do peso que se atribua à sua utilização como um instrumento de redistribuição de renda.

²¹⁴ Cf. OATES, Wallace. *An Essay on Fiscal Federalism*, p. 1126.

²¹⁵ Ver CABRAL, Nazaré da Costa. *Teoria do federalismo financeiro*, p. 70.

²¹⁶ Devido à impopularidade de tributos sobre a propriedade imóvel, muitas vezes as suas bases de cálculo acabam sendo subvaloradas (ou mesmo não atualizadas constantemente), o que acarreta um descompasso entre o valor para efeitos de tributação e o valor praticado no mercado.

²¹⁷ Cf. NORREGAARD, John, *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 59.

²¹⁸ Nesse sentido veja SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism...*, p. 11; e MUSRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. *Finanças Públicas...*, p. 540.

Ocorre que, nessa situação, muitos residentes acabam ficando dispensados do pagamento do imposto sobre a renda, embora usufruam dos serviços financiados em grande parte das receitas assim arrecadadas. Nesse contexto, vislumbram-se mais pessoas utilizando-se dos bens e serviços do que participando do seu respectivo financiamento, o que pode gerar problemas de eficiência. Para corrigir tal situação, é preciso buscar fontes tributárias complementares, de maneira que aquelas pessoas dispensadas do pagamento do tributo sobre a renda também participem de alguma forma do financiamento das despesas públicas.²¹⁹ É por essa razão que os sistemas tributários costumam valer-se de diversas bases tributárias.

John Norregaard aponta a possibilidade de se fazer uma distinção entre a renda global e rendimentos específicos. Assim, no seu sentir, os entes descentralizados poderiam tributar algumas bases específicas, tais como juros, dividendos, vencimentos e salários, por meio de um sistema de tributação definitiva na fonte. Contudo, esse autor reconhece que a possibilidade de que os rendimentos dos contribuintes sejam oriundos de diversas fontes, ou mesmo de diferentes localidades, pode dificultar sobremaneira o controle e a fiscalização das bases tributáveis.²²⁰

Com o acelerado desenvolvimento dos meios de transporte e de comunicação, tem-se diminuído muito os problemas associados à distância, o que viabiliza a realização de negócios em toda parte e, muitas vezes, sem a necessidade de deslocamento dos envolvidos. Nesse cenário, a tributação descentralizada dos rendimentos auferidos em diversas localidades exigiria uma estrutura bastante complexa de coordenação e compartilhamento de informações entre os entes federativos, sob pena de facilitar a ocorrência de evasão tributária.

Apointa-se, como uma alternativa para contornar essa situação, a utilização de um sistema de sobreposição (*overlapping taxes*). Nesse caso, a exigência do imposto sobre a renda, globalmente considerada, seria levada a cabo pelo ente central, admitindo-se, contudo, a instituição, pelos entes descentralizados, de um adicional ou uma porcentagem sobre a base tributável estabelecida pelo ente central. Esse sistema tem sido geralmente utilizado em Estados desenvolvidos justamente porque exige um avançado sistema de registro de dados e de compartilhamento de informações, o que dificilmente ocorre em Estados em desenvolvimento. Argumenta-se que tal sistema, combinado com um sistema eficiente de equalização, poderia assegurar que as variações de alíquotas, entre os entes descentralizados, refletissem as diferenças nos níveis de bens e serviços públicos ofertados localmente.²²¹

²¹⁹ Cf. NORREGAARD, John. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 61.

²²⁰ Cf. NORREGAARD, John. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 61.

²²¹ Cf. NORREGAARD, John. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 62-63.

Já no que tange à tributação da renda das empresas (lucros), John Norregaard argumenta que um sistema de tributação descentralizada pode apresentar alguns problemas como, por exemplo, a possibilidade de exportação dos encargos para outras localidades de uma forma não muito transparente. Ademais, a possibilidade de uma tributação diferenciada em cada ente descentralizado poderia fomentar uma mobilidade indesejada, uma vez que as empresas poderiam ser estimuladas a mudar suas instalações para localidades que oferecessem a elas melhores vantagens em termos de tributação, o que poderia conduzir a um cenário de ineficiências alocativas.²²²

Por fim, não se pode desconsiderar o fato de que empresas podem ter filiais em diversas localidades do Estado. Assim, uma descentralização da tributação sobre a renda empresarial daria ensejo à existência de diversos regramentos jurídicos. A necessidade de observar normas diferentes, nos diversos pontos de operação, poderia onerar o custo administrativo com o cumprimento das diversas obrigações tributárias.

Por tudo isso, o imposto sobre a renda (tanto das pessoas físicas quanto das pessoas jurídicas) tem sido atribuído ao ente central na maioria dos Estados. Não obstante, alguns optaram por um sistema de partilha em que cabe ao ente central arrecadar a totalidade do imposto de renda e, posteriormente, repassar para os entes descentralizados uma parcela do valor arrecadado. Esse modelo tem a vantagem de evitar problemas relacionados à mobilidade indesejada, bem como ganhos de escala em termos administrativos.

2.5.3.3 - *Tributos sobre o consumo*

De forma geral, a literatura aponta que tributação descentralizada sobre o consumo pode fomentar problemas de eficiência, na medida em que pode estimular uma competição interjurisdicional, que, se muito agressiva, produziria efeitos econômicos indesejados em termos de alocação de recursos. Isso porque uma maior ou menor diferença, no que tange à fixação das alíquotas, pode fazer com que consumidores sejam levados a definir o local de suas compras com base na tributação praticada nos diversos entes descentralizados. Assim, um consumidor que reside numa área sujeita a uma tributação maior pode preferir comprar em outra área que pratique uma tributação menos onerosa.²²³

Vale ressaltar, contudo, que muitos outros fatores podem ser determinantes para que o consumidor decida onde deve realizar suas compras. Assim, importa considerar a

²²² Cf. CABRAL, Nazaré da Costa. *Teoria do federalismo financeiro*, p. 64.

²²³ Cf. NORREGAARD, John. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 64.

proximidade, os preços praticados, a necessidade de deslocamentos, prazos de entrega, bem como outros custos diretos ou indiretos. Todos esses fatores devem ser cuidadosamente ponderados.

Se, mesmo considerando todas as questões, ainda assim a aquisição em outras localidades (que não a da residência) revelar-se mais vantajosa, em razão do menor ônus tributário, verificar-se-á concretamente uma interferência decisiva da carga tributária na alocação de recursos. Tal situação pode ser indesejável, na medida em que se apregoa a neutralidade como um dos objetivos a ser alcançado por um sistema tributário eficiente.

Essas considerações poderiam demonstrar uma grande vantagem em atribuir ao ente central a tributação sobre o consumo. A adoção de uma política tributária centralizada, por meio do estabelecimento de alíquotas uniformes em todo o território, poderia impedir que a escolha do local da compra ocorresse com base no montante da tributação praticada nos diversos entes descentralizados.²²⁴

Contudo, muitos Estados, na contramão desse entendimento, atribuem aos entes descentralizados a cobrança de impostos sobre o consumo, de modo que tais tributos representam, em muitos casos, a principal fonte de recursos próprios de tais entes.

Sobre o tema, Nazaré da Costa Cabral (citando Purohit, boadway e Shay) assevera que:

No caso dominante da tributação segundo o princípio do destino, associada aos impostos sobre o valor acrescentado (IVA), os problemas resultantes da descentralização (problemas de comércio e de fraude ou evasão) poderão ser minimizados pelo recurso a algumas soluções alternativas (...). A primeira consiste na adoção de princípio restritivo da origem, de acordo com o qual o comércio interestadual é tributado segundo o princípio da origem e o comércio internacional de acordo com o princípio do destino. A segunda alternativa consiste no mecanismo “*clearing house*”, de acordo com o qual as exportações são sujeitas a tributação plena no país/região de origem. A empresa importadora, ao pagar os seus impostos no país/região de destino, pode então reclamar o crédito total pelos impostos pagos ao país/região de exportação. Procura-se garantir e equilíbrio fiscal através de um sistema de pagamentos interestaduais/interregionais. A terceira alternativa é o método do pagamento diferido que visa atenuar a questão dos créditos interestaduais. Conseguem-se através da tributação zero das vendas do país/região IVA para empresas contribuintes em outros países/regiões - levando a que as importações sejam totalmente tributadas no país de importação, como sucede com o princípio do destino.²²⁵

Essas considerações evidenciam o quão complicado pode ser um modelo de tributação descentralizado do consumo, designadamente no tocante às transações interestaduais. A adoção da tributação segundo a origem ou destino pode gerar graves problemas alocativos que demandam o recurso a técnicas alternativas, dentre as quais se destaca o sistema de compensação de créditos entre as esferas governamentais envolvidas nas transações.

²²⁴ Vide NORREGAARD, John. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 65-66.

²²⁵ In: *Teoria do federalismo financeiro*, p. 64

Por fim, a competência para instituir tributos sobre o consumo também pode ser repartida entre os níveis de governo. No Brasil, por exemplo, a CRFB/88 concede poder: à União para tributar produtos industrializados (art. 153, IV); aos Estados membros para tributar a circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155); e, por fim, aos Municípios para tributar os serviços de qualquer natureza (art. 156, III), ressalvados os serviços de transporte interestadual e de comunicação que foram expressamente atribuídos aos Estados membros.

Esse modelo, que prima pela repartição do poder de tributar o consumo, entre os diversos entes federativos, pode ser conjugado com alguns mecanismos que visem elidir (ou pelo menos minorar) os efeitos de uma desenfreada competição horizontal. Com efeito, pode ser estabelecido um conjunto de regras gerais de caráter nacional a fixar parâmetros vinculantes para os entes descentralizados, os quais devem ser observados peremptoriamente no exercício da tributação, de maneira a obter-se certo grau de uniformidade. Isso pode ser viabilizado, por exemplo, através da fixação de alíquotas mínimas e máximas, de modo que a oscilação (para menos ou mais) ocorra dentro de parâmetros pré-fixados e não seja, por si só, capaz de interferir nas decisões de compra dos consumidores.

2.5.3.4 - Tributos sobre a folha salarial

Tributos sobre a folha salarial costumam, também, ser atribuídos ao ente central, uma vez que diferentes alíquotas poderiam estimular empregadores a migrar para áreas com uma tributação menor, o que poderia gerar problemas de eficiência.

Outrossim, as alíquotas diferenciadas geralmente seriam deslocadas para os preços e, assim, o aumento suportado por consumidores de outras jurisdições (*tax exporting*), o que tornaria o tributo não muito visível para os contribuintes locais, enfraquecendo a relação custo/benefício entre o pagamento do tributo e os serviços prestados pela respectiva jurisdição.²²⁶

Mas também importa destacar que a tributação sobre os salários geralmente está associada à manutenção de sistemas previdenciários que visam a assegurar, dentre outros benefícios, pensões e aposentadorias.²²⁷ Esses benefícios sociais buscam assegurar condições mínimas de sobrevivência digna aos trabalhadores que contribuíram para o sistema durante toda uma vida de trabalho.

²²⁶ Cf. NORREGAARD, Jonh. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 67-68.

²²⁷ É o que ocorre no Brasil com as contribuições previdenciárias.

Ocorre que não raras vezes os sistemas previdenciários tornam-se deficitários e requerem complementações financeiras através de dotações públicas. Sendo assim, é recomendável que a tributação sobre os salários ocorra de forma centralizada, na medida em que o ente central tem melhores condições para gerir tal situação. Ademais, benefícios previdenciários, de regra, visam a assegurar uma renda mínima necessária à sobrevivência dos seus beneficiários. Logo, é razoável que tal padrão seja estabelecido nacionalmente e baseado no princípio da solidariedade entre as gerações. Essa renda mínima está diretamente associada à promoção de direitos fundamentais, os quais requerem uma atenção maior, nomeadamente em Estados caracterizados por um pendor social.

A manutenção de sistemas previdenciários tem sido uma das grandes questões a afligir os tecnocratas, nomeadamente em razão do aumento da expectativa de vida que tem marcado os últimos tempos. A sustentabilidade é uma questão fundamental que requer grandes esforços em termos de políticas públicas que sejam capazes de equacionar o problema que se coloca: como garantir uma renda justa a título de benefícios previdenciários sem onerar demasiadamente os contribuintes? Trata-se de um problema macro, tendo o ente central melhores condições para lidar com o problema.

2.5.3.5 - *Tributos sobre os recursos naturais*

Questão importante no que toca à partilha do poder tributário entre os entes federativos diz respeito à tributação dos recursos naturais, entendidos como o conjunto de bens encontrados na natureza e que não derivam da intervenção criativa humana. Tais recursos podem ser renováveis ou não renováveis.²²⁸ Mas, dentre todos os bens que possam enquadrar-se nesse conceito, interessa-nos especialmente aqueles que possuem elevado valor econômico, tais como gás natural, petróleo, carvão e outros minérios.²²⁹

Tais recursos, cuja existência não depende da vontade humana, geralmente estão distribuídos de forma bastante desigual entre as diversas regiões geográficas e representam uma considerável fonte de riqueza. Assim, num modelo de tributação descentralizada dos recursos naturais, algumas localidades, privilegiadas pela natureza, teriam à sua disposição uma relevante forma de captação de recursos, o que implicaria um cenário marcado por

²²⁸ Sobre tema ver CABRAL, Nazaré da Costa, *Teoria do federalismo financeiro*, p. 67.

²²⁹ Vale ressaltar que alguns Estados são tão ricos em termos de recursos minerais que podem dar-se ao luxo de dispensar o uso de muitas bases tributárias importantes. É o que ocorre, por exemplo, com alguns países ricos em petróleo, os quais podem dispensar seus cidadãos de contribuírem com os seus rendimentos e patrimônios (Cf. NABAIS, José Casalta. *O Estado Fiscal...*, p. 193).

profundas desigualdades no que tange às bases de incidências tributárias ao alcance dos entes federativos.

Ora, sabendo-se que a distribuição espacial dos recursos naturais é deveras desigual, pois decorre de condições naturais totalmente alheias à interferência humana, é inevitável a existência de localidades muito ricas, em termos de recursos minerais, e de outras localidades, com potencial deveras despiciendo.

Destarte, atribuir-se a tributação de recursos naturais às localidades contempladas por essa benesse poderia levar a um cenário de desigualdade, no que tange às fontes de financiamento do setor público, levando-se em conta as diversas potencialidades naturais dos entes federativos.

Além disso, a existência de uma fonte muito rica de financiamento, em entes federativos privilegiados pela natureza, poderia diminuir o interesse deles por outras fontes tributárias tradicionais, como, por exemplo, a tributação sobre a renda ou mesmo sobre o consumo, o que desencadearia efeitos de alocação significativos. Ademais, essa situação poderia ser uma válvula de escape para políticos oportunistas dispostos a não se desgastar com os eleitores.

Por outro lado, importa destacar o fato de que os recursos naturais podem não representar uma fonte estável de financiamento, tendo em vista que a sua respectiva exploração envolve contingências específicas que podem dificultar uma projeção confiável a longo prazo. Outrossim, os recursos naturais estão sujeitos a uma alta volatilidade, em razão da flutuação dos preços, muitas vezes relacionados a contingências internacionais. Logo, os recursos naturais representam uma importante fonte, porém não muito confiável, para assumir um protagonismo no financiamento da provisão de bens e serviços públicos.²³⁰

Por essa e outras razões, muitos autores defendem uma tributação centralizada dos recursos naturais, atribuindo-se, portanto, ao ente central, o poder para tributar tão importante base de incidência tributária. Uma tributação centralizada poderia lidar melhor com a questão da volatilidade no volume de recursos arrecadados e, por outro lado, favorecer medidas de equalização nas diferentes localidades.²³¹

Além dos argumentos já mencionados, impende destacar que um sistema tributário não deve ser construído de modo a privilegiar as localidades contempladas pela *loteria natural*. Esse modelo serviria de base para um cenário de desigualdades não justificado por

²³⁰ Cf. MUSGRAVE, Richard A. *Who Should Tax...*, p. 74.

²³¹ Cf. MIESZKOWSKI, Peter. Energy Policy, Taxation of Natural Resources, and Fiscal Federalism. In: *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*, Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 129.

um *discrímen* legítimo. Por outro lado, tal desigualdade na atribuição de bases de incidências tributárias não contribuiria para o aumento da eficiência, que deve ser uma das colunas de um sistema tributário.

Todavia, pensamos que é importante que as localidades contempladas com as benesses da natureza, em termos de recursos naturais, tenham assegurado uma participação efetiva no resultado das receitas assim arrecadadas.

Tal medida se impõe, pois a exploração desses recursos certamente acarretará a necessidade de gastos consideráveis em termos de investimentos em infraestrutura, bem como de outros gastos sociais e ambientais. A exploração de recursos naturais, inevitavelmente, implica um ônus, por vezes, pesado, ao local da exploração. Portanto, é legítimo que haja uma compensação razoável para as localidades contempladas pela natureza com tais riquezas.²³²

É importante assegurar às localidades produtoras de recursos naturais uma participação efetiva nas riquezas produzidas para que possam ter condições de lidar com os efeitos diretos e indiretos que a exploração possa acarretar.

Com efeito, a tributação deve ser centralizada, mas há de se garantir uma contrapartida através de repasses financeiros às localidades contempladas pela natureza, de modo a se garantir que uma dotação natural não equivalha a um ônus excessivo sem uma contraprestação adequada.

2.5.3.6 - *Tributos sobre o comércio exterior (importação e exportação)*

Os tributos sobre a importação e exportação geralmente são atribuídos ao ente central. Isso decorre de uma lógica que visa a reduzir a possibilidade de distorções derivadas de uma tributação exercida pelos entes descentralizados. Ademais, tais tributos lidam diretamente com questões de política econômica internacional, mormente no que tange à função de estabilização. Geralmente, os tributos sobre o comércio exterior são marcados por objetivos extrafiscais e funcionam como uma importante ferramenta.

Tratando-se de uma questão macroeconômica que excede a competência dos entes descentralizados, importa que o ente central tenha o poder de estabelecer as regras quanto a esses tributos e possa adotar as medidas necessárias para garantir a estabilização econômica.

²³² Vale ressaltar que, em regra, os recursos naturais são de natureza pública. Contudo, existem diversas formas de explorar as riquezas deles decorrentes. São utilizadas por parte do Estado, tanto instrumentos tributários quanto outros mecanismos não tributários, tais como o leilão para atribuição de direitos de exploração, acordos de partilha de produção, royalties, aquisição de participações sociais em indústrias extrativas etc (sobre o tema ver CABRAL, Nazaré da Costa, *Teoria do federalismo financeiro*, p. 68).

2.5.3.7 - Tributos contraprestacionais (ou bilaterais)

Tributos contraprestacionais são aqueles que exigem uma contraprestação estatal específica em favor do contribuinte.²³³ Assim, o valor cobrado visa a ressarcir o custo da prestação de um serviço ou de uma atividade diretamente referida a um contribuinte. São tributos que permitem a individualização do custo/benefício. São exemplos de tais tributos as taxas cobradas pela concessão de licenças, taxas pelo fornecimento de água, coleta de lixo etc.

Tributos dessa natureza podem ser atribuídos a todos os níveis de governo, dependendo da natureza da atividade ou do serviço público prestado. Com efeito, de regra, pode instituí-los o ente que tem a competência para desenvolver a atividade ou para prestar o serviço. Não obstante, tem-se verificado, na prática, uma forte atribuição desse tipo de tributo aos entes locais, uma vez que eles estão muito mais próximos aos contribuintes/beneficiários, o que permite uma melhor avaliação do custo/benefício.²³⁴ Verifica-se aqui um largo campo para a descentralização tributária.

2.5.3.8 - Conclusões gerais sobre a atribuição de poder tributário

Vimos, nos tópicos acima, algumas considerações sobre a atribuição tributária, tendo em vista bases de incidência típicas de impostos (marcados pela unilateralidade), como a propriedade, a renda, o consumo, a folha salarial, recursos minerais, comércio exterior; e tributos com natureza contraprestacional (marcados pela bilateralidade).

De modo geral, pudemos perceber que os argumentos apresentados acabaram por sinalizar num sentido de um grande protagonismo do ente central, no que tange à atribuição de poder tributário, justificado por questões de eficiência econômica e que derivam do exercício das funções estatais alocativa, estabilizadora e redistributiva.

Com efeito, tais considerações parecem, *a priori*, rivalizar com a própria noção de autonomia tributária dos entes descentralizados, na medida em que recomenda uma forte centralização do poder tributário.

Nos termos apresentados, apenas os impostos sobre a propriedade imóvel e aqueles tributos de natureza contraprestacional, apresentam vantagens incontestes a justificar uma atribuição descentralizada, uma vez que não comprometeriam a alocação de recursos, a estabilização econômica ou mesmo o exercício da função redistributiva.

²³³ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, p. 147.

²³⁴ MUSGRAVE, Richard A. *Who Should Tax...*, p. 75.

No entanto, muitos Estados, a despeito de algum prejuízo em termos de eficiência econômica adotam posições diversas e, por meio de soluções alternativas, procuram sanar (ou, ao menos, minorar), os problemas suprarreferidos. Tudo com vistas a permitir que os entes descentralizados tenham fontes tributárias próprias, com vistas a fortalecer a noção de autonomia.

Destarte, importa destacar que a partilha de poder tributário entre os níveis de governo, muitas vezes, tem em conta outros valores de natureza política e social que podem distanciar-se do aspecto puramente econômico. Assim, a atribuição tributária é uma tarefa deveras complexa e fulcrada numa constante ponderação de fatores heterogêneos, sendo que o aspecto econômico, embora importante, não é necessariamente preponderante.

2.6 - *Transferências intergovernamentais*

A atribuição de despesas e de poder tributário aos diversos níveis de governo é uma tarefa bastante árdua e, geralmente, marcada pela existência de indesejáveis desequilíbrios, tanto na forma vertical quanto na horizontal.

Em tese, o ideal seria que cada nível de governo pudesse arcar com as despesas que a ele foram atribuídas, por meio de tributos próprios, em patamares suficientes para atender a tal desiderato. No entanto, a atribuição concreta de poder tributário enfrenta dificuldades intrínsecas à partilha de poder estatal, mormente porque as bases tributáveis podem interferir decisivamente no exercício das funções alocativa, redistributiva e estabilizadora.

A presença de desequilíbrios relacionados à atribuição de receitas e despesas acaba sendo algo comum em sistemas descentralizados de governo. Disso resulta a necessidade de adoção de alguns mecanismos capazes de corrigir tal desvirtuamento, de maneira que a existência de desequilíbrios na atribuição de poder tributário, ou mesmo diferenças em termos de capacidade fiscal, não afete sensivelmente o grau de autonomia dos entes descentralizados.

Com efeito, o mecanismo costumeiramente utilizado para correção desses desequilíbrios são sistemas baseados em transferências intergovernamentais, em âmbito vertical e horizontal.²³⁵

Entretanto, não há um padrão comum de transferências intergovernamentais, pois se percebe concretamente uma proliferação de soluções cujos critérios de estruturação divergem muitíssimo, não sendo possível encontrar um perfil tendencialmente uniforme.²³⁶

²³⁵ Nas transferências verticais, os recursos geralmente são repassados do ente maior para o menor.

²³⁶ Cf. CABRAL, Nazaré da Costa. *Teoria do federalismo financeiro*, p. 79.

Mas, de modo geral, é possível identificar duas grandes categorias de transferências intergovernamentais: as transferências incondicionais e as transferências condicionais.²³⁷

Vejamos cada uma dessas categorias:

As *transferências incondicionais* consistem normalmente num reforço orçamentário concedido aos entes descentralizados com o objetivo de atenuar os efeitos dos desequilíbrios financeiros decorrentes de uma desnivelada relação entre despesas e receitas. Concretizam-se por meio de repasses de recursos financeiros, sem que se imponha aos entes beneficiários quaisquer condições para sua utilização. Com efeito, o ente que recebe uma transferência incondicionada poderá decidir livremente a forma de gastar os recursos assim recebidos.

Essas transferências podem ser operacionalizadas de diversas formas, contudo, um mecanismo bastante utilizado é o sistema de partilha de receitas, no qual parte dos recursos arrecadados por um determinado ente deve ser partilhado com outro (ou outros).

Nesse sistema, um ente institui e arrecada determinados tributos, mas os recursos por meio deles arrecadados não são seus na totalidade, pois uma parte deverá ser transferida para outros entes. Esse repasse de recursos pode ser operacionalizado por meio da constituição de Fundos, cabendo à Constituição ou à lei fixar os critérios que devem orientar a repartição entre os entes que dele se beneficiam.

Vale ressaltar que um sistema de partilha de receitas é muito importante para efeitos de equalização vertical. Isso porque a competência para instituir a maior parte dos tributos significativos, em termos de arrecadação, acaba sendo atribuída ao ente central por razões variadas como, por exemplo, eficiência, ganhos de escala, questões relacionadas à estabilização econômica ou mesmo à redistribuição de renda.

Nessa baila, o ente central acaba ficando com um volume bem maior de recursos de origem tributária, de modo que se faz necessária a existência de um sistema que permita aos entes menores participar do produto dos recursos assim obtidos.

Não obstante, não se pode olvidar que um sistema de partilha também serve como um mecanismo de equalização horizontal, nomeadamente através da definição de critérios de repasses que permitam direcionar uma gama maior de recursos para localidades menos favorecidas em termos de capacidade fiscal. Com efeito, os mecanismos de transferências intergovernamentais são de suma importância num sistema tributário, na medida em que representam alternativas para promover uma equalização fiscal.²³⁸

²³⁷ Nesse sentido, ver SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism...*, p. 25; e MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 546.

²³⁸ Vide AHMAD, Ehtisham; CRAIG, John. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 73-74.

Essas transferências podem decorrer de normas constitucionais (transferências constitucionais) ou de outras leis (transferências legais) que definam uma fórmula de repartição dos recursos entre os beneficiários. Nessa configuração, os repasses têm natureza impositiva e não estão sujeitos à discricionariedade do ente responsável pela arrecadação do tributo. Todavia, nada impede que as transferências incondicionais ocorram por mera liberalidade de um ente em favor de outro, de modo que se vislumbre a presença de uma discricionariedade das autoridades responsáveis pela liberação dos recursos.²³⁹

Anwar Shah afirma que, se o objetivo das transferências intergovernamentais for simplesmente aumentar o bem estar dos residentes, as transferências incondicionais são preferíveis. Essa afirmação respalda-se no argumento de que as referidas transferências preservam a autonomia dos entes descentralizados, de maneira a assegurar aos seus governantes a liberdade para desenvolver políticas públicas, de acordo como as preferências locais. Tal situação contribuiria para a melhoria do bem estar.²⁴⁰

Já as *transferências condicionais* têm por objetivo incentivar os entes beneficiários a desenvolver programas ou atividades específicas. Representa, portanto, uma modalidade de transferência de recursos no qual o ente concedente impõe condições ao ente beneficiário. O cumprimento das exigências impostas manifesta-se como uma condição *sine qua non* para o gozo do favor. Por serem destinadas ao financiamento de programas ou atividades específicas, as transferências específicas não podem ser destinadas ao custeio de despesas diversas e que não guardem relação com o motivo que fundamentou o repasse do recurso.

Essas transferências servem de instrumento de influência e intervenção do ente central nos entes menores, na medida em que condiciona o repasse dos recursos à observância de requisitos ajustados à política definida nacionalmente. Elas representam um meio de subsidiar aquelas despesas consideradas prioritárias pela esfera responsável pela transferência dos recursos.²⁴¹

Tais transferências podem ter natureza voluntária, concedendo um poder discricionário às autoridades responsáveis pela liberação dos recursos. Nesse contexto, estão sujeitas a um elevado grau de negociação e influência política. Mas as transferências condicionais também podem decorrer diretamente de lei, de modo a conceder um direito subjetivo ao ente beneficiário que cumpra com as condições fixadas, independentemente de critérios discricionários das autoridades responsáveis pela liberação dos recursos.

²³⁹ Cf. SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism...*, p. 25.

²⁴⁰ Cf. SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism...*, p. 26.

²⁴¹ Cf. CABRAL, Nazaré da Costa, *Teoria do federalismo financeiro*, p. 81.

Ainda no que tange às transferências condicionais, elas podem ser subdividas em transferências *com contrapartida* e transferências *sem contrapartida*.²⁴²

A primeira ocorre quando há exigência de uma coparticipação financeira do ente beneficiário com determinada porcentagem do valor total a ser gasto como o programa ou atividade; nesse caso, o ente concedente financia apenas uma parte das despesas enquanto a parte restante deve ser financiada pelo ente beneficiário.

Imaginemos a seguinte situação hipotética: um determinado Estado membro pretende construir uma escola nova e não tem dinheiro para realizar a obra toda. Assim o Estado membro elabora um projeto e o submete ao ente central solicitando uma ajuda financeira para tal empreitada. Após a análise do projeto, o ente central resolve aprovar o pedido e liberar recursos suficientes para custear 60% (sessenta por cento) do empreendimento. Trata-se, assim, de uma transferência condicional com contrapartida, pois os recursos só poderão ser utilizados na construção da escola, e o Estado membro terá que arcar com 40% (quarenta por cento) do custo total do empreendimento.

As transferências condicionais com contrapartida também podem ser empregadas quando ocorrer o extravasamento de benefícios, isto é, quando a oferta de bens e serviços locais gerar benefícios a residentes em outras localidades que não contribuíram para o financiamento de tais bens e serviços.

Já as transferências *sem contrapartida* ocorrem quando não há coparticipação financeira do ente beneficiário, de modo que toda a verba para o financiamento do programa ou atividade provenha do ente concedente. São utilizadas geralmente para subsidiar atividades ou programas considerados altamente relevantes e necessários, do ponto de vista do ente concedente.²⁴³

De modo geral, as transferências condicionais devem ser utilizadas com parcimônia, pois, ao estabelecer condições para a sua concessão, impõem sérias restrições à autonomia dos entes que delas precisam. Caso se tornem preponderantes, no orçamento dos entes descentralizados, podem promover uma demasiada mitigação do sentido de autonomia local.

Padrões e condições, previamente definidos pelo ente concedente, limitam sensivelmente a possibilidade de desenvolvimento de políticas públicas, com fulcro nas preferências locais, justamente a grande vantagem que se busca através da descentralização da atuação estatal.²⁴⁴

²⁴² Ver MUSGRAVE, Richard A. {e} MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 546-549.

²⁴³ Cf. SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism...*, p. 26.

²⁴⁴ Cf. SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism...*, p. 25-26.

Resta, ainda, fazer referência a uma modalidade de transferência que se encontra numa zona cinzenta entre as transferências incondicionais e as transferências condicionais. São as chamadas *transferências em bloco*. Nesse tipo de transferência intergovernamental, os recursos transferidos visam a dar um amplo suporte financeiro numa área geral das despesas dos entes descentralizados, tais como a educação e a saúde, por exemplo.

Assim, embora os recursos devam ser utilizados em uma área específica, não se admitindo, portanto, a realocação dos recursos para outras áreas, reconhece-se aos entes beneficiários uma margem considerável de discricionariedade na forma de alocação dos fundos dentro da área contemplada.²⁴⁵

Por fim, a teoria normativa das transferências intergovernamentais proclama a existência de um sistema no qual existe um conjunto de *closed-ended*. Esse sistema funciona como um mecanismo de “*abre e fecha*”, que regula a liberação de recursos e que tem a finalidade de corrigir os inevitáveis efeitos do extravasamento dos benefícios. Outrossim, trata-se de um mecanismo dinâmico de controle dos repasses financeiros que visa a promover a equalização financeira das diferentes localidades e assim garantir um determinado nível no que toca à provisão dos bens e serviços considerados essenciais.²⁴⁶

2.6.1 - Funções das transferências intergovernamentais

As transferências intergovernamentais constituem um importante instrumento político no relacionamento entre os níveis governamentais, podendo servir para o desempenho de diversas funções, dentre as quais destacamos as seguintes: a) correção do extravasamento de benefícios; b) equalização financeira; c) aperfeiçoamento global do sistema tributário. Vejamos com mais vagar cada uma dessas funções.²⁴⁷

2.6.1.1 - Correção do extravasamento de benefícios

As transferências intergovernamentais têm o importante papel de ajustar as questões relacionadas ao que os autores têm denominado de *extravasamento de benefícios (benefit spillovers)*. Esse extravasamento decorre do fato de que, muitas vezes, os benefícios derivados do fornecimento de alguns bens e serviços públicos em uma determinada localidade

²⁴⁵ Cf. SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism ...*, p. 25.

²⁴⁶ Sobre o Tema, ver AHMAD, Ehtisham; CRAIG, John. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 89.

²⁴⁷ Cf. OATES, Wallace. *An Essay...*, p.1.126.

transcendem seus limites territoriais e alcançam residentes em outras áreas que, de modo geral, não contribuíram para o custeio desses bens e serviços.²⁴⁸

Várias podem ser as causas do extravasamento. No entanto, podemos destacar a complexidade de determinação de um modelo espacial ideal para o fornecimento dos diferentes tipos de bens e serviços públicos. Isso porque existem alguns bens e serviços que requerem grupos menores de beneficiários para que possam ser fornecidos de forma eficiente; já outros demandam uma quantidade maior de beneficiários. Portanto, a relação custo/benefício pode mostrar-se significativamente diversa, tendo em vista a natureza dos bens e serviços ofertados pelo setor público.²⁴⁹

Com base nessa realidade, James M. Buchanan propôs um modelo que prima pela separação de serviços em diferentes *clubes de serviços*. Consoante esse modelo, os serviços públicos deveriam ser disponibilizados de acordo com a sua natureza, alcance e utilidade. O tamanho ideal de cada *clube* deveria ser variável, de maneira a buscar a máxima correspondência possível entre os benefícios e os custos relacionados à provisão dos serviços assim alocados. Com efeito, esses clubes deveriam ser maiores ou menores, conforme a quantidade de beneficiários.²⁵⁰

Todavia, a adoção da teoria do clube de serviços é de difícil concretização, pois apresenta inúmeras dificuldades práticas, tais como composição orçamentária e uma provável elevação significativa nos custos administrativos associados ao processo de gestão. Por essa razão, é mais comum a opção por sistemas mais integrados e simplificados, embora os mesmos possam ensejar o extravasamento de benefícios.

Também não podemos esquecer que a mobilidade das pessoas e das empresas é um fator que também interfere na relação tributação/benefício. Ora, como já dito anteriormente, os dispêndios públicos de uma localidade podem vir a beneficiar outras áreas. Isso pode ocorrer, por exemplo, com gastos com educação quando indivíduos educados numa localidade, por razões diversas, mudam para outra. Nesse cenário, os indivíduos valem-se de um serviço local de capacitação educacional, mas não empregam a qualificação adquirida na mesma base territorial. O ente que teve dispêndios com a formação de um indivíduo acaba não se beneficiando da efetiva força de trabalho desse indivíduo, a qual será utilizada por outro ente que não teve qualquer gasto na preparação desse capital humano.²⁵¹

²⁴⁸ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 542.

²⁴⁹ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 542.

²⁵⁰ An Economic Theory of Clubs. In: *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 457-469.

²⁵¹ Ver MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 543.

Por fim, o aspecto de maior relevância diz respeito ao fato de que os limites geográficos dos níveis governamentais decorrem de longos processos históricos de formação e não de um planejamento estratégico racional plasmado na eficiência fiscal. Com efeito, as fronteiras jurisdicionais, de regra, não coincidem com as fronteiras beneficiadas e dificilmente serão ajustadas por razões de eficiência fiscal. Outros aspectos de ordem histórica, social e política acabam justificando a existência de alguns entes públicos que não seriam viáveis do ponto de vista puramente econômico.²⁵²

Nesse contexto, as transferências intergovernamentais podem servir como um importante instrumento de correção desse extravasamento de benefícios. Isso porque, como vimos alhures, existe uma grande dificuldade em estabelecer uma relação precisa entre os beneficiários dos gastos públicos e o seu financiamento, tendo em vista a mobilidade dos indivíduos dentro de uma base territorial nacional.

Por derradeiro, importa salientar que é muito difícil mensurar a extensão do extravasamento dos benefícios decorrentes da prestação de serviços públicos, o que inviabiliza uma precisa definição dos valores necessários para custear tal extravasamento. Dessa forma, a definição do montante dos recursos destinados a cobrir as despesas com o extravasamento acaba por ser algo arbitrário.²⁵³

2.6.1.2 - *Equalização financeira vertical e horizontal*

Vimos que um dos postulados fundamentais da teoria do federalismo fiscal é a necessidade de que os níveis de governo (central, regional e local) sejam dotados de fontes tributárias próprias, capazes de arrecadar os recursos necessários ao custeio dos bens e serviços públicos alocados sob as suas responsabilidades.

Todavia, a atribuição de receitas e despesas caracteriza-se, na prática, pela existência de um inevitável desequilíbrio vertical (*vertical fiscal imbalance*).²⁵⁴ Tal desequilíbrio pode ocorrer devido a diversos fatores, dentre os quais podemos destacar: a) uma inadequada atribuição de responsabilidades entre os níveis de governo; b) falta de espaço para os entes descentralizados em razão de uma elevada tributação praticada pelo ente central; c) uma concentração de poder tributário no ente central.²⁵⁵

²⁵² Cf. Wallace Oates. *An Essay...*, p. 1.130.

²⁵³ SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism*, p. 31.

²⁵⁴ Cf. AHMAD, Ehtisham; CRAIG, Jon. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 75; CABRAL, Nazaré da Costa, *Teoria do federalismo financeiro*, p. 85.

²⁵⁵ Sobre o tema, ver SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism*, p. 28.

Ressalte-se que são comuns diferenças significativas no que tange à relação recursos e despesas entre o ente central e os entes descentralizados. Esse desnivelamento decorre da diversidade de papéis e funções atribuídas a cada um desses níveis de governo.

Já o desequilíbrio horizontal aparece quando as capacidades fiscais dos entes descentralizados localizados num mesmo nível de governo são diferentes (localidades comparadas entre si). A existência de diferenças, em termos de capacidade fiscal, entre os entes públicos que se encontram num mesmo nível, é uma situação bastante comum e decorre de diversos fatores (naturais, sociais, econômicos etc.).

Essa diferença horizontal, em termos de capacidade fiscal, pode gerar um quadro indesejável no que toca a provisões de bens e serviços pelo setor público. Se cada ente pudesse contar apenas com as receitas próprias para custear suas despesas, e a capacidade fiscal de cada qual fosse distinta, alguns teriam mais recursos que outros. Tal cenário provavelmente implicaria uma diferença substancial em termos de provisão de bens e serviços públicos nos diversos entes descentralizados.²⁵⁶

Com efeito, constituem pontos fulcrais numa organização estatal descentralizada: a) a necessidade de se alcançarem padrões mínimos em termos de provisão de determinados bens e serviços ofertados pelo setor público; b) a mensuração das diferenças de capacidades fiscais entre os entes que se encontram num mesmo nível de governo; c) a natureza e a extensão dessas diferenças e as dificuldades inerentes à sua eliminação; d) a instituição de mecanismos eficientes de equalização financeira.²⁵⁷

A necessidade de distribuição equitativa dos bens e serviços ofertados pelo setor público entre todos os cidadãos (do ponto de vista nacional) tornou claras as divergências entre as capacidades fiscais e as necessidades dos diversos entes descentralizados. Alguns podem apresentar uma excelente capacidade fiscal, enquanto outros, uma capacidade fiscal incipiente e incapaz de angariar os recursos necessários ao custeio dos gastos públicos alocados sob sua responsabilidade. Nesse cenário, a simples atribuição normativa de poder tributário não seria capaz de garantir recursos suficientes a esses entes deficitários.

Ademais, mesmo que todos os entes públicos tivessem capacidades equivalentes, em termos de riquezas, muito provavelmente a carga tributária imposta aos residentes em cada uma das diferentes coletividades governamentais não seria a mesma. Isso porque alguns entes poderiam optar por tributar mais gravosamente dentro de seus limites territoriais, de modo a

²⁵⁶Cf. BUCHANAN, James M. *Federalism and Fiscal Equit.* Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/1808426>>. Acesso em 04 dez. 2010.

²⁵⁷ Cf. BUCHANAN, James M. *Federalism and Fiscal Equit.* Acesso em 04 dez. 2010

obter os recursos necessários ao fornecimento de níveis mais elevados de bens e serviços públicos do que os vislumbrados em outros entes com similar capacidade fiscal.²⁵⁸

Assim, um sistema de transferências intergovernamentais deve ser estruturado com vistas a permitir que os níveis descentralizados de governo, originalmente desiguais em termos de capacidade fiscal, possam fornecer bens e serviços públicos equivalentes, mediante uma tributação proporcionalmente equivalente. O objetivo explícito de tal sistema é permitir que todas as unidades descentralizadas possam garantir um nível médio nacional, de bens e serviços públicos, a um custo médio de tributação.

Anwar Shah destaca algumas razões que justificam a existência de padrões mínimos definidos nacionalmente, no que tange à prestação de determinados bens e serviços públicos. Dentre essas razões, podemos destacar as seguintes: a) contribui para o livre fluxo de bens, serviços, trabalho e capitais; b) reduz os efeitos de uma guerra fiscal prejudicial; c) melhora os ganhos no comércio no mercado comum interno.²⁵⁹

Na prática, é comum atribuir-se ao ente central um certo protagonismo na operacionalização dos mecanismos de destinação de recursos por meio de subvenções. Esse protagonismo capacita-o a exercer uma efetiva influência na determinação de padrões mínimos dos serviços prestados pelos entes descentralizados.²⁶⁰ Dentre as razões que podem justificar essa interferência, destacamos:

- a) O interesse do ente central em que alguns serviços prestados pelos entes descentralizados (tais como: educação primária, estradas) tenham um padrão mínimo de qualidade;
- b) A necessidade de harmonização entre os programas dos diversos níveis descentralizados de governo; e
- c) A busca por um padrão mínimo de vida politicamente aceitável.

Por outro lado, é preciso salientar que as diferenças em termos de capacidades fiscais dos entes descentralizados manifestam uma situação complicada. Os entes descentralizados mais pobres acabam tendo que optar entre impor uma tributação mais gravosa aos seus residentes, para compensar a sua menor capacidade fiscal, ou prestar serviços públicos em menor número e/ou qualidade. Já entes descentralizados mais ricos, podem tributar de maneira menos gravosa, uma vez que possuem uma maior capacidade fiscal.

Esse fato pode acarretar um incentivo para a migração de recursos para áreas de menor pressão tributária. Isso porque recursos respondem a recompensas econômicas de

²⁵⁸ Cf. BUCHANAN, James M. *Federalism and Fiscal Equit.* Acesso em 04 dez. 2010.

²⁵⁹ In: *The practice of fiscal federalism...*, p. 30.

²⁶⁰ Vide AHMAD, Ehtisham; CRAIG, Jon. *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 83.

determinados mercados. Se o equilíbrio tributário para iguais não ocorre em todas as áreas da economia em termos nacionais, uma considerável distorção na alocação de recursos ligados a critérios exclusivamente econômicos poderá ocorrer. Toda estrutura tributária deve ser tão neutra quanto possível em termos geográficos. Um indivíduo deve ter certeza que terá aproximadamente o mesmo tratamento tributário, independentemente do local em que resida dentro do território nacional.²⁶¹

No caso de haver entes descentralizados com diferentes características econômicas, dentro do território nacional, o princípio da equidade, na sua acepção vertical, preconiza que se compense essa diferença por meio de transferências de recursos de maneira a favorecer os que residem em localidades com menor capacidade fiscal.

Assim, o ente central deve entrar no processo e tratar desigualmente os desiguais, de modo a compensar as diferenças (em termos de níveis de renda e de riqueza) entre os entes descentralizados. O objetivo da política de transferências intergovernamentais, nesse contexto, é reduzir as diferenças relacionadas à localização geográfica, de modo que o local da residência do indivíduo não tenha um efeito significativo sobre sua situação fiscal. Busca-se uma equalização mínima das condições de vida dos cidadãos sob uma ótica nacional.

As transferências intergovernamentais poderão servir como um eficiente mecanismo de equalização, garantindo padrões mínimos na provisão de bens e serviços públicos em todas as localidades, independentemente de suas capacidades fiscais. As transferências intergovernamentais podem servir como instrumento de concretização do princípio da igualdade ao diminuir a possibilidade de que pessoas com capacidades contributivas equivalentes sejam submetidas a um tratamento tributário diferenciado, com fulcro apenas na localidade em que residam.²⁶²

No entanto, é importante salientar que as transferências intergovernamentais também podem promover uma cultura de irresponsabilidade fiscal, de maneira a fomentar uma perigosa dependência econômica dos entes descentralizados que delas precisam. Isso porque muitos entes descentralizados podem decidir não exercer, na sua plenitude, o poder tributário atribuído a eles se o sistema permitir financiar grande parte de suas despesas através de transferências intergovernamentais.

Essa cultura de irresponsabilidade fiscal pode ser facilmente implantada, pois medidas de desoneração tributária geralmente gozam de grande simpatia popular. Assim, políticos descompromissados com o desenvolvimento sustentável e alimentados por objetivos

²⁶¹ Cf. BUCHANAN, James M. *Federalism and Fiscal Equit.* Acesso em 04 dez. 2010.

²⁶² Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 544.

meramente eleitores podem valer-se dessa tática para conquistar votos, nomeadamente em Estados com uma precária conscientização política dos eleitores.

Com efeito, Anwar Shah argumenta que programas de equalização fiscal, demasiadamente generosos, podem acarretar algumas consequências indesejáveis em termos de mobilidade dos fatores de produção e de bem estar econômico das regiões menos favorecidas. Isso porque transferências de equalização representam um grande reforço orçamentário que pode desestimular a busca de ajustamentos em termos de eficiência (o que pode ocorrer até mesmo espontaneamente pela ação natural da força do mercado), ou mesmo conduzir a decisões não interessantes do ponto de vista econômico. Em síntese, podem ensejar uma dependência perigosa para os próprios entes delas beneficiários.²⁶³

Por outro norte, é importante desenvolver mecanismos de transferências intergovernamentais que primem pela existência de critérios seguros e transparentes, de modo a limitar uma excessiva discricionariedade do ente central na distribuição de subvenções. Essa medida se impõe para evitar que as transferências de recursos sejam utilizadas como instrumento de barganha num escuso jogo político, ao invés de cumprirem o importante papel de promover uma equalização financeira entre os entes descentralizados.

2.6.1.3 - Aperfeiçoamento global do sistema tributário

As transferências intergovernamentais podem servir também como mecanismo de aperfeiçoamento do sistema fiscal como um todo. É fato que a política tributária adotada isoladamente por cada um dos entes descentralizados poderá acarretar determinadas distorções no sistema tributário nacionalmente considerado, uma vez que muitas decisões locais podem influenciar decisivamente no comportamento dos agentes econômicos e, de modo geral, comprometer a racionalidade do sistema em termos de eficiência.²⁶⁴

Nessa baila, as transferências intergovernamentais podem servir como instrumento de incentivo e influência no que tange aos objetivos locais, de modo a compatibilizá-los com o interesse nacional e evitar que decisões locais interfiram negativamente em questões ligadas à estabilidade macroeconômica. É, portanto, comum a concessão de subvenções para induzir comportamentos dos entes descentralizados.

A autonomia não pode servir como um instrumento de desajustamentos e deve conformar-se aos interesses nacionais. Destarte, as transferências intergovernamentais podem

²⁶³ In: *The practice of fiscal federalism...*, p. 29-30.

²⁶⁴ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 545.

servir ao propósito de corrigir ou mesmo definir regras gerais que parametrizem, sob uma perspectiva nacional, o sistema tributário.

2.6.2 - Diretrizes gerais para estruturação de um sistema de transferências intergovernamentais

Um sistema de transferências intergovernamentais pode ter vários objetivos e sua estruturação concreta perpassa pela necessidade de lidar com fatores bastante complexos. No entanto, Ehtisham Ahmad e Jon Craig elencam sete diretrizes gerais, extraídas da experiência prática dos Estados, que podem orientar o estabelecimento de um sistema de transferências intergovernamentais.²⁶⁵

Vejamos cada uma dessas diretrizes:

Primeira. As preocupações com a estabilização devem ser predominantes. Um sistema de transferências intergovernamentais deve ser estruturado com vistas a preservar a capacidade do ente central de gerir as questões macroeconômicas. Com efeito, o ente central deve dispor de mecanismos de transferências que permitam a ele corrigir os efeitos negativos, no que toca ao exercício da função de estabilização. Um insucesso nessa tarefa pode pôr em perigo as metas dos diversos níveis de governo;

Segunda. As transferências devem ser avaliadas conjuntamente e como base em projeções de receitas e gastos. As transferências individuais não devem ser negociadas num vácuo, mas avaliadas num contexto de conjunto, considerando a projeção da evolução tributária e dos gastos de todos os níveis de governo por um período mínimo de três anos. Assim, é possível ter uma projeção mais concatenada;²⁶⁶

Terceira. Os sistemas de transferências devem ter alguma flexibilidade. Sistemas de transferências intergovernamentais devem ser flexíveis, de modo a assegurar algum espaço para variações nos volumes das subvenções. Embora alguma indicação de financiamentos a médio prazo seja, de certo modo, inevitável, é importante reservar uma parte considerável do total dos recursos destinados às subvenções, para os momentos finais de conclusão do orçamento anual, de modo que, “ao apagar das luzes” do exercício financeiro, os programas sejam regularmente reavaliados quanto ao volume de recursos necessários;

Quarta. Os objetivos devem ser claros e capazes de serem monitorados. No caso de transferências condicionais, é importante definir, com clareza, quais são as exigências,

²⁶⁵ In: *Assigning Expenditure Responsibilities*, p. 93-94

²⁶⁶ Remete-se, assim, à necessidade de uma coordenação.

condições e objetivos que devem ser alcançados. Por outro lado, é preciso criar mecanismos de monitoramento do cumprimento ou não dos objetivos fixados e definir quais sanções podem ser aplicadas em caso de não cumprimento;

Quinta. As inter-relações devem ser levadas em consideração. Embora seja natural que cada ministério do governo tenha objetivos específicos relacionados a algum programa, é importante que exista um monitoramento do impacto geral das transferências pelo ministério responsável pelas finanças;

Sexta. A simplicidade é importante. Um sistema de transferências intergovernamentais deve presumir inicialmente que as despesas podem ser custeadas pelos entes descentralizados com recursos próprios, incluindo os decorrentes da partilha de tributos e transferências incondicionais. As transferências condicionais devem enunciar claramente os requisitos e objetivos a serem cumpridos e a prescrição de condições simples e claramente enunciadas, de maneira que os beneficiários possam ter acesso fácil às informações necessárias.

Sétima. Examinar as alternativas. Nem todos os serviços públicos precisam necessariamente ser prestados diretamente pelos entes públicos. Em alguns casos, os serviços podem ser prestados por empresas privadas mediante pagamento, desde que tal medida facilite o acesso aos serviços tais como educação, por exemplo. A delegação de serviços públicos à iniciativa privada pode ser particularmente importante quando o objetivo é fomentar a eficiência e a diversidade no fornecimento de serviços.

Além dessas diretrizes, Anwar Shah também elenca outras, dentre as quais destacamos as seguintes:²⁶⁷

a) Receitas adequadas. Cada ente público deve ter recursos adequados para custear as suas responsabilidades. É importante buscar uma adequação entre o volume de receitas arrecadadas e as responsabilidades a ser custeadas;

b) Equidade. A alocação de recursos deve variar diretamente de acordo com a necessidade de recursos e inversamente com a capacidade fiscal de cada ente beneficiário. É uma maneira de promover uma equalização financeira entre os níveis de governo;

c) Eficiência. A alocação de recursos deve ser, tanto quanto possível, neutra no que tange as escolhas de alocação de recursos pelos diferentes setores ou tipos de atividades;

d) Incentivo. O sistema de transferências deve fornecer incentivos para sistemas fiscais sólidos e, por outro lado, desencorajar práticas ineficientes. Assim, transferências condicionais não deveriam ser feitas para financiar déficits dos entes descentralizados.²⁶⁸

²⁶⁷ In: *The practice of fiscal federalism ...*, p. 26-27

²⁶⁸ Nomeadamente daqueles decorrentes de despesas correntes.

Contudo, importa observar que muitas das diretrizes antes elencadas podem conflitar umas com as outras. Logo, é preciso estabelecer prioridades e ter, bem claro, os objetivos fundamentais de cada Estado na instrumentalização das transferências intergovernamentais.

2.7 - As fronteiras territoriais

As fronteiras territoriais dos entes públicos têm sido tratadas como um modelo que divide o Estado/Nação num conjunto de competências atribuídas a níveis descentralizados de governo. Nessa baila, a existência e a magnitude dos efeitos do extravasamento de políticas públicas localizadas dependem claramente das extensões territoriais definidas para cada base territorial.²⁶⁹

Ocorre que definir o tamanho ótimo de um ente federativo é uma tarefa bastante complexa e que requer a ponderação de diversos fatores que, muitas vezes, são contraditórios. A grande questão que se coloca é precisar o alcance territorial dos benefícios advindos da ação do poder público, pois a diversidade dos bens e serviços ofertados implica diferentes modelos de delimitação territorial ideal. Alguns bens e serviços são mais eficientes do ponto de vista econômico quando limitados a uma pequena área territorial; já outros requerem uma área geográfica maior. Com efeito, é muito difícil estabelecer critérios seguros para balizar uma precisa divisão territorial, do ponto de vista puramente econômico. Essa dificuldade em delimitar precisamente as áreas beneficiadas, pela ação do setor público, é que ocasiona o extravasamento dos benefícios.

Uma maneira de lidar com esse extravasamento seria aumentar o tamanho do alcance territorial dos entes públicos, internalizando todos os custos e benefícios. Entretanto, o aumento das dimensões territoriais pode implicar perdas de bem estar decorrentes da redução da capacidade de aferição das preferências locais, o que é especialmente caro à teoria da descentralização estatal.²⁷⁰

Por outro lado, não se pode olvidar que grande parte do problema decorre do fato de que muitos entes descentralizados existem de maneira autônoma por razões históricas e culturais, mas que fazem pouco sentido em termos de racionalidade econômica. Não se pode esquecer que a definição territorial dos entes descentralizados sofre o impacto de questões de natureza política. Muitos entes públicos acabam sendo criados com o objetivo de aproximar as pessoas dos centros do exercício do poder, na medida em que, muitas vezes, determinadas

²⁶⁹ Cf. OATES, Wallace. *An Essay...*, p. 1.130

²⁷⁰ Cf. OATES, Wallace. *An Essay...*, p. 1.130

localidades ficam isoladas e desprovidas da devida atenção por parte do poder político constituído, o que impulsiona as reivindicações por emancipação política.

Sendo assim, parece evidente que a partilha territorial baseada num planeamento estratégico, em termos de racionalidade fiscal, teria pouca semelhança com os cenários existentes atualmente nos Estados que adotam alguma forma de descentralização territorial.

2.8 - *Federalismo laboratório*

Um dos argumentos que abalizam a teoria do federalismo é o fato de que a existência de vários centros de poder permitem o desenvolvimento de iniciativas inovadoras, capazes de contribuir para o aperfeiçoamento das políticas públicas. É o que se chama de “federalismo laboratório”. Wallace Oates preconiza que, num cenário de informação imperfeita, com o aprendizado pela prática, existem ganhos potenciais de experimentação de uma variedade de políticas para lidar com problemas sociais e econômicos. Com efeito, um sistema descentralizado, que prima conceder autonomia aos entes federativos para desenvolver suas próprias políticas, pode oferecer algumas oportunidades reais para incentivar tal experimentação, promovendo, assim, o progresso técnico na política pública.²⁷¹

Desse modo, argumenta-se que a descentralização promove o estímulo criativo dos gestores públicos na busca de novas alternativas para melhorar a gestão do setor público, haja vista que muitos experimentos dificilmente poderiam ser levados adiante num sistema centralizado. Não são raras as vezes que uma política adotada inicialmente numa localidade logra êxito e se torna modelo. Os entes federativos podem aprender com as experiências uns dos outros e difundir as políticas inovadoras que foram bem sucedidas. A difusão de políticas descentralizadas pode ocorrer em nível horizontal ou vertical e contribuir para a melhoria do setor público. Nesse sentido, *Ronald Reagam*, num discurso proferido em 1983, referiu-se aos Estados como “*dinâmicos laboratórios de mudanças na sociedade Criativa*”.²⁷²

Corroborando a importância do federalismo laboratório, o juiz Brandeis afirmou que: “*É um dos incidentes felizes do sistema Federal que um único e corajoso estado possa, se seus cidadãos o quiserem, servir como laboratório e tentar novas experiências sociais e econômicas sem o risco para o resto do país.*”²⁷³

²⁷¹ In: *An Essay...*, p. 131.

²⁷² Apud SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 75.

²⁷³ Voto vencido no caso *New State Ice Co vesus Liebman*, 285 E.U.A. 262, 311 (1932). Apud SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 75.

No mesmo sentido, a primeira mulher nomeada para a Corte Suprema dos Estados Unidos – a Juíza O'Connor – asseverou que “*a flexibilidade para a experimentação não somente permite que cada estado ache melhores soluções para seus próprios problemas: é o meio pelo qual cada estado pode lucrar com as expectativas de todo o resto.*”²⁷⁴

2.9 - A competição interjurisdicional

A teoria do federalismo fiscal consiste num modelo que prima pela partilha do poder estatal entre diversos níveis de governo. Busca-se, assim, elevar o nível de bem estar social, na medida em que uma maior proximidade entre o centro decisório e os cidadãos permite uma melhor consideração das preferências e peculiaridades locais.

De modo geral, a literatura especializada recomenda que a partilha do poder estatal seja conduzida de modo a atribuir ao ente central um protagonismo nas funções de estabilização macroeconômica, de redistribuição e, mormente, no fornecimento de bens e serviços públicos, com abrangência nacional. Já os entes descentralizados devem ser responsáveis pela prestação de bens e serviços públicos cujos benefícios limitem-se aos seus respectivos espaços territoriais (embora se reconheça a inevitável ocorrência de extravasamento de benefícios, em muitos casos).

Conforme amplamente reconhecido, a grande vantagem da descentralização consiste na possibilidade de adequar, com maior precisão, a provisão de bens e serviços públicos às preferências e peculiaridades locais. Isso pressupõe que a oferta de bens e serviços públicos seja marcada concretamente por sensíveis diferenças nos diversos entes federativos considerados horizontalmente. As diferenças serão tanto mais agudas quanto mais heterogêneas sejam as realidades dos entes descentralizados. Argumenta-se, assim, que tal cenário permitiria ao cidadão escolher o local para estabelecer sua residência de acordo com o conjunto de bens e serviços públicos que melhor se compatibilize com os seus interesses.

Essa realidade leva-nos a considerar a existência de um cenário com conjuntos diversificados, no que toca à prestação de bens e serviços públicos e, conseqüentemente, valores diferenciados de tributação. Isso porque, se a oferta de bens e serviços públicos for diferente, os custos também o serão.

Essa conjuntura pode conduzir a um cenário de competição em que os entes descentralizados, buscando defender seus interesses particulares, adotem políticas tributárias

²⁷⁴ Caso Comissão de Igualdade de Oportunidade de emprego versus Wyoming, 103 S. Ct. p. 1.054 (1983). Apud SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 75

com o objetivo de atrair renda e investimentos para seus respectivos territórios, o que pode gerar uma forte mobilidade dos fatores de produção. Nesse contexto, a grande celeuma consiste na valoração dos efeitos que uma acirrada competição entre os entes descentralizados poderia acarretar, em termos de eficiência econômica. Sobre essa questão, a literatura tem apresentado posicionamentos bastante divergentes.

Alguns defendem que a competição horizontal entre os entes descentralizados pode apresentar efeitos benéficos em termos de eficiência, efeitos esses compatíveis com os verificados nos setor privado. A possibilidade de mobilidade poderia servir como estímulo para que os entes descentralizados buscassem o contínuo aperfeiçoamento do setor público, de modo a ofertar um conjunto de bens e serviços de qualidade ao menor custo possível. A competição então serviria como uma fonte de aumento do bem estar.

Nesse sentido, Wallace Oates e Schwab, valendo-se de uma analogia com a competição perfeita no setor privado, desenvolveram uma série de modelos que analisam as condições em que a competição horizontal entre os entes federados proporcionaria aumento de eficiência. Para tais autores, a disputa pelo capital móvel, por meio de uma diminuição da tributação sobre ele imposta, poderia conduzir as autoridades locais a perseguirem níveis cada vez mais eficientes de produção de bens e serviços, com uma consequente interferência no peso da tributação. Nesse modelo, a “*mão invisível do mercado*” funcionaria da mesma maneira que no setor privado, para canalizar as decisões políticas em cada ente descentralizado, para um resultado eficiente do ponto de vista nacional.²⁷⁵

De acordo com essa visão, as autoridades públicas não produziriam apenas para os residentes locais, mas ofereceriam contribuições públicas capazes de melhorar a produtividade do capital contratado localmente, na medida em que promoveriam uma otimização da carga tributária.

Tais realizações públicas seriam financiadas por um conjunto de tributos sobre os moradores e o capital local. Sendo assim, não ocorreria o “*nivelamento por baixo*”, mas uma busca por eficiência diminuindo os custos dos serviços e bens prestados tanto pelo setor público quanto pelo setor privado.

Entretanto, os modelos sugeridos levam em consideração um cenário de competição perfeita e são baseados em suposições fortes, dentre as quais podemos destacar três: a) os entes descentralizados comportam-se como tomadores de preços nos mercados de capital nacional ou internacional; b) as autoridades públicas procuram tomar suas decisões de modo a

²⁷⁵ In: Economic Competition among jurisdictions: efficiency enhancing or Distortion inducing? *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*, Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 515-532.

maximizar o bem estar dos seus eleitores; c) essas autoridades têm acesso aos instrumentos necessários de política regulatória e fiscal para concretizar os seus programas eficientemente.

Já outra corrente alega que a competição horizontal entre os níveis descentralizados de governo pode acarretar sérias distorções alocativas. Isso porque, na ânsia de promover o desenvolvimento econômico e de criar novos postos de trabalho, os entes descentralizados tendem a diminuir a tributação e, conseqüentemente, reduzir o volume ou a qualidade fornecimento de bens e serviços públicos, de modo a reduzir os custos tributários para as empresas. Tal postura pode resultar no que se tem denominado “*nivelamento por baixo*”, com fornecimento ineficiente de serviços e perda generalizada de arrecadação.

Nesse sentido, George Break preconiza que o problema é que os entes descentralizados têm fomentado entre si uma competição cada vez mais aguerrida. Nesse cenário, os governos não podem aumentar seus tributos com a adoção de alíquotas (taxas) muito além das adotadas por outros entes vizinhos ou mesmo em áreas distantes, mas que possuam características e atrativos naturais semelhantes. Isso porque um aumento da carga tributária pode dar azo a uma “fuga” de empresas atraídas para outros destinos que a elas ofereçam melhores vantagens em termos tributários. Uma concorrência tributária ativa, nesse sentido, tende a produzir um nível geralmente baixo de esforço fiscal nos níveis locais, bem como uma estrutura tributária com fortes níveis regressivos nos entes descentralizados.²⁷⁶

É verdade que uma competição horizontal mantida em termos razoáveis pode contribuir com o aumento de eficiência, uma vez que os entes descentralizados terão que empreender constantes esforços na busca do aperfeiçoamento do setor público. Com efeito, deveria ser uma obsessão, para as autoridades públicas, a busca pela prestação de bens e serviços com melhor qualidade a um menor custo possível.

Contudo, é inegável que a mão invisível do mercado pode fomentar efeitos perversos até mesmo no setor privado, não sendo raras as ocasiões em que se fez necessário uma intervenção estatal para corrigir desvios decorrentes de ações agressivas, baseadas em regras de mercado. Destarte, não cremos que um raciocínio alicerçado em regras de um mercado perfeito produza resultados satisfatórios no setor público. Até porque a lógica econômica, embora muito importante, muitas vezes cede lugar a questões de natureza política e social, o que pode desnaturar e subverter o papel da competição horizontal. Com efeito, acreditamos que a competição pode manter-se em patamares razoáveis mediante definição de regras

²⁷⁶ Apud Wallace Oates. Economic Competition among jurisdictions: efficiency enhancing or Distortion inducing? In: *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 514.

balizadoras de caráter nacional cuja observância seja obrigatória para todos os entes que compõem a Federação.

Essa medida representa concretamente uma redução da autonomia dos entes descentralizados. Não obstante, não se pode deixar de considerar que mesmo no setor privado a competição entre os atores envolvidos na disputa concorrencial não deve ser anárquica. Isso porque a ausência de regras poderia levar a um cenário em que grandes grupos poderiam usar do seu poder econômico para eliminar a concorrência e, após *a luta em trincheiras pela conquista do mercado*, desfrutar de uma posição privilegiada com evidentes efeitos sobre a eficiência econômica.

Uma competição nesses termos não seria admissível no setor público, na medida em que além dos aspectos puramente econômicos, os entes descentralizados desempenham relevantes funções num Estado federal. Portanto, a existência de alguns entes descentralizados (mormente os com menor capacidade fiscal) não pode ser inviabilizada por regras com matriz puramente econômica, baseadas puramente numa concepção liberal que supervaloriza uma “*mão invisível do mercado.*”²⁷⁷

2.10 - Federalismo fiscal sob outros enfoques

A estrutura normativa da teoria do federalismo fiscal é constituída por princípios tradicionais do bem estar econômico. Sob essa perspectiva, as instituições são avaliadas quanto ao seu impacto sobre a eficiência na alocação de recursos, estabilização econômica e na redistribuição de renda. Tais funções públicas são importantíssimas e devem ser consideradas em conjunto com a necessidade de arrecadação.²⁷⁸

No entanto, a opção por um sistema de governo também envolve outros valores, tais como: o grau de participação política, os limites de atuação estatal, bem como a proteção dos direitos fundamentais.

Com efeito, os teóricos têm explorado, ao logo do tempo, as formas pelas quais diferentes sistemas políticos abordam os diversos objetivos da política pública. A estrutura vertical do governo pode ter importantes implicações no que tange ao exercício das funções

²⁷⁷ Mão invisível do mercado foi um termo introduzido por Adam Smith no clássico *A Riqueza das Nações*. O mercado poder ser definido como “*grupo de compradores e vendedores que, por suas interações efetivas ou potenciais, determinam o preço de um produto ou de um conjunto de produtos*” (Cf. PINDYCK, Robert S. e RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*, p. 7). Para Adam Smith, os participantes da economia são motivados por seus próprios interesses e que a mão invisível do mercado conduz esses interesses de maneira que seja promovido o bem estar econômico geral (Cf. MANKIW, N. Gregoy. *Introdução à Economia*, p. 11).

²⁷⁸ Cf. OATES, Wallace. *An Essay...*, p. 1.137.

do setor público e o seu impacto sobre o financiamento de um sistema. Vejamos, então, tais questões.

2.10.1 - *Objetivos políticos e econômicos de um sistema legal*

A teoria do federalismo tem como um dos seus pilares fundamentais a descentralização política do poder público, pois representa uma barreira preventiva contra um agigantamento do poder estatal, na medida em que esse mesmo poder, num sistema federal, passa a ser exercido de forma partilhada entre diversos níveis de governo. Outrossim, afirma-se que a descentralização do poder permite o aperfeiçoamento da democracia, pois traz o centro das decisões políticas (ou daquelas que mais de perto interfiram na vida da comunidade) para mais próximo dos cidadãos. Essa proximidade viabiliza um maior grau de influência no exercício do poder por parte das pessoas afetadas por ele.

Ao decidir sobre tema que versava justamente sobre o alcance das autonomias dos entes federativos e os limites do poder conferido ao ente central na Federação norte-americana, *Sandra Day O'Connor* (Juíza da Suprema Corte Americana) proferiu voto no sentido em que o federalismo aumenta a oportunidade de todos os cidadãos participarem do governo representativo, bem como representa uma salvaguarda essencial contra a concentração indevida de poder público. Para *O'Connor*, se todas as leis fossem feitas por um legislativo nacional distante, as lições de autogoverno não seriam apreendidas. Avançando no seu raciocínio, alega, ainda, a juíza da Suprema Corte Americana que: *para se preservar a capacidade dos cidadãos de aprender os processos democráticos através da participação no governo municipal, os cidadãos precisam conservar o poder de governar, não meramente administrar, seus problemas locais.*²⁷⁹

Já Alexis de Tocqueville, ao advertir contra os perigos básicos de uma excessiva centralização, escreveu que:

Não posso conceber que uma nação possa viver e prosperar sem uma poderosa centralização de governo. Mas sou da opinião que uma administração centralizada é apropriada somente para desvigorar as nações em que existe, por meio da incessante diminuição de seu espírito local. Embora tal administração possa juntar, em dado momento, em dado ponto, todos os recursos disponíveis de um povo, prejudica a renovação daqueles recursos. Pode assegurar uma vitória na hora da luta, mas, gradativamente, relaxa os nervos da força. Pode ajudar admiravelmente a transitória grandeza do homem, mas não a durável prosperidade de uma nação.²⁸⁰

²⁷⁹ Apud SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 76.

²⁸⁰ Apud SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 76.

Inman e Rubinfeld também reconheceram a importância dessa discussão e ampliaram o âmbito analítico do estudo da teoria do federalismo fiscal, de modo a abranger algumas dimensões políticas e jurídico-constitucionais da estrutura do setor público. O enfoque desses autores incorpora explicitamente algumas metas políticas numa função objetiva mais ampla. Inman e Rubinfeld analisam a relação entre os objetivos como eficiência econômica e participação política. Nessa situação, eles diagnosticaram uma fronteira do federalismo em que o aumento da participação política acarreta uma diminuição da eficiência econômica.²⁸¹

A premissa básica erigida por Inman e Rubinfeld consiste no fato de que os sistemas políticos mais descentralizados conduzem a um maior impacto do cidadão sobre os resultados políticos, na medida em que permite uma participação mais efetiva. As evidências sobre essa questão sugerem, de modo geral, que o aumento da influência do cidadão acarreta uma diminuição do tamanho do governo.

Os objetivos políticos, em termos de democratização do poder, reforçam, portanto, o processo de descentralização. A busca por uma maior participação política dos cidadãos aponta para sistemas mais descentralizados, mesmo que em detrimento de questões relacionadas à eficiência econômica.

Entretanto, importa destacar que a teoria de Inman e Rubinfeld levanta a difícil questão de como definir e medir, de forma significativa, a taxa marginal de substituição entre a eficiência econômica e a participação política e, por conseguinte, incorporar essa questão no projeto de um sistema político.²⁸²

Estabelecer parâmetros para equacionar eficiência e participação democrática é um grande desafio que, sem dúvida, ainda requer muitos esforços por parte daqueles que se propõem a estudar o tema.

2.10.2- A descentralização tributária e o desenvolvimento econômico

A análise de dados internacionais revela um acentuado contraste no que tange ao grau de descentralização tributária em países desenvolvidos e em países em desenvolvimento. Em

²⁸¹ Apud OATES, Wallace. *An Essay...*, p. 1.137.

²⁸² Taxa marginal de substituição pode ser definida como “a quantidade máxima de um bem que um consumidor está disposto a deixar de consumir para obter uma unidade adicional de um outro bem. Por exemplo, a taxa marginal de substituição de alimento por vestuário corresponde à quantidade máxima de unidades de vestuário das quais uma pessoa estaria disposta a desistir para poder obter uma unidade adicional de alimento (Cf. PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*, p. 67). Com efeito, a taxa marginal de substituição de eficiência econômica por participação política corresponderia a um indicador capaz de aferir até que ponto a perda de eficiência econômica pode valer a pena para se obter um ganho em termos de participação política.

um estudo da lavra de Wallace Oates, realizado em 1985, com uma amostra de 43 países, constatou-se que em países desenvolvidos, de modo geral, o governo central responde por cerca de 65% (sessenta e cinco por cento) do gasto público total, enquanto que em países em desenvolvimento a participação do governo central alcança o patamar de 89% (oitenta e nove por cento). Já em termos do total das receitas públicas, a quota do governo central nos países em desenvolvimento analisado foi superior a 90%.²⁸³

Embora possam existir sérias dúvidas quanto à exatidão de alguns dos dados fiscais analisados, é possível trabalhar com uma presunção geral de que os países em desenvolvimento são caracterizados por elevado grau de centralização. Essa realidade já havia sido vislumbrada por Alison Martin e W. Arthur Lewis que já diziam, anteriormente, que a fraqueza do governo local em relação ao governo central é um dos fenômenos mais marcantes em países em desenvolvimento.²⁸⁴

Com efeito, o grande dilema que se coloca é dar resposta à seguinte questão: a descentralização é uma causa ou uma consequência do desenvolvimento econômico?

Diana Conyers, partindo de uma perspectiva histórica, argumenta que o elevado grau de centralização presente em países em desenvolvimento tem a ver com uma herança de sistemas centralizados deixados por seus respectivos colonizadores. Nesses países, mesmo após a conquista da independência, prevaleceu uma tendência em manter, ou mesmo reforçar, o controle central e sistemas centralizados de planejamento, a fim de estimular um sentimento de unidade nacional e reforçar o novo governo e suas políticas.²⁸⁵

Mas, por outro norte, o elevado grau de centralização em países em desenvolvimento encontra algumas justificativas extraídas de suas peculiaridades e que, muitas vezes, não fazem parte da realidade de países desenvolvidos. A grande questão que se coloca, e a mais importante, no nosso sentir, é a disparidade existente entre os entes federativos em termos de capacidade fiscal. Assim, é comum vislumbrar-se em países em desenvolvimento a necessidade de adoção de políticas de equalização, de modo a garantir o fornecimento de bens e serviços públicos em padrões mínimos, sob uma ótica nacional.

Ocorre que a função de redistribuição apresenta melhores resultados quando atribuída ao ente central, tendo em vista que políticas descentralizadas de redistribuição de renda podem ensejar efeitos indesejáveis. Por outro lado, a premente necessidade de promoção de desenvolvimento econômico conduz à necessidade de iniciativas arrojadas que envolvem um

²⁸³ Cf. OATES, Wallace. *An Essay...*, p. 1.141.

²⁸⁴ Apud OATES, Wallace. *An Essay...*, p. 1.142.

²⁸⁵ Apud OATES, Wallace. *An Essay...*, p. 1.142.

planejamento ambicioso em termos macroeconômicos, o que dificilmente poderia ser desenvolvido a contento pelos entes descentralizados.²⁸⁶

Não obstante essas observações, Wallace Oates afirma que a estrutura intergovernamental, como parte de um grande sistema político e econômico, tanto influencia quanto é influenciada pela interação de uma variedade de forças política e econômicas. Assim, leciona esse autor que é bem possível que a descentralização, em si mesma, tenha uma real contribuição no sentido de melhorar o desempenho político e econômico em diferentes estágios de desenvolvimento.²⁸⁷

Wallace Oates reconhece a força das razões tradicionais que pugnam pela centralização em países em desenvolvimento. Todavia, defende que um significativo grau de descentralização nas tomadas de decisões nos setores públicos em países em desenvolvimento poderia envolver ganhos econômicos potenciais advindos da adaptação da prestação de serviços públicos às condições locais específicas, bem como um apelo político de uma maior participação no governo.²⁸⁸

Para Wallace Oates, existem várias políticas de desenvolvimento que são sensíveis a determinadas necessidades locais de infraestrutura e até mesmo de capital humano. Portanto, tais políticas tenderiam a ser mais eficientes na promoção do crescimento econômico quando desenvolvidas de forma descentralizada, uma vez que teriam condições de considerar grande parte das peculiaridades locais.

A literatura sobre a estrutura tributária dos países em desenvolvimento remete-nos diretamente a vários pontos apresentados anteriormente. Mas importa destacar a grande deficiência dos entes descentralizados no que tange a fontes próprias de financiamento, o que os submetem a profundas restrições orçamentárias ou mesmo a uma sensível dependência de transferências vindas “de cima”. Esse desequilíbrio vertical representa uma grande disparidade entre os diferentes níveis de governo no que toca às suas despesas e o acesso às receitas necessárias ao seu custeio. Ademais, também é fato comum a diversidade de riquezas entre as diferentes localidades.

Wallace Oates argumenta, ainda, que a constante dependência dos entes descentralizados das transferências do ente central enfraquece os incentivos para uma gestão pública fiscalmente responsável. Pois, nesse contexto, as decisões fiscais acabam sendo

²⁸⁶Cf. BAHL, Roy e LINN, Johannes. Fiscal Decentralization and Intergovernmental Transfers in Less Developed Countries. In: *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 629.

²⁸⁷ In: *An Essay...*, p. 1.143.

²⁸⁸ In: *An Essay...*, p. 1.143.

oriundas das negociações politicamente motivadas entre o ente central e os entes descentralizados e não baseadas no sopesamento dos benefícios e dos custos dos programas públicos potenciais.²⁸⁹

Por fim, Wallace Oates aponta que os países em desenvolvimento devem adotar três medidas importantes num esforço de reforma tributária.²⁹⁰ Vejamos:

- a) Reestruturação do sistema de transferências intergovernamentais, em alguns casos, para reduzir a extensão do financiamento que fornecem aos níveis descentralizados e, mais genericamente, para remover os incentivos perversos que frequentemente personificam um comportamento fiscal por parte dos destinatários;
- b) Remodelação dos sistemas de receitas, de modo a proporcionar aos níveis descentralizados de governo um acesso mais amplo a receitas próprias e, por conseguinte, reduzir sua dependência das transferências de cima;
- c) Revisão das formas de restrições sobre o financiamento da dívida para garantir que as questões da dívida não sejam um modo pronto para financiar os déficits em conta corrente.

Importa ressaltar que a execução de tais medidas implicaria uma atenção especial para as instituições de decisão fiscal e seus próprios procedimentos, de modo a introduzir mecanismos que ofereçam incentivos para que as autoridades públicas atuem de forma responsável. Significaria, em grande medida, a existência de canais de prestação de contas.²⁹¹

Todavia, pensamos que a descentralização, nos moldes vivenciados em países desenvolvidos, não pode ser introduzida “à mesma moda” nos países em desenvolvimento, pois as realidades são muito diversas. É imperioso ressaltar que muitos países em desenvolvimento vivenciam uma realidade marcada por profundas desigualdades tanto em nível individual quanto em termos regionais. Com efeito, mesmo que autonomia seja um valor caro à teoria do federalismo, não se pode concebê-lo como um valor absoluto. A autonomia dos entes descentralizados há de ser compatibilizada com a promoção de outros valores constitucionais, dentre os quais se destaca o princípio da igualdade.

Muitos países em desenvolvimento adotam expressamente em suas Constituições o princípio geral da redução das desigualdades regionais. Ocorre que as desigualdades decorrem de questões geográficas, históricas, políticas e sociais entranhadas desde o seu surgimento como Estado independente. Assim, uma descentralização alicerçada na sobrevalorização da autonomia das coletividades parciais pode colidir com a consecução de tal objetivo.

²⁸⁹ In: *An Essay...*, p. 1.143.

²⁹⁰ In: *An Essay...*, p. 1.144.

²⁹¹ Cf. Anwar Shah apud OATES, Wallace. In: *An Essay...*, p. 1.144.

A redução das desigualdades não é uma tarefa simples e requer o manejo de instrumentos e estruturas complexas que, muitas vezes, só um ente central pode manejar a contento. A função de redistribuição conduzida por entes descentralizados pode não obter o êxito desejado, na medida em que muitos entes descentralizados ricos poderiam não ter interesse em ajudar os entes mais pobres apenas por altruísmo. Destarte, é muito mais factível obter sucesso na redução das desigualdades através de políticas públicas centralizadas.

Por outro lado, uma forte autonomia poderia levar a um cenário de uma guerra fiscal desenfreada que não poderia ser contida pela intervenção pura e simples de uma *mão invisível do mercado*. Um jogo sem regras poderia conduzir a um cenário em que, na busca por investimentos, os entes descentralizados poderiam adotar medidas fiscais irresponsáveis, com aptidão para causar efeitos funestos a médio e longo prazo.

Por tais razões não cremos que seja possível falar que a descentralização está diretamente relacionada com o desenvolvimento numa relação de causa/efeito. Não se pode deixar de considerar que enquanto se fala em melhoria do *bem estar* em países desenvolvidos, muitos países em desenvolvimento vivenciam ainda um quadro de ausência de condições mínimas de sobrevivência digna para boa parte da população. Dizer que a descentralização seria um remédio para tal circunstância parece-nos um raciocínio um tanto quanto simplista.

Por isso pensamos que cabe razão a Roy Bahl e Johannes Lim ao defenderem que, na medida em que as economias crescem e amadurecem, ganhos econômicos da descentralização tributária aparecem. Eles dizem que a descentralização mais provável vem com a concretização de um estágio superior de desenvolvimento econômico. O nível linear de descentralização econômica em que a descentralização fiscal torna-se atraente parece ser bastante elevado. A partir desta perspectiva, primeiro vem o desenvolvimento e depois a descentralização.²⁹²

²⁹² In: Fiscal Decentralization and Intergovernmental Transfers in Less Developed Countries. In: *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 627-645.

CAPITULO III - VISÃO EMPÍRICA DA TEORIA DO FEDERALISMO FISCAL

3.1 - O federalismo brasileiro

O artigo 1.º da CRFB/88 preconiza expressamente que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. Desse modo, consagra a forma federal de Estado como modelo de organização política.

Com efeito, o poder estatal é exercido de forma partilhada entre a União, os Estados membros e os Municípios, o que evidencia uma forma peculiar de organização federal composta por três níveis de governo e não de apenas dois como é de praxe em outros Estados que também adotam a forma federal de Estado.²⁹³

Dizemos três níveis porque, embora a CRFB/88 faça referência a quatro entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), o Distrito Federal tem uma situação singular na Federação brasileira.²⁹⁴ Trata-se de uma entidade territorial dotada de autonomia constitucional e que detém o *status* de pessoa política. No entanto, a situação singular advém do fato de que o Distrito Federal engloba, cumulativamente, as competências atribuídas aos Estados membros e aos Municípios.²⁹⁵

Destarte, não existe uma competência própria e típica do Distrito Federal capaz de alterar a estrutura tripartite de partilha de competências no sistema federal brasileiro, razão pela qual doravante faremos menção apenas à União, aos Estados membros e aos Municípios, de modo que se deverá entender aplicável ao Distrito Federal aquilo que for mencionado sobre os Estados membros e os Municípios.²⁹⁶

A partilha do exercício do poder estatal ocorre através de um sistema de repartição de competências, atribuindo-se a cada ente federativo um campo reservado e próprio de atuação. Nessa baila, cada um dos entes federativos (União, Estados membros e Municípios) recebe da própria Constituição federal poder para atuar em determinadas áreas de forma autônoma, nos

²⁹³ Importa destacar que o modelo tripartite de partilha do poder estatal decorre do relevo que se dá ao Município no federalismo brasileiro, em razão de circunstâncias históricas que explicam o porquê dessa posição diferenciada. Sobre o tema, ver NOGUEIRA, Ataliba. *Teoria do Município*. Revista dos Tribunais On line. Disponível em: <<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=430&spos=430&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=1>>. Acesso em 17 mai. 2012.

²⁹⁴ O Distrito Federal está situado na Região Centro-Oeste do país é a menor unidade federativa brasileira e a única que não tem municípios, sendo dividida em 31 regiões administrativas. Em seu território está localizada a capital federal do Brasil, Brasília (ver art. 18, § 1.º da CRFB/88).

²⁹⁵ O art. 32, § 1.º, da CF, preceitua que “Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios”.

²⁹⁶ Sobre o Distrito Federal, ver CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito...*, p. 171-174.

limites por ela delineados. Logo, no federalismo brasileiro, a União, os Estados membros e os Municípios buscam legitimidade para atuar, em campos próprios, diretamente na Constituição federal, fonte excelsa do poder estatal.

Com efeito, é comum afirmar-se que os entes federativos gozam de isonomia jurídica, na medida em que não existe uma relação de hierarquia entre eles, pois, o que há, é um sistema de partilha de competências, no qual cada ente federativo atua nos precisos termos delineados na Constituição federal, em feixes de competências constitucionalmente definidos.²⁹⁷

Logo, nenhum ente federativo pode exercer as competências que não foram atribuídas a ele, sob pena de essa invasão ser acoimada de inconstitucionalidade e repelida através dos mecanismos jurídicos estabelecidos. Portanto, dentro da sua respectiva área de atuação, cada ente federativo dispõe de autonomia e não está sujeito ou subordinado a qualquer outro.

Ao tratar da organização do Estado, a CRFB/88 define as competências privativas da União (art. 21), a competência dos Municípios (art. 30), e proclama a competência residual dos Estados membros (art. 25, § 1.º), garantindo a tais entes federativos a autonomia para regular os temas afetos a tais áreas. Busca-se, destarte, cumprir o desiderato federativo, consistente na descentralização do poder político.

Para algumas áreas, a CRFB/88 estabelece um sistema de competências comuns (art. 23), ligadas a questões essencialmente administrativas e que se referem, basicamente, a ações e cuidados que todos os entes federativos devem empreender no desenvolvimento das políticas públicas, a envolver ações na área da saúde, proteção ao meio ambiente, implantação de política de segurança no trânsito, combate à pobreza, fomento da produção agropecuária e organização do abastecimento alimentar etc.²⁹⁸

A CRFB/88 também faz menção a uma variedade de temas que estão sujeitos à competência concorrente entre a União e os Estados membros. Nesse âmbito, a União dispõe de competência para estabelecer normas gerais e, os Estados membros, a competência suplementar para adequar as normas gerais expedidas pela União às suas respectivas especificidades (art. 24, §1.º e § 2.º). Importa frisar que, inexistindo lei federal, a versar sobre as normas gerais, os Estados membros poderão exercer a competência legislativa plena, até que a União exerça a sua competência para estabelecer normas gerais. A superveniência dessas suspenderá a eficácia da lei estadual no que for contrária a elas (art. 24.º, § 3.º e § 4.º).

²⁹⁷ Nesse sentido, Veja CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito ...* p. 151.

²⁹⁸ As competências comuns devem ser reguladas por meio de leis complementares que fixarão normas de cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem estar-estar em âmbito nacional (§ único do art. 23 da CRFB/88).

Por fim, urge reiterar que a competência aqui referida significa parcela do poder estatal constitucionalmente deferida, de modo que cada ente federativo possa atuar dentro de áreas previamente definidas na própria Constituição federal. A atribuição constitucional de competência tem o condão de resguardar a autonomia dos entes federativos, permitindo a eles desenvolver políticas públicas com base em suas peculiaridades, como conclama, na sua essência, o modelo de organização federal.

3.1.1 - O sistema tributário brasileiro

A CRFB/88 dedica bastante atenção ao sistema tributário nacional. Com efeito, ela versa, abstratamente, sobre princípios e regras gerais, limitações ao poder tributário e, nomeadamente, sobre as regras de repartição de competência tributária entre os diversos entes públicos que compõem a Federação. Para tal, o legislador constituinte reservou todo um capítulo, o qual se estende do art. 145 ao art. 162, muitos deles com vários incisos, alíneas e parágrafos, o que evidencia o minudente tratamento dado à matéria, nomeadamente quando comparado com outras Constituições vistas no direito comparado.

A regulação da tributação é tão minuciosa que não seria exagero falar numa constitucionalização do direito tributário brasileiro, uma vez que a CRFB/88 define, com riqueza de detalhes, o perfil geral do poder tributário, parametrizando os entes federativos no exercício concreto do poder de tributar.²⁹⁹ Destarte, Hugo de Brito Machado fala em âmbito constitucional do tributo, para indicar a matéria fática colocada pela Constituição federal à disposição do legislador de cada uma das entidades tributantes.³⁰⁰

O legislador constituinte adotou um modelo de partilha do exercício do poder tributário alicerçado na outorga de competências tributárias privativas, comuns e residuais aos entes federativos, de modo a atribuir, a cada um, acesso a uma fonte direta de captação de recursos financeiros, para fazer face ao custeio das suas responsabilidades.

A CRFB/88 também instituiu um sistema de transferências constitucionais de receitas tributárias, com a finalidade de promover uma equalização das diversas capacidades fiscais dos diferentes entes que compõem a Federação. Não obstante, por ora, focaremos na partilha de competência tributária, isto é, no poder atribuído a cada nível de governo da Federação (União, Estados membros e Municípios), para instituir tributos próprios.

²⁹⁹ Sobre o tema, ver CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de Direito...*, p. 48-50; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, p. 65-68;

³⁰⁰ In: *Curso de direito Tributário*. 23.º ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 251.

Para cumprir tal desiderato, é mister conhecer as espécies tributárias previstas constitucionalmente e de que forma elas são alocadas na partilha do exercício do poder tributário, entendido, reitere-se, como o poder de instituir abstratamente hipóteses jurídicas de incidência tributária.

A classificação em espécies autônomas tem gerado grande celeuma entre os doutrinadores, os quais, orientados pelos mais diversos critérios, identificam duas³⁰¹, três³⁰², quatro³⁰³, cinco³⁰⁴ espécies tributárias. Entretanto, não entraremos no mérito de tal discussão e, doravante, trabalharemos com a premissa de que há cinco espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro sendo elas: os impostos, as taxas, as contribuições de melhorias, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (as quais se subdividem ainda em várias subespécies). Vejamos, mesmo que sucintamente, uma noção geral sobre cada uma delas.

Os Impostos

A doutrina, com supedâneo nos ensinamentos de Geraldo Ataliba, define o imposto como sendo uma espécie de tributo não vinculado que tem por fato gerador uma situação qualquer que não se constitua numa atuação estatal.³⁰⁵ Logo, o imposto encontra seu fundamento de validade apenas no poder tributário da pessoa política competente para instituí-lo, não havendo necessidade de que o poder público desenvolva qualquer atividade específica relativa ao contribuinte. Com efeito, a materialidade do imposto refere-se a uma manifestação de riqueza, tendo como base essencialmente o consumo, o patrimônio ou a renda.

Nesse sentido, o art. 16 do Código Tributário nacional define imposto como sendo “*o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte*”. Da ausência de vinculação a uma prestação estatal específica referida ao contribuinte, decorre que o imposto seja destinado a atender as despesas gerais da administração. Trata-se, portanto, de um tributo unilateral.

A finalidade da tributação, por meio de impostos, é arrecadar recursos para o caixa geral, não podendo ser vinculado, de regra, a despesas específicas. Tal afirmação encontra

³⁰¹ Nesse sentido, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, p. 130 e ss.

³⁰² Nesse sentido, CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito...*, p. 473.

³⁰³ Nesse sentido, AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13.º ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 56 e ss.

³⁰⁴ Nesse sentido, dentre outros, MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 63 e ss.

³⁰⁵ In: *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 137.

supedâneo no art. 167, IV, da CRFB/88 que veda expressamente a vinculação da receita proveniente de impostos a despesas específicas, ressalvadas as exceções expressamente previstas no texto constitucional. É o princípio da não afetação.

A vedação da vinculação do produto dos impostos tem por finalidade permitir que a gestão pública tenha liberdade (através da elaboração e aprovação do orçamento) para traçar prioridades, sem amarras prévias estabelecidas por uma vinculação que pode ser bastante contraproducente. Visa-se a dar certa liberdade ao gestor público para implementar suas diretrizes de governo.³⁰⁶

Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria está prevista no art. 145, inciso III, da CRFB/88. É uma espécie de tributo que tem por fato gerador a valorização de imóveis decorrente da realização de obra pública por um ente estatal. Por outras palavras, a contribuição de melhoria poderá ser instituída quando ocorrer a realização de uma obra pública e esta acarretar um acréscimo no valor de mercado dos imóveis particulares localizados nas imediações da obra realizada pelo ente público.³⁰⁷

Com efeito, a contribuição de melhoria é uma espécie de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte.³⁰⁸ Isso porque ao realizar uma obra pública, o ente estatal procura atender uma necessidade pública e não a necessidade individual de qualquer contribuinte.

Todavia, a realização de obras públicas pode gerar efeitos reflexos, nomeadamente nos imóveis existentes nas suas proximidades. Assim, quando tal efeito representar um incremento no valor de mercado dos imóveis circunvizinhos à obra pública realizada, é justo que os seus proprietários (que auferiram um ganho sem em nada concorrer para isso) sejam chamados a compartilhar dos custos financeiros decorrentes da realização dessa obra pública.³⁰⁹ Fundamenta-se no princípio da vedação do enriquecimento sem causa.

Contudo, é imperioso ressaltar que a exigência de uma contribuição de melhoria só pode ocorrer mediante a concomitância de duas situações: 1) a realização de uma obra pública; 2) uma efetiva valorização dos imóveis adjacentes, decorrente da obra pública

³⁰⁶ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 6.º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 124-125.

³⁰⁷ Vide também art. 81 do Código Tributário Nacional.

³⁰⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito...*, p. 506.

³⁰⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, p. 176.

realizada. Essas exigências são cumulativas. Esta observação é relevante porque pode acontecer de a realização de uma obra pública não promover a valorização dos imóveis adjacentes, ou até mesmo, dependendo da obra, acarretar um efeito contrário, ou seja, uma desvalorização. Nesses casos, obviamente, não há possibilidade de instituição de contribuição de melhoria.

As Taxas

O conceito de taxa é um dos que apresentam mais divergências doutrinárias. Contudo, uma parte significativa de juristas brasileiros define taxa como um tributo que tem por fato gerador uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte.³¹⁰ Diz-se diretamente porque a cobrança da taxa deve decorrer de uma atividade estatal que se direcione a um contribuinte individualmente considerado. Assenta-se na ideia de uma contraprestação por um gasto público decorrente do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviço público cujo destinatário seja perfeitamente individualizado.

A CRFB/88 preceitua expressamente que as taxas somente podem ser exigidas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (art. 145, inciso II). Desse modo, o legislador constituinte fixou o âmbito a ser observado pelo legislador no que toca ao fato gerador da taxa, que apenas pode compreender: a) o exercício do poder de polícia;³¹¹ b) utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis. Impende salientar que, no Brasil, diferentemente do que ocorre em outros países, não existe a possibilidade de exigência de taxas pela utilização de bens públicos, uma vez que a CRFB/88, ao descrever as materialidades das taxas, não fez referência a tal situação.³¹²

Por fim, o § 2.º do art. 145 da CRFB/88 preceitua que “*as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*”. Desse modo, as taxas devem ter por base de cálculo (matéria coletável) unidades de medida que estejam ligadas a uma atuação estatal dirigida ao contribuinte, e não corresponder a situações que revelem materialidades próprias de impostos.

³¹⁰ Vide ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, p. 156; CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito...* p. 481.

³¹¹ O artigo 78 do Código Tributário Nacional prescreve que: “*Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.*”

³¹² Nesse sentido, ver CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito...*, p. 484.

Por isso, diz-se que a taxa é um tributo bilateral, pois marcado, inexoravelmente, pelo aspecto sinalagmático.³¹³

Empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios constituem uma espécie tributária que poderá ser instituída apenas em duas situações elencadas no art. 148 da CRFB/88, sendo elas: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

A CRFB/88 indica apenas as situações que autorizam a instituição de empréstimos compulsórios, entretanto, não faz qualquer menção às possíveis materialidades que serviriam de suporte para a configuração do fato gerador. Desse modo, essa exação poderá valer-se de materialidades típicas de outras espécies tributárias, como as de impostos, taxas ou mesmo da contribuição de melhoria.³¹⁴

O aspecto estrutural mais significativo dessa espécie tributária é o fato de que se trata de um tributo restituível.³¹⁵ Destarte, a própria lei que instituir um empréstimo compulsório deverá fixar, peremptoriamente, o prazo e as condições para a devolução do dinheiro arrecadado. Ademais, é um tributo de arrecadação vinculada, haja vista que o produto da arrecadação deverá ser utilizado no custeio da despesa que fundamentou sua instituição (pressupostos definidos nos incisos I e II, do artigo 148 da CRFB/88).

Contribuições especiais

As contribuições especiais são espécies tributárias marcadas por profundas dificuldades metodológicas, no que tangem à definição de critérios de classificação. Isso porque é muito tormentoso encontrar traços comuns capazes de justificar sua existência como espécie tributária autônoma.

As contribuições especiais podem apresentar-se muito próximas ao regime dos impostos ou mesmo das taxas, dependendo do fato gerador adotado pela lei que as instituir, de modo que muitos autores não as reconhecem como espécie autônoma.

³¹³ Nesse sentido, ver CARVALHO, Paulo de Barro. *Curso de Direito Tributário*, p. 38-41.

³¹⁴ Nesse sentido, ver CARVALHO, Paulo de Barro. *Curso de Direito Tributário*, p. 33.

³¹⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito Tributário*. 11.º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 415.

Outrossim, a denominação contribuições especiais visa a englobar várias subespécies, cada qual com suas peculiaridades, tais como: contribuições sociais gerais (art. 240 da CRFB/88), contribuições sociais para a seguridade social (art. 195 da CRFB/88), contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesses das categorias econômicas e profissionais (art. 149 da CRFB/88); além da inovação trazida pela Emenda Constitucional n.º 39/ 2002 que introduziu a denominada contribuição para custeio do sistema de iluminação pública (art. 149.º A da CRFB/88).

Concretamente, tais contribuições têm sido instituídas com materialidades típicas de impostos, mas com o destino da arrecadação vinculado a despesas específicas, o que dá a elas uma tônica peculiar. Nesse passo, a despeito do que prescreve o artigo 4.º do Código tributário Nacional,³¹⁶ a CRFB/88 elegeu justamente a vinculação do produto da arrecadação como característica essencial para qualificar as contribuições especiais como uma espécie tributária autônoma.³¹⁷

3.1.2 - A partilha de competências na CRFB/88

A CRFB/88 adotou um sistema de atribuição de competências privativas, competências comuns e competências residuais, para partilhar o exercício do poder tributário, entre os três níveis de governo que compõem a Federação brasileira (União, Estados membros e Municípios). Nessa baila, tendo visto as espécies tributárias previstas constitucionalmente, mostra-se salutar vislumbrarmos agora a forma com que elas foram alocadas dentro do modelo de repartição de competências no federalismo brasileiro.

3.1.2.1- Competências privativas

As competências privativas referem-se à parcela do poder tributário exercido com exclusividade por cada um dos níveis de governo que compõem a Federação (União, Estados membros e Municípios). Ao mencionarmos competência privativa, referimo-nos a um determinado âmbito de atuação, no qual cada ente federativo exerce, com exclusividade, a possibilidade de tributar determinada materialidade que serve de suporte de incidência

³¹⁶ O artigo 4.º do Código Tributário Nacional prescreve que: “A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerado da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

³¹⁷ Referindo-se ao destino da arrecadação como critério legítimo para identificação da natureza jurídica das contribuições especiais, vide SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, p. 202 e ss.

tributária. A demarcação de um campo tributável implica, de regra, a vedação do exercício de competência tributária (dentro do âmbito demarcado) por outro ente federativo que não aquele indicado na Constituição federal. Vejamos, pois, a distribuição de tais competências.

a) Competências privativas da União

A CRFB/88 define quais são os tributos de competência privativa da União. Vejamos:

Impostos sobre o comércio exterior: imposto sobre a importação (II) e imposto sobre a exportação (IE).

Os impostos sobre o comércio exterior estão previstos no art. 153, I e II, da CRFB/88 e versam sobre a importação e exportação de produtos. O imposto sobre a importação (II) tem por fato gerador a entrada de produtos estrangeiros no território nacional (art. 19 do CTN). Já o imposto sobre a exportação (IE), o inverso, isto é, a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional com destino ao exterior (art. 23 do CTN).

Ambos são impostos com função marcadamente extrafiscal, pois têm por objetivo preponderante a intervenção no domínio econômico, nomeadamente através da manipulação das alíquotas com vistas a incentivar ou desestimular a importação ou exportação de determinados produtos. São tributos associados à função estabilizadora, pois servem de instrumento de política econômica nacional.³¹⁸

Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - IR.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) está previsto no art. 153, III, da CRFB/88, e tem por fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como sobre proventos de qualquer natureza, a encampar quaisquer acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito legal de renda (art. 43 do CTN).

³¹⁸ O caráter extrafiscal dos impostos sobre o comércio exterior é reforçado pela faculdade que o legislador constituinte conferiu ao poder executivo de alterar, por ato normativo próprio, as alíquotas desses impostos, dentro dos parâmetros estabelecidos em lei. Com efeito, a título de exemplo, se a lei instituidora dos impostos sobre o comércio exterior fixar as alíquotas entre 0% (mínima) e 30% (máxima), dentro desse intervalo (0% a 30%), o poder executivo poderá alterar livremente as alíquotas, sem a necessidade de aprovação por parte do poder legislativo. Tal faculdade confere uma maior agilidade nas ações do poder executivo para enfrentar problemas associados ao comércio exterior e seus respectivos impactos sobre os interesses internos do país.

Trata-se de um tributo com função marcadamente fiscal, pois é o tributo federal de maior arrecadação. Não obstante, também exerce um papel bastante importante no exercício da função redistributiva, na medida em que a CRFB/88 determina que as suas alíquotas sejam fixadas de forma progressiva (art. 153, § 2.º, inc. I).³¹⁹

O imposto de renda incide sobre os rendimentos e proventos auferidos pelas pessoas físicas (IRPF) e pelas pessoas jurídicas (IRPJ), havendo uma sistemática diferenciada de cálculo para cada um desses contribuintes.

Imposto sobre produtos industrializados – IPI.

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) está previsto no art. 153, IV, da CRFB/88, e, como o próprio nome denota, incide sobre produtos industrializados, isto é, sobre produtos que tenham sido submetidos a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo (ver art. 46 do CTN).

O IPI incide tanto sobre os produtos que tenham sido industrializados no Brasil quanto sobre aqueles industrializados no exterior (IPI sobre a importação). É um tributo com função extrafiscal, uma vez que, constantemente, é utilizado como instrumento de intervenção no domínio econômico. No entanto, é também um imposto bastante significativo, em termos de arrecadação, o que também ressalta também sua finalidade fiscal.

Impende ressaltar que a CRFB/88 preconiza, no seu art. 153, § 3.º, que o IPI será: I – seletivo em razão da essencialidade do produto; II – não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; III – não incidirá sobre os produtos destinados ao exterior; IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos e valores imobiliários – IOF.

É um imposto previsto no art. 153, V, da CRFB/88, e que tem por fato gerador operações de crédito (financiamentos, empréstimos etc.), câmbio (troca de moedas), seguros e operações relativas a títulos e valores mobiliários (na emissão, transmissão, pagamento ou

³¹⁹ Nessa baila, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza serve como um instrumento para dar efetividade ao disposto no art. 3.º, III, da CRFB/88 que aduz expressamente que, dentre outros, constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil erradicar a pobreza e a marginalização, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais.

resgate). Incide, portanto, sobre operações que possuem natureza ineludivelmente financeira. Tem função predominantemente extrafiscal, pois permite à União intervir no funcionamento do mercado financeiro.³²⁰ Revela-se, destarte, como um instrumento que pode servir à função estabilizadora.³²¹

Imposto sobre a propriedade rural - ITR.

É um imposto previsto no art. 153, VI, da CRFB/88, que tem por fato gerador o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza,³²² localizado fora da zona urbana do Município (art. 29 do CTN). É um tributo com natureza preponderantemente extrafiscal, na medida em que o art. 153, § 4.º, da CRFB/88, prescreve expressamente que suas alíquotas serão fixadas de maneira a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.³²³

A fixação de alíquotas progressivas visa a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas ou o seu inadequado aproveitamento. Na prática, a lei que regula, no plano infraconstitucional, o ITR, estabeleceu um sistema em que as alíquotas são fixadas de maneira inversamente proporcional ao grau de utilização da terra. Quanto maior o grau de utilização da terra, menor a alíquota, e vice-versa.³²⁴ Outrossim, serve também de instrumento para a função alocativa, na medida em que reclama uma eficiência na alocação dos recursos.

Imposto sobre grandes fortunas - IGF.

O Imposto sobre grandes fortunas (IGF), embora previsto, abstratamente, no art. 153, VII, da CRFB/88, ainda não foi instituído. A demora no exercício concreto dessa competência talvez se deva ao fato de que a sua efetiva instituição encontra algumas dificuldades em

³²⁰ Por isso, a exemplo do que ocorre com os impostos sobre a importação (II), sobre a exportação (IE) e sobre produtos industrializados (IPI), poderá ter suas alíquotas alteradas por ato normativo do poder executivo sem a necessidade de chancela do poder legislativo, desde que o faça dentro dos parâmetros estabelecidos em lei (ver art. 153, § 1.º da CRFB/88).

³²¹ As normas gerais sobre o IOF estão previstas nos artigos 63 a 66 do CTN.

³²² Por imóveis por natureza, entenda-se o solo com sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo, consoante previsto, nos termos do art. 43 do Código Civil de 1916.

³²³ Importa ressaltar que, embora o ITR seja um imposto da competência da União, a Constituição federal faculta aos Municípios ficar com a totalidade do produto da sua arrecadação, desde que assumam, nos termos da lei, a obrigação de fiscalizar e cobrar tal imposto. É o que se extrai do disposto nos art. 153, § 4.º, III e art. 158, II, ambos da Constituição federal. Ressalte-se que, nesse caso, a competência para a instituição e normatização do ITR continua sendo da União, pois o que se delega é apenas o poder para fiscalizar e cobrar. Tal fato evidencia ainda mais o caráter extrafiscal do ITR.

³²⁴ As alíquotas estão fixadas na lei 9.393/1996, art. 11 e Anexo.

termos de delimitação do seu alcance, nomeadamente no que se refere à conceituação de grandes fortunas.

Ademais, a efetiva instituição do imposto sobre grandes fortunas não pode desprezar o risco de fuga em massa de capital móvel, o que geraria, quem sabe, sérios problemas de natureza econômica. Mas, caso venha a ser instituído, deverá servir também à função redistributiva, na medida em que apenas uma classe privilegiada economicamente estaria sujeita ao seu ônus.

Empréstimos compulsórios

A CRFB/88 atribui, no seu art. 148, competência privativa à União para instituir empréstimos compulsórios. Outrossim, devido à necessidade de observância de pressupostos autorizadores para sua instituição, bem como o fato de haver a obrigação da União em restituir o recurso arrecadado, os empréstimos compulsórios não podem ser enquadrados como uma fonte ordinária de financiamento das despesas públicas. Representam, assim, um reforço de caixa temporário para fazer frente a contingências excepcionais. Caso deixem de existir as circunstâncias autorizadas, o empréstimo compulsório deverá ser extinto. Razão pela qual tem sido uma espécie tributária em desuso.

Contribuições especiais

O artigo 149 da CRFB/88 atribui competência privativa à União para instituir *contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de intervenção das categorias profissionais ou econômicas*, as quais, denominamos, genericamente, de contribuições especiais.

As contribuições especiais são tributos qualificados constitucionalmente pela vinculação do produto da arrecadação a despesas específicas. Portanto, é justamente a vinculação do destino da arrecadação que dá uma tônica peculiar a esta espécie tributária (destoando, portanto, do que dispõe o art. 4.º, II, do CTN).

Vejamos cada uma dessas contribuições:

- *Contribuições sociais*

As contribuições sociais são tributos cujo produto da arrecadação é vinculado a uma atuação específica da União na área social. Essas contribuições podem ser subdivididas em *contribuições sociais gerais e contribuições para a seguridade social*.

As contribuições sociais gerais visam a angariar recursos para a ordem social, tais como a contribuição do salário educação, prevista no art. 212, § 5.º, da CRFB/88, que tem por objetivo criar uma fonte adicional de financiamento para a educação básica, bem como a contribuição para os Serviços Sociais Autônomos (art. 240 da CRFB/88).³²⁵

Já as contribuições para a seguridade social têm por objetivo angariar recursos para o financiamento da seguridade social, que compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.³²⁶

- *Contribuições de intervenção no domínio econômico - CIDE.*

As contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos com natureza eminentemente extrafiscal, as quais têm por objetivo a intervenção no domínio econômico, nomeadamente através da destinação do produto da arrecadação a uma determinada atividade.

Busca-se, através da CIDE, assegurar um reforço orçamentário para incentivar determinada atividade. Ressalte-se que a liberdade para instituições de CIDE é bastante ampla, uma vez que a CRFB/88 não explicitou quais seriam as suas possíveis materialidades.

- *Contribuições de intervenção das categorias profissionais ou econômicas – contribuições corporativas.*

São contribuições que têm por objetivo angariar recursos destinados a financiar atividades de interesses de instituições representativas, fiscalizatórias ou econômicas. Dentre elas, destacam-se as contribuições sindicais que visam a arrecadar recursos para ajudar na manutenção da estrutura sindical (ver art. 578 e 579 do Decreto lei 5.454/1943 – Consolidação das Leis Trabalhistas) e as contribuições destinadas ao financiamento de

³²⁵ Os Serviços Sociais Autônomos (denominado sistema “S”, SESI, SESC, SENAI, SEBRAE etc.) são pessoas jurídicas de direito privado que, embora não façam parte da estrutura da administração pública, desenvolvem atividades de interesse público, que as legitimam a ser beneficiárias de recursos públicos.

³²⁶ Dentro da categoria contribuições para a seguridade social, destacam-se:

- ✓ A CSLL - contribuição social sobre o lucro líquido das empresas;
- ✓ CPP– Contribuição Previdenciária Patronal incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; incide também sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais (autônomos) que lhe prestem serviços (ver art. 22 da lei 2.212/91).
- ✓ COFINS – contribuição para o financiamento da Seguridade social que tem por fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Também incide na importação de bens ou serviços do exterior.
- ✓ PIS/PASEP. - Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP.). Tal contribuição tem o mesmo fato gerador da COFINS e também incide sobre a importação de produtos do exterior. Destina-se ao financiamento do seguro-desemprego e à concessão de um abono salarial anual para os empregados que atendam os requisitos estabelecidos em lei.

conselhos de fiscalização profissional, tais como: CRC (conselho regional de contabilidade), CRM (conselho regional de medicina), CREA (conselho regional de engenharia e arquitetura); ou mesmo de instituições que representam categorias econômicas como CNA (Confederação Nacional de Agricultura), CNI (Confederação Nacional da Indústria) etc.

b) Competências privativas dos Estados membros

O legislador constituinte de 1988 atribuiu competência aos Estados membros para instituir três impostos, os quais estão previstos no art. 155 da CRFB/88. Trata-se de um rol taxativo, sendo vedado, aos Estados membros, a instituição de outros impostos que não os referidos em tal artigo. Vejamos cada um deles:

Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - ITCMD.

Imposto previsto no art. 155, II, da CRFB/88, que tem por fato gerador a transmissão, por *causa mortis* ou por doação, de quaisquer bens ou direitos. Com efeito, visa a tributar a transferência patrimonial por meio de sucessão *causa mortis* ou por mera liberalidade, isto é, a título gratuito, de quaisquer bens ou direitos. Trata-se de um imposto com natureza eminentemente fiscal, haja vista o relevante caráter arrecadatório.

Impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações - ICMS.

Trata-se de um imposto previsto no art. 155, II, da CRFB/88, que incide sobre a circulação de mercadorias, entendidas como o conjunto de bens móveis que estão no mundo dos negócios com finalidade comercial (mercancia). De modo geral, incide sobre a circulação de bens corpóreos, ressalvado o caso de energia elétrica que, embora não seja um bem corpóreo, é equiparada à mercadoria para efeito de incidência do ICMS.

Impende ressaltar que o legislador constituinte também inseriu no âmbito da materialidade do fato gerador do ICMS a prestação de alguns serviços, designadamente os de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, excepcionando, portanto, a regra geral da tributação dos serviços pelos Municípios. Isso se deu em razão do fato de que a prestação de tais serviços, de regra, ultrapassa as fronteiras físicas dos Municípios, o que poderia acarretar sérios entraves à sua operacionalização.

O ICMS tem natureza eminentemente fiscal, embora a CRFB/88 prescreva que ele poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Tal seletividade significa tributar mais gravosamente as mercadorias ou serviços considerados supérfluos e menos gravosamente as mercadorias e serviços considerados essenciais. Vale ressaltar, contudo, que a tributação seletiva no ICMS é apenas uma faculdade que os Estados membros poderão ou não adotar.

Outrossim, o art. 155, § 2.º, I, da CRFB/88, preceitua que o ICMS 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 membro da Federação. É a regra da não cumulatividade que torna o ICMS, na prática, um imposto sobre o valor acrescentado.

O ICMS também incidirá sobre a entrada de bens ou mercadorias importadas do exterior por pessoa física ou jurídica, mesmo que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado membro onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (art. 155, IX, da CRFB/88).

Por fim, importa ressaltar que o exercício concreto da competência para instituir o ICMS está jungido à observância de sérias limitações, uma vez que a CRFB/88 dedicou a essa espécie tributária bastante cuidado, definindo, com riqueza de detalhes, os seus aspectos essenciais, a limitar sensivelmente a liberdade dos Estados membros no regramento do ICMS.

Imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA.

Imposto previsto no art. 155, III, da CRFB/88, e que tem por fato gerador a propriedade de veículo automotor. Poderá ter suas alíquotas diferenciadas em função do tipo (v.g., veículos utilitários ou de passeio) e utilização do veículo (v.g., transporte escolar, serviços de táxi). Importa destacar que segundo o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, o IPVA incide tão somente sobre os veículos terrestres, excluindo, portanto, aeronaves e embarcações.³²⁷

Trata-se de um tributo de função predominantemente fiscal, não obstante possa ter, também, função extrafiscal quando, por exemplo, estabelece um tratamento diferenciado em razão do combustível utilizado.³²⁸

³²⁷ Conforme decisão proferida nos Recursos Extraordinários n.ºs 134.509/AM e 255.111/SP

³²⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 359.

c) *Competências privativas dos Municípios*

A CRFB/88 prescreve, no seu art. 156, os impostos de competência municipal:

Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU.

Imposto previsto no art. 156, I, da CRFB/88, que tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou acessão física, como definido da lei civil, localizado na zona urbana do Município (art. 32 do CTN).³²⁹ É um imposto com característica predominantemente fiscal, na medida em que constitui uma relevante fonte de arrecadação. É o típico imposto passível de atribuição local, na medida em que não padece dos efeitos da mobilidade espacial.

Esse imposto também pode ser utilizado para promover finalidades extrafiscais, uma vez que o art. 182, § 4.º, II, da CF, permite que o IPTU, atendidas as condições legais, seja fixado de forma progressiva no tempo para estimular o adequado aproveitamento do solo urbano. Outrossim, o artigo 156, § 1.º, ainda preconiza que o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a utilização do imóvel.

Imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis – ITBI.

Trata-se de imposto, previsto no art. 156, II, da CRFB/88, que incide sobre a transmissão *inter vivos*, a título oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua

³²⁹ Importa destacar que o § 1.º, do art. 32 do CTN, atribui à lei municipal a definição da zona urbana, estabelecendo, contudo, alguns requisitos mínimos a serem observados. Vejamos:

“Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.”

aquisição.³³⁰ O imposto incide apenas sobre a transmissão de bens imóveis a título oneroso, pois, se a transmissão ocorrer em virtude de *causa mortis* ou doação, o imposto devido será o ITCMD, de competência estadual. O ITBI tem natureza fiscal, na medida em que busca assegurar uma fonte de financiamento própria para custear as despesas públicas municipais.

Impostos sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN.

Está previsto no art. 156, III, da CRFB/88 e tem por fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza, ressalvados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que estão compreendidos no âmbito de incidência do ICMS (art. 155, II, da CRFB/88).

Importa ressaltar que, embora a CRFB/88 diga expressamente que o ISS incidirá sobre serviços de qualquer natureza, ela mesma prescreve que cabe à lei complementar definir os serviços tributáveis. Com efeito, a lei complementar n.º 116/2003 elenca, em lista anexa, quais os serviços passíveis de tributação. Trata-se de lista taxativa, o que quer dizer que os municípios apenas poderão tributar os serviços nela previstos.³³¹

Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública - CIP

O Art. 149-A da CRFB/88 atribui competência aos Municípios para instituir contribuição cujos recursos arrecadados deverão ser vinculados ao custeio do serviço de iluminação pública.³³² Vale destacar que o legislador constituinte não indicou as possíveis materialidades desse tributo, concedendo, portanto, um elevado grau de liberdade para os Municípios no que tange à definição dos elementos essenciais da hipótese jurídica de incidência, isto é, fato gerador, base de cálculo, alíquotas e contribuintes.

Desse modo, caberá a cada Município, por meio de lei própria, definir os contornos legais de tal exação. Não obstante, na prática, a contribuição para o custeio do sistema de

³³⁰ Os direitos reais estão enumerados no art. 1225 do Código Civil brasileiro de 2002.

³³¹ Tal posicionamento já foi pacificado no âmbito das cortes superiores (STJ e STF).

³³² Importa destacar que a previsão da contribuição para o custeio do sistema de iluminação pública é fruto da Emenda Constitucional n.º 39/2002 que acrescentou o art. 149-A ao texto constitucional e não obra do constituinte originário. Tal emenda surgiu de uma intensa reivindicação por parte dos prefeitos municipais que alegavam a necessidade de uma fonte para custear o serviço de iluminação pública, uma vez que o STF havia decidido pela inconstitucionalidade da cobrança da taxa de iluminação pública, por não atender os requisitos de especificidade e divisibilidade previstos no art. 145, I, da CRFB/88 (vide súmula 670 do STF). Assim, foi aprovada a emenda constitucional permitindo a instituição de uma contribuição com a finalidade específica de angariar os recursos necessários ao financiamento do serviço de iluminação pública.

iluminação pública tem sido cobrada com base num valor fixo, distinguindo-se, para efeito do montante da exação, entre consumidores residenciais e consumidores comerciais.³³³

3.1.2.2 - *Competências comuns*

As competências tributárias comuns são aquelas atribuídas a todos os entes federativos sem o caráter de exclusividade, ou seja, referem-se aos tributos que são outorgados simultaneamente à União, aos Estados membros e aos Municípios. A CRFB/88 enuncia a existência de três espécies tributárias que se amoldam a esse tipo de competência, sendo elas as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sobre a remuneração dos servidores públicos. Vejamos.

As Taxas

As taxas são tributos vinculados a uma atividade estatal específica referida ao contribuinte. Desse modo, é típico da espécie tributária a natureza contraprestacional. Isto significa que o poder público realiza uma prestação em favor do contribuinte e, em contrapartida, exige o pagamento de um valor para fazer face ao custo associado a essa prestação. Nessa baila, quaisquer dos entes federativos poderão instituir taxas para ressarcir-se da despesa decorrente da prestação de uma atividade consistente no exercício do poder de polícia ou de serviço público (específico e indivisível) prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, nos precisos termos do art. 145, II, da CRFB/88 e o do art. 77 do CTN.

Todavia, não se trata de uma situação de bitributação (quando entes tributantes diversos exigem, do mesmo sujeito passivo, tributos decorrentes da mesma situação tributável), pois só pode exigir taxa o ente federativo que tiver a competência administrativa para exercer o poder de polícia ou o serviço público que der ensejo à sua cobrança. É o que se depreende do disposto no art. 80 do Código Tributário Nacional ao prescrever que:

Para o efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios aquelas que, segundo a Constituição federal, as Constituições dos Estados, as Leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

Com efeito, se um determinado serviço público está dentro do âmbito da competência municipal, como, por exemplo, serviço de coleta de lixo, apenas os Municípios podem

³³³ Cf. ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*, 3.º ed., Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009, p. 88.

instituir taxas de coleta de lixo, uma vez que são tais entes públicos que têm um custo associado à prestação desse serviço.³³⁴

Contribuições de melhoria

Conforme vimos anteriormente, a contribuição de melhoria é uma espécie de tributo que tem por fato gerador a valorização de imóveis decorrente da realização de obra pública por um ente estatal. Destarte, a contribuição de melhoria só pode ser instituída quando houver a realização de uma obra pública que acarretar um acréscimo no valor de mercado dos imóveis particulares localizados nas imediações da obra realizada por um ente federativo.

Trata-se, portanto, de um tributo vinculado a uma atuação estatal, consistente na realização de obra pública, da qual decorra uma valorização imobiliária dos imóveis circunvizinhos. Nessa baila, terá competência para instituir a contribuição de melhoria o ente federativo que realizar a obra pública. Assim, se a obra pública for promovida pelo governo federal, apenas a União terá competência para instituir a contribuição de melhoria. Se a obra for realizada por um Estado membro, apenas este ente é que poderá instituir a contribuição de melhoria.

Ressalte-se que, em caso de obra pública, que seja realizada mediante a coparticipação de mais de um ente da Federação (v.g, mediante um convênio entre a União e um determinado Estado-membro), cada um dos entes envolvidos terá competência para instituir a contribuição de melhoria, observados, evidentemente, os requisitos estabelecidos nos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional. Contudo, nesse caso, além da observância de tais requisitos, será necessário efetuar uma rateio proporcional à coparticipação financeira de cada ente federativo envolvido na realização da obra pública.

Contribuição sobre a remuneração dos servidores públicos

O art. 149, § 1º, da CRFB/88, preconiza que os Estados membros e os Municípios poderão instituir uma contribuição sobre a remuneração dos seus respectivos servidores públicos para financiar sistemas próprios de previdência social que visem assegurar benefícios

³³⁴ Sobre o tema, Hugo de Brito Machado assevera que: “Ao Direito Constitucional e ao Direito Administrativo cabe a definição das atribuições de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público. No âmbito dessas disciplinas, portanto, se há de examinar a questão da competência para a instituição e cobrança das taxas, que é simples decorrência da competência para o exercício da atividade a que se vinculem” (In: Curso de Direito Tributário, p 407).

previdenciários (v.g., aposentadorias, pensões por morte, auxílio doença etc.) aos servidores estatutários titulares de cargo efetivo.

Importa salientar que os Estados membros e os Municípios, nesse caso, não podem estipular alíquotas inferiores às das contribuições previdenciárias exigidas pela União de seus respectivos servidores estatutários. Questão interessante é que essa contribuição pode ser exigida até mesmo dos servidores já aposentados e dos pensionistas.

3.1.2.3 - Competências residuais

A Competência residual manifesta-se como sendo a competência para instituir outros tributos cujas materialidades não tenham sido expressamente previstas na Constituição federal. Trata-se, também, de uma competência privativa, uma vez que, nos termos postos na Constituição federal, apenas a União é que pode exercê-la. O seu destaque como uma modalidade de competência à parte, justifica-se em razão do fato de ela manifestar a possibilidade de instituição de outros impostos que não aqueles expressamente delineados (em termos de materialidade) no texto constitucional.

A CRFB/88, ao partilhar o poder tributário entre os entes federativos, indica o âmbito possível das materialidades que podem consubstanciar a concreta instituição de tributos por cada unidade política da Federação. A competência residual consiste, pois, numa exceção a tal regra e amplia o horizonte tributário da União, que pode ter, na competência residual, uma fonte complementar de arrecadação. Essa competência manifesta-se concretamente pela possibilidade de instituição de outros impostos e outras contribuições (estas para o custeio da seguridade social). Vejamos, então, com mais vagar, como se pode manifestar o exercício da competência residual.

Impostos residuais

O art. 154, I, da CRFB/88, atribui competência à União para instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no art. 153 da CRFB/88, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo já discriminados na Constituição federal. Com efeito, a competência residual envolve uma peculiaridade formal, que é a necessidade de lei complementar (veículo normativo que exige maioria absoluta para aprovação), diferentemente dos outros impostos previstos expressamente na Constituição, os quais exigem apenas lei ordinária (aprovada por maioria simples).

Outrossim, deverão ser não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação como o montante cobrado nas anteriores. A técnica da não cumulatividade tem por objetivo, na prática, tornar os impostos residuais em impostos sobre o valor acrescentado. Também não poderão ter fato gerador ou bases de cálculo próprios de outros impostos já atribuídos à competência privativa de cada um dos entes federativos. Isto significa que o legislador, ao exercer a competência residual, terá que ser inovador e contemplar uma situação nova como hipótese jurídica de incidência.

Por fim, vale ressaltar que, embora prevista abstratamente, a competência residual em matéria de impostos ainda não foi exercida.

Impostos extraordinários de guerra - IEG

Os impostos extraordinários de guerra (IEG) estão previsto no art. 154, II, da CF/88. Trata-se de impostos de natureza excepcional que poderão ser instituídos apenas na iminência ou no caso de guerra externa. Importa ressaltar que, nesse caso, a União terá legitimidade para tributar mesmo aquelas materialidades compreendidas ou não em sua competência. Assim, poderá tributar materialidades atribuídas a outros entes federativos, como, por exemplo, a circulação de mercadorias, a prestação de serviços etc. Constitui uma exceção à regra da não usurpação da competência dos demais entes federativos. Diz-se, portanto, que é uma espécie de bitributação permitida constitucionalmente.

Contribuições residuais

O art. 195, § 4.º, da CRFB/88 prescreve que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social. Com efeito, esse preceito constitucional atribui competência à União para instituir novas contribuições sociais para custeio da seguridade social, fora aquelas cujas materialidades estão descritas no art. 195, incisos I ao IV, da CRFB/88.

Todavia, impende destacar que essas contribuições, a exemplo do que ocorre com os impostos residuais, deverão ser instituídas por meio de lei complementar, ser não cumulativas e não poderão ter fatos geradores e bases de cálculo próprios de outras contribuições já instituídas.³³⁵

³³⁵ Importa destacar que ao interpretar o disposto no artigo 195, § 4.º da CF, o Supremo Tribunal Federal entendeu que as contribuições residuais não poderão ter fato gerador ou base de cálculo próprias de outras

3.1.2.4 - As leis complementares em matéria tributária

O legislador constituinte de 1988 atribuiu um especial relevo às leis complementares no sistema jurídico brasileiro. O destaque se faz sentir de forma muito pujante na seara tributária, nomeadamente no que se refere ao delineamento do modelo de partilha das competências tributárias, às limitações constitucionais ao poder de tributar e no que toca as normas gerais em matéria de legislação tributária. Por isso, a compreensão do sistema tributário brasileiro perpassa pela compreensão do alcance que o legislador constituinte quis dar ao legislador complementar na concretização do texto constitucional.³³⁶

A CRFB/88 elenca a lei complementar como uma das espécies normativas que possuem aptidão para inovar no ordenamento jurídico brasileiro. Essa espécie normativa caracteriza-se e ganha ares de especificidade pela existência de dois pontos essenciais e que dão a ela uma tônica singular quando comparada às demais espécies normativas infraconstitucionais previstas no ordenamento jurídico brasileiro.

O primeiro ponto alude ao fato de que a Constituição federal elegeu a lei complementar como o veículo normativo adequado à regulação de determinadas matérias (*ratione materiae*) que ela mesma enuncia. Trata-se, assim, de um aspecto que leva em conta o âmbito material, ou seja, diz respeito a circunscrever o uso da lei complementar para disciplinar tão somente os assuntos expressamente elencados no texto constitucional. Disso decorre que só poderão ser regulados por meio de lei complementar aqueles temas referidos *in verbis* na Constituição federal. Logo, não cabe ao legislador infraconstitucional decidir se deve ou não tratar determinada matéria por lei complementar, pois tal decisão já foi tomada de forma peremptória pelo legislador constituinte.³³⁷

O segundo ponto diz respeito a um aspecto de natureza eminentemente formal, o *quorum* necessário para aprovação de uma lei complementar. O art. 69 da CRFB/88 preceitua que: “As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”. Isto significa que a

contribuições já instituídas, mas poderão ter fatos geradores ou bases de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição (Cf. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF. Teoria e Jurisprudência*. 15.º ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009, p. 295).

³³⁶ Sobre o tema ver CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito...*, p. 832- 896; SCHOUERI, Eduardo. *Direito Tributário*, p. 68 – 88; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 78-102.

³³⁷ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 81. Mas, em sentido contrário, Hugo de Brito Machado, in *curso de direito tributário*, p. 83, assevera que a Constituição federal não descreveu taxativamente as matérias reservadas à lei complementar, sendo assim, segundo esse autor, o legislador infraconstitucional poderá utilizar a lei complementar para introduzir normas jurídicas mesmo sobre outras matérias não referidas expressamente no texto constitucional. Desconsidera, portanto, a *ratione materiae* como elemento caracterizador da lei complementar.

aprovação de uma lei complementar exige o voto de, no mínimo, o primeiro número inteiro após a metade do total dos integrantes de cada uma das casas legislativas (Câmara de Deputados e Senado Federal).³³⁸ Esse *quorum* diferenciado implica um processo mais dificultoso do que o previsto para a aprovação de uma lei ordinária, o qual exige apenas a maioria simples (primeiro número inteiro após a metade dos presentes à sessão). Essa maior complexidade demanda um maior consenso sobre a matéria versada, o que tende a garantir uma maior estabilidade ao tratamento legal dado aos temas reservados à lei complementar.³³⁹

Com efeito, em breve síntese, podemos assentar que a lei complementar, nos termos definidos na Constituição federal, é um veículo introdutor de normas no ordenamento jurídico brasileiro que visa a disciplinar determinadas matérias expressamente indicadas no texto constitucional (*ratione materiae*), e que, para tanto, requer um *quorum* especial de aprovação, representado pela maioria absoluta em cada uma das duas casas integrantes do Congresso Nacional.³⁴⁰

Luciano Amaro preconiza que a lei complementar representa uma espécie normativa intermediária entre preceitos constitucionais e leis ordinárias. Isso porque ela não tem a rigidez típica de um preceito constitucional (que exige um *quorum* de 3/5 de votos do total dos integrantes das duas casas legislativas) e nem a flexibilidade das leis comuns (que exigem apenas a maioria simples dos presentes à sessão). Essa situação confere uma maior estabilidade aos temas reservados à lei complementar, a evitar constantes modificações ao sabor de maiorias ocasionais.³⁴¹

Uma vez explicitado o que representa a lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro, importa agora verificar qual o papel que a CRFB/88 atribuiu a essa espécie normativa na seara tributária. Para tanto, é salutar iniciarmos pela compreensão do teor do art. 146 da CF/88, o qual assevera *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

³³⁸ Ressalte-se que o Brasil adota, no plano Federal, um sistema bicameral composto por duas casas legislativas: a Câmara dos Deputados e o Senado Federal. Desse modo, a aprovação de uma lei complementar requer que se obtenha a maioria absoluta nessas duas casas legislativas, as quais deliberam separadamente.

³³⁹ Nesse sentido, ver AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Lei Complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*, 11.º ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 81.

³⁴⁰ Ver BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22.º ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 368-369.

³⁴¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13.º ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 168.

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

De acordo com esse dispositivo, podemos identificar três eixos temáticos que requerem a intervenção do legislador complementar para veicular normas na seara tributária, sendo eles: a) disposição sobre conflitos de competências; b) regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar; c) estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária. Vejamos com mais vagar, cada um desses eixos temáticos.

Disposição sobre conflitos de competências

O primeiro eixo reservado à lei complementar pelo art. 146 da CRFB/88 diz respeito à disposição sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos. Desse modo, cabe à lei complementar delinear com maior precisão os contornos da partilha de competência determinada pela Constituição federal.

À primeira vista, pode parecer estranho falar em conflitos de competência no sistema tributário brasileiro, uma vez que o legislador constituinte optou, de regra, por um modelo baseado na atribuição privativa de competência tributária a cada um dos entes federativos. Tal fato, em tese, deveria impedir a ocorrência de conflitos, pois bastaria consultar a Constituição federal para identificar os campos de atuação de cada ente federativo.

Entretanto, o que se pretende com tal previsão é evitar a invasão de competências pelos entes federativos, a qual pode ocorrer não por ato deliberado e consciente, mas, geralmente, por questões inerentes à dificuldade de intelecção do teor das normas constitucionais demarcadoras de competência tributária.

Uma interpretação equivocada de uma regra demarcatória de competência tributária pode conduzir a uma ampliação indevida do campo reservado a cada ente federativo, o que, evidentemente, pode gerar conflitos. Nessa baila, o constituinte preferiu delegar a uma norma infraconstitucional o poder para detalhar os comandos constitucionais em tal seara.³⁴²

³⁴² Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 89.

Nessa baila, é importante ressaltar que não cabe à lei complementar definir a competência dos entes federativos em matéria tributária, pois esse papel cabe exclusivamente à Constituição federal, tarefa essa que fez de forma bastante minudente, através de um modelo de atribuição de competências privativas, nomeadamente no que tange aos impostos. Em matéria de competência tributária, atribui-se à lei complementar a função de delinear, com uma maior precisão, o conteúdo das normas constitucionais demarcatórias de competência, quando estas não forem suficientemente claras.

Nessa seara, as leis complementares funcionam aqui como um detalhamento da vontade do legislador constituinte manifestada (mesmo que implicitamente). Logo, não há espaço aqui para inovação, mas apenas para lançar luzes e revelar a verdadeira densidade normativa das regras constitucionais que delimitam as competências tributárias.³⁴³

A utilização da lei complementar como fonte interpretativa da vontade do legislador constitucional na demarcação de competência tributária revela-se bastante útil, nomeadamente em algumas zonas cinzentas em que não se consegue distinguir com clareza uma situação sujeita à determinada incidência tributária.

Tomemos o exemplo de uma prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sobre encomenda, mas que também envolva o fornecimento de mercadoria. Como tributar tal situação? Através do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) – de competência estadual? Pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) – de competência municipal? Através de ambos? Regulando tal situação, a lei complementar n.º 116/2003, no item 13.5 de sua lista anexa, esclarece que incidirá o ISS sobre o valor total da operação, não incidindo, portanto, o ICMS.

Já em outros casos, como, por exemplo, na execução por empreitada de obra de construção civil com fornecimento de mercadorias, a situação é diferente. Deverá ocorrer a separação entre o valor devido a título da prestação de serviço, o qual estará sujeito ao ISS - e o valor devido a título de fornecimento de mercadorias, o qual ensejará a cobrança do ICMS, nos termos do item 7.02 da lista anexa à lei complementar n.º 116/2003.

Foi também a intenção de prevenir conflitos de competência que fez o legislador constituinte reservar à lei complementar a função de regular a competência para a instituição de imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, se o *de cujos* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, ou quando o doador tiver residência ou domicílio no exterior (art. 155, § 1.º, III, alíneas *a* e *b*, da CRFB/88).³⁴⁴

³⁴³ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 168.

³⁴⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, p. 80.

Isso porque, tratando-se de um imposto estadual, conferir uma total liberdade aos Estados membros poderia ocasionar múltiplas incidências alicerçadas em elementos diversos de conexão com o fato gerador. Em tal cenário, qualquer Estado membro poderia avocar para si a competência para exigir o ITCMD.³⁴⁵

Por essa razão, é correto dizer que a lei complementar visa a orientar o aplicador do direito, nomeadamente nos casos em que a CRFB/88 não demarcou com contornos precisos os limites de competência. Acreditamos que andou bem o legislador constituinte, pois não cabe à Constituição, enquanto lei maior, descer a minúcias, mas sim definir as regras gerais de competência, conferindo ao legislador complementar, dentro de parâmetros razoáveis, a tarefa de “auxílio hermenêutico” aos operadores do direito.

É verdade que é possível, através de um processo interpretativo, chegar a uma conclusão, uma vez que o legislador constituinte optou por um sistema rígido de demarcação de competência. Todavia, não se pode olvidar que o processo de interpretação de normas jurídicas é deveras complexo e, não raras vezes, pode conduzir a mais de uma solução para o caso concreto. Nesse passo, é melhor que, dentro dos padrões hermenêuticos aceitáveis, tal escolha seja feita pelo legislador complementar como quis o legislador constituinte.

Regulação das limitações ao poder de tributar

A CRFB/88 partilha o exercício do poder tributário entre os entes federativos através da atribuição de um conjunto de competências para instituir abstratamente determinados tributos. Todavia, como todo poder num Estado democrático de direito, o poder tributário não é um poder ilimitado, mas sim um poder jurídico, o que significa que deverá ser exercido dentro das balizas impostas pelo direito.

O próprio sistema de partilha de competências já constitui uma limitação ao exercício do poder tributário pelos entes federativos, uma vez que eles estão jungidos à observância do campo material que a eles fora reservado pela Constituição federal. Isso porque resta vedado a quaisquer dos entes federativos, ultrapassar os limites materiais que a eles foram impostos, sob pena de invasão de competência alheia. O exercício do poder tributário fora das balizas constitucionais importa em vício de inconstitucionalidade, tornando o tributo assim instituído uma exação indevida e passível de restituição, caso efetivamente exigida.

³⁴⁵ Não obstante a prescrição constitucional, importa dizer que a referida lei complementar ainda não foi editada, o que tem permitido aos Estados membros dispor livremente sobre tal matéria em lei própria, com base no art. 24, § 3.º, da CRFB/88.

Mas além da demarcação de competências, a Constituição federal também impõe outras barreiras ao exercício do poder tributário, isto é, enuncia algumas restrições ao exercício de tal potestade, com vistas a resguardar alguns valores constitucionalmente relevantes, os quais devem conformar a atividade tributante de todos os entes federativos.³⁴⁶

Algumas dessas restrições são autoaplicáveis e produzem efeitos imediatamente sem a necessidade de uma mediação legislativa infraconstitucional. Tal fato ocorre, por exemplo, quando a CRFB/88 dispõe que “*é vedado instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão*” (art. 150, VI, d, da CRFB/88); ou quando assevera que não incidirá ICMS sobre: a) as exportações de mercadorias e serviços; b) as operações que destinem a outros Estados membros petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) prestação de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2.º, X, da CRFB/88).

As hipóteses aventadas acima revelam limitações constitucionais ao poder de tributar, na medida em que a própria Constituição subtrai tais situações do campo material reservado aos entes federativos. Trata-se de regras que definem a incompetência dos entes federativos para tributar determinadas situações que seriam tributadas, caso não houvesse a vedação.³⁴⁷ Percebe-se que, da simples leitura do dispositivo constitucional, é possível extrair o alcance de tais limitações, sendo, portanto, autoaplicáveis.

Todavia, em algumas outras situações a CRFB/88 impõe restrições não autoaplicáveis e que demandam a mediação de norma infraconstitucional para que possa produzir efeitos. Eis, portanto, a importância da lei complementar nessa matéria, pois a Constituição federal preconiza expressamente que cabe a tal espécie normativa regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

É o que ocorre, por exemplo, quando a CRFB/88 assevera que é vedado instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (art. 150, VI, c).

Ora, trata-se de uma restrição ao poder tributário dos entes federativos, todavia, não autoaplicável, pois a Constituição delega à norma de natureza infraconstitucional a definição dos requisitos necessários para a efetivação de tal postulado. É uma típica situação a ser regulada por lei complementar, pois, embora o dispositivo mencione apenas “atendidos os

³⁴⁶ Ver COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 91-92.

³⁴⁷ Ver CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito constitucional Tributário*, p. 659.

requisitos da lei”, a própria Constituição aduz expressamente que cabe a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II).³⁴⁸

Nessa baila, coube ao art. 14 do CTN estabelecer os requisitos para dar efetividade ao dispositivo constitucional. Vejamos o seu teor:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

- I – não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Esses requisitos dão concretude à imunidade tributária conferida às entidades enunciadas no art. 150, VI, c, da CRFB/88.³⁴⁹ Com efeito, a observância de tais requisitos impede que os entes federativos venham a tributar, através de impostos, o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Há outros casos em que a CRFB/88 não estabelece expressamente a necessidade de edição de norma infraconstitucional para regular uma limitação constitucional, de modo que são autoaplicáveis, mas diante de dúvidas quanto a sua extensão, o legislador complementar poderá atuar.

É o que ocorre, v.g., com o princípio da legalidade fiscal. A Constituição limita-se a dizer que é vedado à União, aos Estados membros, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, da CRFB/88). Mas poderia surgir dúvida se a atualização monetária da base de cálculo do tributo configuraria hipótese de aumento sujeito ao mandamento constitucional. Ai vem o art. 97, § 2.º, do CTN e preceitua que não constitui majoração do tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.³⁵⁰

Ora, tal prescrição está em perfeita sintonia como norma constitucional, uma vez que a correção monetária tem por objetivo apenas recompor o valor aquisitivo da moeda, que vai desvalorizando-se em razão do fenômeno inflacionário. A atualização monetária da base de

³⁴⁸ Nesse sentido, ver CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 191-192.

³⁴⁹ A Constituição federal estabelece algumas situações que devem ficar fora do alcance do poder tributário exercido pelos entes federativos. A essas normas que estabelecem a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações tributárias, determinadas situações específicas e suficientemente caracterizadas, a doutrina tem denominado de regras de imunidades tributárias. Logo, todas as vezes que a Constituição excepcionar uma situação da tributação, a mesma está definindo uma regra de imunidade tributária. Sobre o tema, Ver CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito...*, p. 657-779.

³⁵⁰ Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, p. 81

cálculo do tributo visa a evitar a redução do valor real do tributo em razão da corrosão inflacionária. Assim, o art. 97, §2.º, do CTN, apenas esclarece o fato, afastando qualquer dúvida a respeito.³⁵¹

Estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária

O terceiro eixo temático reservado à lei complementar pelo art. 146, da CRFB/88, refere-se ao estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária. Esse assunto é marcado por uma enorme complexidade cujo cerne é justamente definir o que se deve entender por norma geral, tarefa árdua não desenvolvida a contento pela doutrina e pela jurisprudência.³⁵²

Todavia, podemos dizer que normas gerais são aquelas que visam cuidar dos elementos essenciais da relação jurídico-tributária, de modo a estabelecer as diretrizes para o exercício concreto do poder tributário. Visam a dar uma certa lógica e racionalidade ao sistema tributário, como um todo, respeitando a diversidade própria do federalismo. Cabe, portanto, às normas gerais em matéria tributária, orientar a produção legislativa dos entes federativos, com vistas a harmonizar os elementos essenciais da relação jurídico-tributária.

Diante da dificuldade de se definir o teor de uma norma geral, a própria Constituição federal oferece um norte ao prescrever tais normas gerais, que devem versar especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive mediante a adoção de regimes especiais ou simplificados de tributação.

Impende dizer que a CRFB/88 reservou um papel proeminente à lei complementar e que interfere na própria estrutura do federalismo brasileiro, pois atribui à lei complementar o estabelecimento de regras gerais que conformam o exercício do poder tributário por cada um dos entes que compõem a Federação. Isso porque tais normas são de observância obrigatória para todos os entes federativos, limitando sensivelmente a autonomia deles.

³⁵¹ Tal dispositivo foi muito importante na década de 1990 quando o Brasil passava por um período de hiperinflação, permitindo, assim, que a autoridade fiscal promovesse, por ato próprio, a atualização monetária.

³⁵² Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito...*, p. 93.

Sobre o tema, Luciano Amaro³⁵³ averba com argúcia que:

Dir-se-á que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitem identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

E continua, ainda, a dizer que:

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao Sistema Tributário Nacional.

Percebe-se, destarte, que a CRFB/88 alocou sobre a reserva de lei complementar praticamente todos os elementos da relação jurídico-tributária. Não obstante, é preciso enfatizar que isto não significa a concessão de um “*cheque em branco*” para o legislador complementar, uma vez que muitos dos temas referidos encontram regulação (mesmo que implícita) no próprio texto constitucional.

A maior parte das normas gerais em matéria tributária é veiculada no Brasil pela lei 5.172/1966, comumente conhecida como Código Tributário Nacional (CTN).³⁵⁴ Não obstante, existem outras leis complementares aprovadas posteriormente à entrada em vigor da Constituição de 1988 que também cumprem esse papel, tais como a lei complementar n.º 87/1996 que estabelece as normas gerais relativas ao ICMS (imposto de competência dos Estados membros); e a lei complementar n.º 116/2003 que fixa as normas gerais sobre o ISS (imposto de competência municipal).

As leis complementares 87/1996 e 116/2003 cumprem um importante papel no sistema tributário brasileiro, uma vez que estabelecem as normas gerais no que tange ao

³⁵³ In: *Direito Tributário Brasileiro*, p. 168-169.

³⁵⁴ Importa destacar que a lei 5.172/66 é uma lei ordinária aprovada em 05 de outubro de 1966 sob a égide da Constituição federal de 1946, que à época não previa a figura da lei complementar. Em 13 de março de 1967 foi publicado o ato complementar n.º 33, passando a denominá-la Código Tributário Nacional. Ocorre que em 15 de Março de 1967 entrou uma nova Constituição instituindo a figura de lei complementar e prescrevendo no seu art. 19, § 1.º, que: “*Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário*”. Por isso, diz-se que a lei 5.172/66 foi recepcionada pela Constituição federal de 1967 com *status* de lei complementar, uma vez que a partir de então quaisquer normas gerais em matéria tributária só poderiam ser veiculadas por meio de tal espécie normativa. O mesmo ocorreu com a Constituição federal de 1988 que também atribuiu à lei complementar a precípua função de veicular normas gerais sobre legislação tributária. O art. 34, § 5.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, foi expresso ao assegurar a validade sistêmica da legislação anterior, naquilo que não fosse incompatível com o novo ordenamento. Portanto, a CRFB/88 manteve a validade da maior parte das normas gerais previstas no Código Tributário Nacional. Logo, é correto asseverar que a lei 5.172/66 é uma lei formalmente ordinária, mas com *status* de lei complementar, uma vez que só poderá ser alterada por lei complementar (sobre o tema, ver CARVALHO, P.aulo de Barro. *Curso de Direito Tributário*, p. 197 e ss; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 170-172).

ICMS (imposto de competência dos Estados membros), e o ISS (imposto de competência municipal), respectivamente. Essas leis buscam assegurar um certo grau de harmonização das diversas legislações próprias de cada ente federativo no tratamento de tais impostos, de modo a evitar os efeitos funestos que uma acirrada guerra fiscal poderia acarretar.

Resta, ainda, dizer que o art. 146-A da CRFB/88, acrescentado pela emenda constitucional n.º 42/2003, preceitua que a lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União, por meio de lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Essa competência poderá ser exercida quando envolva problemas de concorrência com tributos que não pertençam à competência da União e que possam ter potencial para fomentar uma concorrência tributária prejudicial à economia nacional. Isso porque uma concorrência tributária desenfreada, entre os entes descentralizados, pode ensejar um processo perigoso e degenerativo da carga tributária, pois os entes federativos, no afã de atrair investimentos para seus territórios, podem não se comportar adequadamente em termos de responsabilidade fiscal.³⁵⁵

Por fim, importa ressaltar que, em alguns casos, a CRFB/88 elege a lei complementar como veículo normativo adequado para a instituição de alguns tributos, contrariando a regra geral de que a instituição de tributos se dá por meio de lei ordinária. É o caso dos empréstimos compulsórios (art. 148), os impostos residuais (art. 154, I) e contribuições residuais para o custeio da seguridade social (art. 195, § 4.º c.c art. 154, I). Nesses casos, não se trata de estabelecer as normas gerais sobre tais tributos, mas sim instituí-los efetivamente por meio de um veículo normativo que requer um *quorum* especial para aprovação – a maioria absoluta – a requerer, portanto, um maior consenso.

3.1.2.4.1 - A lei complementar como instrumento para prevenir desequilíbrios na concorrência.

O art.146-A da CRFB/88, acrescentado pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, preconiza que a lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Tal dispositivo decorre da preocupação do legislador constituinte com os efeitos danosos que uma concorrência tributária predatória entre os entes federativos poderia acarretar.

³⁵⁵ Nesse sentido, ver COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito...*, p. 100.

Isso porque, na busca de atrair novos investimentos para seus territórios, os entes descentralizados poderiam alavancar um processo degenerativo da carga tributária, nomeadamente através da concessão irresponsável de benefícios fiscais.³⁵⁶

Destarte, o legislador constituinte atribui à lei complementar o papel de definir parâmetros nacionais delineadores da política tributária praticada pelos entes federativos, de maneira que elas não se valham das suas respectivas autonomias para promover desequilíbrios prejudiciais à concorrência.

Importa ressaltar que a CRFB/88 prescreve que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados, dentre outros, o princípio da livre concorrência (art. 170, VI, da CRFB/88).

Pensamos ser importante destacar uma aparente contradição nesse ponto. A Constituição busca, em diversas passagens, limitar o espaço para uma ampla concorrência entre os entes que compõem a Federação no tocante à matéria tributária, justamente para permitir que a concorrência se dê de forma livre no setor privado.

Assim, o legislador constituinte reconhece como legítimo e necessário que as empresas disputem o mercado, estimulando a competitividade entre elas; não obstante, em contrapartida, não vê com bons olhos a mesma competição entre os entes federativos, haja vista o federalismo solidário que procura promover.

Isso porque a CRFB/88 preconiza expressamente que a redução das desigualdades sociais e regionais constitui um dos fundamentos da República Federativa do Brasil. Logo, a regra da livre concorrência, no setor privado, não serve como fundamento para uma competição entre os entes federativos.

3.1.2.4.2 - Consideração sobre o alcance da lei complementar na seara tributária

Parte considerável da doutrina brasileira apregoa uma interpretação deveras restritiva quanto ao campo normativo reservado à lei complementar. Assim, é bastante comum o argumento de que não se pode interpretar literalmente o disposto no art. 146 da CRFB/88, pois a exegese literal importaria num abaloamento inconcebível das estruturas sensíveis do sistema jurídico brasileiro, nomeadamente no tocante à forma federativa de Estado,

³⁵⁶ Cf. MARTINS, Ives Gandra da. O Sistema Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 11.º ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 20.

proclamada expressamente no art. 1.º da CRFB/88, da qual decorre a ampla autonomia político-administrativa (art. 18, 25, 29, 30 e 32 da CRFB/88).

Essa corrente doutrinária apregoa que a interpretação literal do art. 146 da CRFB/88 traria à tona uma série de contradições, uma vez que conduziria a uma inaceitável amputação de grande parte da autonomia conferida aos entes descentralizados. Isso implicaria o desvirtuamento do ideário federal, pois tais entes ficariam demasiadamente submetidos a normas impositivas oriundas da União, a consubstanciar uma pujança desproporcional de poderes em favor do ente central, em detrimento dos entes descentralizados.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza leciona que a Constituição não destrói a si mesma, ou seja, o poder que ela confere, com a mão direita, não retira, em seguida, com a esquerda. Defende, esse autor, que o art. 146 da CRFB/88 deve ser compatibilizado com os dispositivos constitucionais que conferem competências privativas à União, aos Estados membros e aos Municípios - princípios constitucionais incontornáveis.³⁵⁷

Sustenta Roque Carrazza que a lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição; destarte, não tem o condão de inovar, mas apenas declarar. Assim, no sentir desse autor, a lei complementar funciona como instrumento normativo cuja finalidade é apenas facilitar a compreensão das normas constitucionais pertinentes. Desta premissa, ele conclui categoricamente que: “(...) a lei complementar funciona, em relação à Carta Magna, como o regulamento em relação à lei, estabelecendo os pormenores normativos que vão ensejar a correta aplicação da regra superior”. Com efeito, a interpretação sistemática do art. 146 da CRFB/88, não autorizaria a União a descer a minúcias, isto é, cuidar das singularidades próprias da tributação de cada ente federativo. A lei complementar apenas poderia veicular normas gerais em matéria de legislação tributária quando se propusesse a dispor sobre conflitos de competência ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.³⁵⁸

Por fim, Roque Carrazza defende, enfaticamente, que não cabe à lei complementar determinar aos entes federativos como devem legislar sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (ao revés do que aduz expressamente o art. 146, III, b, da CRFB/88), pois tais matérias devem ser disciplinadas por lei própria de cada um dos entes que compõem a Federação no âmbito da autonomia que a eles fora outorgada diretamente pela Constituição federal.³⁵⁹

³⁵⁷ In: *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 835.

³⁵⁸ In: *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 837.

³⁵⁹ In: *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 840.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho averba que a redação do art. 146 da CRFB/88 induz no sentido de que toda a matéria da legislação tributária está contida no âmbito da lei complementar, o que revela uma intrínseca perplexidade e incoerência sistêmica. Isso porque o legislador constituinte primou por delinear cuidadosamente os feixes de competência de cada uma dos entes federativos e, de entremeio, tornou tal atividade supérflua, uma vez que pôs na mão do legislador complementar o poder para reger os mesmos assuntos.³⁶⁰

Para Paulo de Barros Carvalho, essas incongruências decorrem do fato de que não se deve esperar do legislador a construção de um sistema logicamente bem edificado, harmônico e repleto de sentido integrativo. Isso porque a composição das casas legislativas é profundamente heterogênea, em termos culturais, sociais, ideológicos e políticos, o que praticamente inviabiliza a escorreita composição prescritiva de um ordenamento jurídico. Desse modo, cabe ao cientista do direito, munido de seu instrumental epistemológico, descrever o direito positivo imbuído da nobre tarefa de afastar as incongruências legislativas decorrentes de uso inadequado da linguagem e, em meio à multiplicidade caótica dos preceitos normativos, labutar pela construção de um sistema jurídico lógico e congruente.³⁶¹

Data venia, não compartilhamos esse entendimento por entender que a relevância atribuída à lei complementar em matéria tributária decorre de uma opção constitucional legítima e que se coaduna com o contexto empírico vivenciado no sistema jurídico brasileiro. Vejamos o porquê dessa conclusão.

Com já vimos anteriormente, a forma federativa de Estado não decorre de uma construção teórica alicerçada em premissas irredutíveis e incontrastáveis, mas de uma necessidade de resolver problemas práticos. Logo, decorre de um intenso processo de negociação no qual se busca estabelecer uma fórmula (baseada nos valores de uma determinada sociedade) que promova a compatibilização de uma dicotomia intrínseca ao ideário federal: *unidade* e *diversidade*. Nasce, portando, de uma busca premente de se equacionar a necessidade do fortalecimento do Estado com um todo, sem descuidar do respeito à diversidade das diferentes coletividades parciais que compõem a Federação.

Disso resulta que não existe uma fórmula ideal que caracteriza uma construção federal de Estado, pois a mera importação de um modelo de um país para outro, certamente não produziria os mesmos resultados. A estruturação de um Estado federal deve, inexoravelmente, perpassar pela consideração das características peculiares de uma determinada sociedade. A

³⁶⁰ In: *Curso de Direito Tributário*, p.207.

³⁶¹ In: *Curso de Direito Tributário*, p. 200.

compatibilização dos diversos valores é que deverá nortear o equacionamento da dicotomia *unidade e diversidade*. É, portanto, o sopesamento de tais valores que vai determinar os moldes da construção federal, a repercutir na amplitude das autonomias conferidas aos entes políticos que compõem a Federação.

Sociedades mais heterogêneas (com valores locais mais acentuados) tendem a dar um maior valor à diversidade, com vistas a garantir o modo de vida peculiar das diversas coletividades parciais, o que conclama uma decisão no sentido de conceder maior autonomia aos entes descentralizados. Já em outras, o sentimento de unidade pode ascender em relação à diversidade, nomeadamente quando não se vislumbram grandes peculiaridades locais a justificar uma maior amplitude do conceito de autonomia. Eis, portanto, uma questão fundamental que não pode passar despercebida ao estudioso do tema.

É mister, portanto, analisarmos o contexto histórico brasileiro para compreendermos adequadamente as normas que estruturam o federalismo implantado. Essa análise histórica pode nos fornecer elementos preciosos para entender a configuração legislativa que dá o traço peculiar ao federalismo brasileiro.³⁶²

O Brasil tornou-se um Estado independente em 07 de setembro de 1822, quando D. Pedro I, desrespeitando a ordem da Corte portuguesa, que exigia o seu retorno imediato para Portugal, declarou a independência do Brasil.³⁶³ Em decorrência disso, em 25 de março de 1824 foi outorgada a primeira Constituição brasileira que, influenciada pela Constituição francesa de 1814, era marcada por um forte centralismo administrativo e político, pelo unitarismo e absolutismo.³⁶⁴

A partir de 1860, começa-se a sentir um enfraquecimento da Monarquia, sendo que durante a guerra do Paraguai, os militares passaram a manifestar um forte descontentamento, intensificado com a marginalização política e redução do orçamento e do efetivo de militares.

³⁶² Sobre a evolução de Federalismo brasileiro, ver HORTA, Raul Machado. *Tendências do Federalismo brasileiro*. Revista dos Tribunais On line. Disponível em <<http://revistadotribunais.com.br/maf/ap.p./resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=17&spos=17&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

³⁶³ Antes de independência, o Brasil era colônia, no início, passando a Reino Unido ao de Portugal e Algarves (1815-1822) e, depois, para Sede Imperial. As tentativas de colonização passaram pelas Capitânicas Hereditárias, pelo Governo Geral (1548) e pelo Vice-Reinado, sempre mantendo o unitarismo das ordens. (Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Federalismo fiscal e pacto federativo*. Revista dos Tribunais On line. Disponível em <<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=33&spos=33&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

³⁶⁴ Sobre o tema ver, BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional, ob. cit., pp. 104-110; OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Federalismo fiscal e pacto federativo*. Disponível em <<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=33&spos=33&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>.. Acesso em 17 mai 2012.

Nesse contexto de insatisfação militar, bem como de outros setores da sociedade, em 15 de novembro de 1889, o Marechal Deodoro da Fonseca proclamou a República, afastando do poder D. Pedro II e toda a sua dinastia.³⁶⁵

Com efeito, impende ressaltar que a Proclamação da República decorreu de um golpe de Estado liderado pelas forças armadas e não fruto dos anseios emergentes de uma intensa reivindicação popular. Em 1891, foi aprovada a primeira Constituição republicana, adotando-se, então, a forma federativa de Estado.

Nesse contexto, nasceram os Estados Unidos do Brasil, levando a cabo uma descentralização do poder político, através da adoção da forma federativa de Estado, influenciada fortemente pela Constituição norte-americana de 1787, alterando, portanto, a forma unitária de Estado. A partir daí, todas as Constituições que sucederam a Constituição de 1891 (1934, 1937, 1946, 1967, e a de 1988) mantiveram a forma federativa de Estado. Destarte, o Federalismo brasileiro decorreu de um movimento *centrífugo*, haja vista que não havia Estados independentes que se uniram para formar o Estado brasileiro, mas, sim, um Estado unitário que se descentralizava por força de uma nova Constituição.³⁶⁶

Com efeito, a implantação do federalismo no Brasil teve suas origens de cima para baixo, ou seja, através de uma imposição das elites culturais da época, a partir de modelos teóricos exóticos e sem uma efetiva correspondência com as peculiaridades históricas, políticas e sociais do povo brasileiro.³⁶⁷

Logo, é importante salientar que não existiu no Brasil o forte sentimento de autonomia que marcou o surgimento do federalismo norte-americano. Embora todas as Constituições brasileiras, a partir 1891, tenham estabelecido a forma federal de Estado, o que se verifica em todas elas é que sempre houve uma forte concentração do poder estatal nas “mãos” da União, sendo que em algumas épocas o federalismo era apenas nominal, visto que na prática os entes descentralizados viam-se intensamente sujeitos à intervenção federal.³⁶⁸

Ao discorrer sobre o tema, Seabra Fagundes averba que desde a Constituição de 1891, que implantou o federalismo em moldes ortodoxos, segundo o sonho dos seus idealizadores,

³⁶⁵ Vale ressaltar que o ideal Republicano e Federalista contou com o apoio dos liberais que lutavam à quase sessenta anos, contra o mecanismo sufocador das autonomias regionais vivenciado no Brasil imperial (Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p.76.).

³⁶⁶ Ver JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Desafios do Federalismo fiscal brasileiro*. Disponível em <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=26&spos=26&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

³⁶⁷ Cf. COELHO, Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 97.

³⁶⁸ Foi o que se verificou nas Constituições de 1937 e de 1967, nomeadamente pelo contexto histórico que as cercaram, foram marcadas por uma grande centralização. Sobre o tema, ver BARACHO, José Alfredo de. *Teoria do Federalismo*, p. 186-204.

com pendor fortemente descentralizado, até a atual Constituição (1988), sempre se caminhou para o alargamento dos poderes da União, ou seja, num caminho inverso ao que permeou a Proclamação da República. Inicialmente, o movimento rumo ao centro era sentido vagarosamente mediante a edição de alguns dispositivos com tendência centralizadora; mas a partir das Constituições de 1934, 1946 e 1967, o movimento intensificou-se, de forma avassaladora, a restringir cada vez mais a autonomia dos entes descentralizados, de maneira que, em alguns momentos, o federalismo praticado no Brasil era apenas nominal.³⁶⁹

Seabra Fagundes argumenta, ainda, que as aspirações federalistas, à época, decorreram mais da grande extensão do território nacional do que propriamente da necessidade de tratar as situações e problemas em conformidade com as peculiaridades locais. Tanto é que os Estados membros não souberam o que fazer com a plena autonomia outorgada pela Constituição de 1891, o que revela o sentimento de “*unidade espiritual da nação*,” que permeava o contexto histórico da época.³⁷⁰

Já a CRFB/88 promoveu uma sensível ampliação da autonomia administrativa e financeira dos entes descentralizados. Todavia, não alterou a tendência histórica de uma concentração de grande parte do poder estatal nas “mãos” da União. Portanto, é dentro dessa perspectiva histórica que devemos partir para compreendermos as normas que modelam o modelo federativo brasileiro.³⁷¹

Após essa brevíssima síntese histórica, insta dizer que não nos convence a tese de que o alcance atribuído à lei complementar pelo art. 146 da CRFB/88, tomado na sua literalidade, afronta o princípio federativo e, por conseguinte, a autonomia constitucionalmente conferida aos entes descentralizados. Vejamos:

Primeiro. Já assentamos que não há um conteúdo próprio do princípio federativo decorrente de uma construção teórica preconcebida, nem muito menos parâmetros para a definição da amplitude da autonomia que se deve conceder aos entes federativos que compõem a Federação. É apenas através da análise do direito posto é que se pode estabelecer o perfil de uma Federação. Destarte, cabe ao direito posto definir a forma de relacionamento entre os diversos níveis de governo.

³⁶⁹ FAGUNDES, M. Seabra. Novas perspectivas do Federalismo brasileiro a expansão dos poderes federais. Revista Tributária On line. Disponível em <<http://revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=22&spos=22&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

³⁷⁰ FAGUNDES, M. Seabra. *Novas perspectivas do Federalismo brasileiro a expansão dos poderes federais*.

³⁷¹ Sobre o contexto que circou a aprovação da Constituição de 1988, ver BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*, p. 153-156.

Por outro norte, a autonomia manifesta-se concretamente como uma liberdade constitucionalmente limitada; logo, é imanente ao conceito de autonomia a obediência às balizas impostas pela Constituição federal, visto que não se confunde com independência. Portanto, o próprio legislador constituinte originário atribuiu ao legislador complementar a tarefa de detalhar os contornos da demarcação de competência tributária, das limitações constitucionais ao poder de tributar e de outras normas gerais que objetivem uma harmonização sistêmica. É uma limitação que decorre da própria Constituição.

Ademais, é preciso enfatizar que não se pode comparar o papel da lei complementar, ao normatizar determinados temas por delegação constitucional, ao papel do regulamento ao minudenciar o conteúdo de lei. Tal comparação é despropositada, na medida em que o regulamento, não tem força de lei formal, pois é ato normativo próprio do poder executivo. Assim, em decorrência do princípio da legalidade, não se admite qualquer inovação legislativa que crie direitos e obrigações por meio de decretos.

Já a lei complementar é lei em sentido material e formal, sujeitando-se, inclusive, a um quórum especial de aprovação (maioria absoluta). Trata-se, portanto, de uma espécie normativa com aptidão para inovar no ordenamento jurídico, vinculada apenas aos comandos constitucionais.

É certo que quando ela versa sobre disposição de conflitos de competência, o espaço para inovação é muito pequeno, na medida em que a Constituição foi minuciosa ao tratar do tema delimitação de competência. Nessa área, portanto, cabe à lei complementar detalhar a vontade do legislador constituinte, muitas vezes implícita. É factível a alegação de que é prescindível o papel da lei complementar como agente normativo intermediário com a função de aclarar a vontade que emana do texto constitucional, pois tal vontade poderia ser extraída mediante um processo hermenêutico.

Entretanto, não se pode olvidar que o labor interpretativo é uma tarefa árdua e, muitas vezes, pode conduzir a caminhos diversos plenamente aceitáveis à luz do ordenamento jurídico vigente, o que implica uma tomada de decisão entre uma ou outra postura hermenêutica juridicamente válida.

Essa dificuldade em desvendar o real sentido de uma norma manifesta-se diuturnamente no meio doutrinário em que, muitas vezes, autores renomados defendem posições totalmente antagônicas, baseadas num mesmo preceito. Tal dificuldade também se vislumbra nas cortes judiciais em que, julgando-se em colegiado, muitas decisões são tomadas com base na maioria de votos e, raramente, por unanimidade, sendo comum a opção por uma ou outra tese com uma margem mínima de diferença.

A possibilidade de mais de uma interpretação juridicamente válida respalda a existências de leis complementares que tornem mais evidente o sentido que se deve dar ao preceito constitucional. Trata-se de um instrumento normativo que busca resguardar a segurança jurídica, norteando os operadores do direito na sua aplicação. Evidentemente, as leis complementares devem jungir-se aos conteúdos possíveis de serem extraídos do texto constitucional. Confere-se, destarte, ao legislador complementar a possibilidade de optar por uma ou outra opção interpretativa, desde que o faça dentro de padrões razoáveis e juridicamente aceitáveis. Não pode, portanto, a pretexto de interpretar, ultrapassar os parâmetros constitucionais.

Já no que toca à regulação das limitações ao poder de tributar dos entes federativos, o espaço de liberdade é maior, pois a Constituição foi deveras sucinta ao referir-se a tal tema, preferindo delegar o seu tratamento normativo à lei complementar. É que se vê, por exemplo, quando o art. 14 do CTN estabelece quais os requisitos que uma entidade educacional ou assistencial, sem fins lucrativos, deve cumprir para gozar de imunidade tributária com relação aos impostos sobre o patrimônio, a renda e serviços. Ora, como a CRFB/88 é silente sobre os condicionamentos para o gozo de tal imunidade, coube à lei complementar, por expressa delegação constitucional, instituí-los em caráter inovador.

A lei complementar também terá um espaço maior para inovar quando versar sobre obrigação tributária, lançamento tributário, crédito tributário, prescrição e decadência, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e no tocante à definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, dado que, sobre tais temas, a Constituição federal também não desceu a minúcias, preferindo delegar à lei complementar a tarefa de fazê-lo.

A necessidade de lei complementar para tratar sobre tais temas tem sido reafirmada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que, ao decidir especificamente sobre a possibilidade de a União estabelecer, por lei ordinária própria, o prazo de prescrição e decadência das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, averbou expressamente que tais matérias devem ser veiculadas por meio de lei complementar.³⁷² Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, após debruçar-se sobre o tema, também encampou a referida tese e aprovou, em 2008, a súmula vinculante n.º 8, pondo fim à discussão.³⁷³ Logo, enquanto não alterado por lei complementar, há de aplicar o prazo de cinco anos definido nos art. 173 e 174 do CTN.

³⁷² Ver REsp. 616.348, corte especial, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 15.10.2007.

³⁷³ Ver os Recusos extraordinários n.ºs 556.664, 559.882, 560626 e 555.943 que versam sobre o tema.

Segundo. A grande polêmica quando se reconhece a lei complementar como espécie normativa, para tratar com intensidade dos assuntos enunciados no art. 146 da CRFB/88, decorre do fato de ser a lei complementar uma espécie normativa de competência legislativa da União, ente central da Federação. Assim, afirmam alguns que, se reconhecida a amplitude que a dicção literal do art. 146 da CRFB/88 preconiza, a União seria dotada de superpoderes, podendo minar as autonomias concedidas pela Constituição federal aos entes descentralizados.³⁷⁴

Porém, no nosso sentir, tal afirmação não procede tendo em vista o procedimento legislativo, estabelecido pela Constituição federal, para as espécies normativas atribuídas à competência da União. Pois bem, quando a União aprova uma lei complementar, dentro do âmbito previsto no art. 146 da CRFB/88, ela não o faz como representante do seu próprio interesse como ente individualmente considerado, mas o faz como representante do interesse nacional, o qual se deve sobrepor aos interesses locais. A União legisla, assim, para o bem geral, vinculando, com esse desiderato, os demais entes federativos. Evidentemente, que tal prerrogativa pode acabar limitando a autonomia dos Estados membros e Municípios, contudo, só poderá fazê-lo nos termos permitidos no texto constitucional.

Nesse sentido, é o escólio de Clélio Chiesa:

(...) é indubitável que as normas editadas pelo Estado brasileiro são regidas por um regime jurídico especial, pois são regras que não estão sujeitas ao regime comum das demais normas, tanto que não se pode arguir que houve violação ao princípio federativo para afastar sua aplicação. Isso se deve ao fato de que são leis que visam proteger interesses que se sobrepõem aos interesses das ordens jurídicas parciais (...)³⁷⁵

Ademais, impende ressaltar que o poder legislativo da União é bicameral, ou seja, é composto por duas casas legislativas: A Câmara dos Deputados (representantes do povo) e o Senado Federal (representantes dos Estados membros). Logo, através desse mecanismo complexo, as normas da União perpassam pela aprovação de, pelo menos, a maioria absoluta dos Estados membros que compõem a Federação (no caso de lei complementar).

Assim, não há que se falar em sujeição dos Estados membros, uma vez que eles participam, através dos seus representantes (Senadores), da aprovação das leis da União dentro do jogo democrático. Os Estados membros podem, através de uma atuação ativa de seus representantes, impedir qualquer avanço normativo da União que entendam afetar, prejudicialmente, seus legítimos interesses.

³⁷⁴ Nesse sentido, ver CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 201-208.

³⁷⁵ In: A função da lei complementar na demarcação da competência impositiva. In: MARTINS, Ives Gandra da; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *ISS LC 116/2003 à luz da doutrina e jurisprudência*. 2.º ed. São Paulo: MP EDITORA, 2008, p. 59.

Logo, pensamos que essa participação dos Estados membros no processo legislativo legitima a amplitude conferida à lei complementar em matéria tributária, tendo em vista que os mesmos podem, dentro das regras do processo democrático, interferir decisivamente na produção legislativa da União, pois nenhuma lei complementar poderá ser aprovada sem a concordância dos Estados membros que compõem a Federação.

É fato que os Municípios não participam, por meio de representantes próprios, do processo legislativo federal, uma vez que o Senado Federal é composto apenas pelos representantes dos Estados membros. Não obstante, isso não anula o raciocínio supramencionado, pois os deputados federais acabam sempre tendo uma ligação muito forte com os Municípios de sua base eleitoral, o que os habilita a defender seus interesses.³⁷⁶

Ademais, não se pode olvidar que o Município goza de uma posição *sui generis* no federalismo brasileiro, uma vez que extrai suas competências da própria Constituição federal, mas também deve adequar-se à Constituição estadual do território a que pertença. Por outro norte, o estabelecimento de um sistema bicameral, e não “*tricameral*”, é plenamente justificável pela grande dificuldade de se criar um órgão legislativo capaz de representar os mais de cinco mil e seiscentos municípios brasileiros.³⁷⁷

Terceiro. O art. 3.º, III, da CRFB/88, assevera que “*constitui um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*” (grifo nosso).

Ora, tal disposição evidencia claramente a intenção do legislador constitucional em sinalizar no sentido de uma padronização das condições sociais e regionais, o que sobressalta um sentimento de valorização da unidade nacional. Vislumbra-se, portanto, um ideário alocado já no início da Constituição federal e que deve orientar o desenvolvimento das políticas públicas.

Ciente das profundas desigualdades regionais, o legislador constituinte prenuncia a junção de esforços para minorá-las, de modo a garantir um padrão nacional, ao menos na promoção de direitos essenciais à dignidade da pessoa humana. Isso revela a necessidade de

³⁷⁶ Corroborando a tese de forte vinculação dos deputados com os Municípios, Rui de Brito Álvares Affonso afirma que no Brasil os Congressistas são escolhidos em eleições de âmbito estadual com teor fortemente local. Tal fato, aliado à inexistência de partidos políticos programáticos e nacionais, estabelece a necessidade de obter recursos públicos como forma primordial de constituição e reprodução das bases partidárias. Com efeito, o Congresso acaba por atuar, muitas vezes, como uma Câmara Nacional de Vereadores, esvaziando o espaço de articulação nacional (A Federação no Brasil: impasses e perspectivas. In AFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, P.edro Luiz Barros (Orgs.) *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 71).

³⁷⁷ De acordo com os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE). Disponível em <www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1866&id_pagina=1> Acesso em 26 ago. 2012.

compatibilizar o ideário federativo com os ideais de integração e solidariedade também constitucionalmente consagrados.

Ora, não se pode desconsiderar a importância da tributação na condução das políticas públicas, pois já se foi o tempo em que se acreditava na plena neutralidade da tributação. É cada vez mais comum a utilização da tributação como instrumento de intervenção no domínio econômico. Ocorre que tais políticas geralmente extrapolam os limites territoriais dos entes descentralizados, de modo que é de praxe atribuir-se ao ente central os poderes para levar a cabo tal desiderato. Logo, por esse prisma, é possível perceber o porquê de o legislador conceder tamanhos poderes à União, pois cabe a esse ente político zelar pelo desenvolvimento nacional, adotando as medidas sensíveis para reduzir as desigualdades regionais.

Na mesma linha, o art. 151, I, da CRFB/88, preconiza que é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado Membro, Distrito Federal ou a Municípios, em detrimento de outro, *admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.*

Tal dispositivo reforça a preocupação do legislador constituinte com as grandes disparidades socioeconômicas entre as diversas regiões do país. Essa situação requer uma intervenção ativa do ente central através da adoção de políticas públicas com vistas a promover uma equalização das condições de vida, nas mais diferentes localidades. A essa causa deve servir também o exercício do poder tributário, inclusive através do âmbito reservado à lei complementar.

Quarto. A ideia de atribuir à União, mediante lei complementar, a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, tem por fulcro promover uma harmonização tributária e, por conseguinte, a parametrização dos elementos essenciais da relação jurídico-tributária. Busca-se a construção de um sistema tributário nacional com ares de coerência lógica.

Nesse sentido, Ernani Contipelli³⁷⁸ averba:

Conclui-se que a lei complementar, ao exercer sua função de norma geral de direito tributário, adentrando na seara da definição de tributos, não invade a esfera de autonomia política e, conseqüentemente, de competências fiscais, rompendo com o pacto federativo, ao invés disso, robustece a ideia de aliança que se pretende consagrar na Federação, proporcionando a harmonização da legislação no plano normativo de interesses nacionais, aproximando as pessoas políticas em um ambiente de integração e, por fim, buscando a concreção dos objetivos solidários contidos no art. 3.º da CF/1988.

³⁷⁸ CONTIPELLI, Ernani. *Normas gerais de direito tributário, solidariedade e Federalismo*. Disponível em <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=36&spos=36&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

Ao discorrer sobre a relevância da codificação de normas gerais de direito tributário, Aliomar Baleeiro, em parecer sobre a aprovação do projeto de Código Tributário Nacional, aduziu que, antes da edição do CTN, a União, os Estados membros, o Distrito Federal e os Municípios regiam-se por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles buscassem fundamento de validade na Constituição federal. Com efeito, cada ente federativo dispunha de maneira diferente sobre prazos de prescrição, regras de solidariedade, o conceito de fato gerador, bases de cálculos dos seus respectivos impostos etc.³⁷⁹

Essa situação dificultava sobremaneira a compreensão do sistema tributário brasileiro, permitindo a sobreposição incongruente de diversos diplomas normativos. Com efeito, a codificação permitiu a elaboração de um diploma normativo com eficácia vinculante para todos os entes federativos, de modo a promover uma parametrização do direito tributário. Tal postura envolve a valorização da praticidade na operação do direito, condição indeclinável de sua aplicação à vida.³⁸⁰

Não se pode olvidar que, no mundo moderno, as relações interpessoais ultrapassam as barreiras territoriais e os indivíduos estão em constante interação nas mais diferentes partes do mundo. Desse modo, verifica-se o contínuo esforço por uma harmonização tributária, mesmo em nível internacional, com vistas a estimular o comércio internacional e, por conseguinte, a circulação de riquezas.

Nesse contexto, não faz sentido que um Estado federal, alicerçado no princípio da solidariedade, a pretexto de garantir as autonomias locais, tenha um sistema jurídico caótico e confuso, a dificultar as transações econômicas entre as diversas localidades do país. Portanto, a estipulação de regras gerais funciona como uma medida de praticidade e eficiência, de maneira a evitar uma “*Torre de Babel legislativa*” em que não se possa identificar uma lógica sistêmica.

3.1.2.5 - O papel das resoluções do Senado Federal em matéria tributária

O Brasil adota, na esfera federal, um sistema legislativo bicameral, formado por duas casas legislativas: a Câmara dos Deputados e o Senado Federal. A primeira é composta pelos representantes do povo, enquanto que a segunda, pelos representantes dos Estados membros que compõem a Federação. A composição do Senado Federal é paritária, de modo que os 26 (vinte e seis) Estados membros, mais o Distrito Federal, elejam, cada um, o mesmo número

³⁷⁹ In: *Direito Tributário Brasileiro*. 10.º ed. Forense: Rio de Janeiro, 1987, p. 15-40.

³⁸⁰ Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 95.

de senadores, que, no caso, são três (com dois suplentes cada), a perfazer um total de 81(oitenta e um) senadores que deliberam em igualdade de condições, independentemente do número de residentes que povoam tais entes políticos.

De modo geral, o Senado Federal participa do processo legislativo federal como uma casa revisora, manifestando-se sobre os projetos de lei aprovados na Câmara dos Deputados.³⁸¹ Não obstante, a Constituição outorgou ao Senado Federal outras atribuições, em caráter privativo, entre as quais se destacam as previstas no art. 52 da CRFB/88.

Mas, dentre as funções atribuídas ao Senado Federal, interessam-nos aquelas relacionadas à matéria tributária, nomeadamente aquelas que se refiram ao exercício do poder tributário por parte dos Estados membros, no âmbito da competência que a eles fora atribuída constitucionalmente.

Nessa baila, a CRFB/88 atribuiu ao Senado Federal, enquanto casa representante dos interesses dos Estados membros, a função de regular, por meio da espécie normativa *Resolução*, algumas matérias de peculiar interesse, por entender que essa casa legislativa é o melhor foro para deliberar sobre essas questões. Tais matérias referem-se aos impostos previstos no art. 155 da CRFB/88. Vejamos:

a) Cabe ao Senado Federal fixar as alíquotas mínimas do imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA), previsto no art. 155, I, da CRFB/88 (art. 155, § 6.º, I, da CRFB/88).

Essa competência foi acrescentada pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, como um mecanismo para combater a conduta nociva adotada por alguns Estados membros da Federação que fixaram alíquotas abaixo da média praticada nacionalmente. Essa situação conduziu muitos contribuintes, residentes em Estados membros com alíquotas maiores, a transferir seus veículos para outros com alíquotas menores, valendo-se, algumas vezes, de artifícios fraudulentos para conseguir tal desiderato (como, por exemplo, endereços fictícios).

Portanto, tal alteração constitucional visou a estabelecer um parâmetro mínimo para a atuação dos Estados membros, no que tange à fixação da alíquota mínima. Vale ressaltar, contudo, que tal atribuição ainda não foi exercida pelo Senado Federal, o que confere, por ora, plena liberdade aos Estados membros para adotar as alíquotas que bem entendam.

b) Cabe ao Senado Federal fixar as alíquotas máximas do imposto sobre a transmissão causa *mortis* e doações (ITCMD), consoante previsto no art. 155, § 1º, IV, da CRFB/88.

³⁸¹ Mas importa dizer que o Senado Federal também atua como casa iniciadora do processo legislativo quando o projeto de lei deriva de proposta apresentada por qualquer um dos seus membros e de suas comissões. Nesse caso, a Câmara dos Deputados atuará como casa revisora.

Essa atribuição foi exercida mediante a edição da Resolução n.º 9, de 1992, que, no seu art. 1.º, prescreve que a alíquota máxima do ITCMD será de oito por cento. Logo, este percentual constitui um teto à atuação dos Estados membros na fixação das alíquotas do ITCMD, podendo, destarte, variar de 0 (zero) a 8 (oito) por cento, mas jamais ultrapassar o teto fixado. Mas, de regra, as alíquotas têm girado em torno de 4% (quatro por cento).

c) Por fim, no que tange ao imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), cabe ao Senado Federal:

a) Estabelecer, mediante iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores e aprovação da maioria absoluta deles, as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação (art. 155, § 2.º, IV, da CRFB/88).

Tal atribuição foi exercida mediante a edição da Resolução n.º 22/1989, que fixou a alíquota para as operações interestaduais em 12% (doze por cento), *como regra geral*, ressaltando, contudo, que a alíquota será de 7% nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo (ver art. 1.º e o seu § único). Também fixou em 13% (treze por cento) a alíquota nas operações para o exterior. Todavia, tal prescrição não tem mais validade, pois a Emenda Constitucional n.º 42/2003 alterou a redação do art. 155, § 2.º, X, a, da CRFB/88, de modo a conceder imunidade tributária, no que tange ao ICMS, às operações que destinem mercadorias ou serviços para o exterior. Logo, tais operações não mais estão sujeitas à tributação pelo ICMS.

b) Estabelecer, por meio de iniciativa de um terço dos senadores e aprovação da maioria absoluta deles, as alíquotas mínimas aplicáveis às operações internas (art. 155, § 2.º, V, a, da CF/88).

c) Estabelecer, através de iniciativa da maioria absoluta dos senadores e aprovação de dois terços deles, as alíquotas máximas aplicáveis às operações internas (art. 155, § 2.º, V, b, da CRFB/88).

Vale ressaltar que ainda não foi aprovada uma resolução fixando as alíquotas mínimas e máximas aplicáveis às operações internas, consoante previsto nos dois itens precedentes. Não obstante, com relação às alíquotas mínimas, enquanto não for editada a referida resolução, há de se aplicar, como limite, as alíquotas previstas para as operações interestaduais, consoante prescreve o art. 155, § 2.º, VI, da CRFB/88.

Ocorre que, conforme vimos acima, a resolução 22/1989 (que regulamentou as operações interestaduais) fixou duas alíquotas, uma de 12% (doze por cento) e outra de 7%

(sete por cento). Assim, impende saber qual alíquota deve ser aplicada. Sobre tal questão, o Supremo Tribunal Federal já decidiu no sentido de que há de se aplicar a alíquota de 12%, uma vez que essa é a regra geral, e não a de 7% (sete por cento), que é especial.³⁸²

3.1.3 - *Transferências constitucionais*

A atribuição de competência tributária aos entes descentralizados, muitas vezes, não é suficiente para garantir o montante de recursos necessários ao cumprimento das responsabilidades de cada um. Esse fato decorre, de regra, de uma concentração das bases tributáveis em favor do ente central, em detrimento dos entes descentralizados. A concentração tem sido uma marca característica em grande parte das federações hodiernas e são, geralmente, justificadas por argumentos de natureza econômica.

Seguindo essa tendência, o legislador constituinte brasileiro, ao partilhar o exercício do poder tributário entre os entes que compõem a Federação, também concentrou grande parte das bases tributáveis no ente central - a União. Com efeito, as competências tributárias conferidas aos Estados membros e aos Municípios não asseguram a eles o montante de recursos financeiros necessários para custear as responsabilidades a eles atribuídas.

Com vistas a equilibrar essa situação, a CRFB/88 instituiu um modelo de repartição das receitas tributárias, de maneira que os entes menores possam participar de parte do produto da arrecadação efetuada pelos entes maiores. Assim, visa-se a assegurar que os entes descentralizados possam ter os recursos imprescindíveis ao cumprimento de suas finalidades essenciais e gozar efetivamente da autonomia constitucional que fora a eles outorgada.

Trata-se de um modelo de transferências intergovernamentais que busca compensar o desequilíbrio financeiro proveniente da partilha de competências tributárias, alicerçado numa grande concentração em favor da União e em desfavor dos Estados membros e Municípios. Com efeito, estabeleceu-se um sistema em que a União deve entregar parcela de sua arrecadação para os Estados membros e Municípios. Os Estados membros também devem repassar parte de suas receitas para os Municípios situados em seu território. Ressalte-se que os repasses são sempre feitos do ente maior para o ente menor e não o inverso.

Outrossim, as transferências de recursos entre os entes federativos visam atenuar as desigualdades em termos de capacidade econômica, bem como as visíveis assimetrias sociais entre as diversas localidades. Desse modo, as transferências funcionam também como um elo

³⁸² Ver ADI 2021/SP.; Relator Min. Maurício Correia, julgamento: 04/08/1999.

que busca garantir a própria unidade da Federação, uma vez que as regras de mercado, *per se*, mostram-se incapazes de soldar a aliança federativa.³⁸³

É mister enfatizar que essas transferências decorrem de normas constitucionais que estabelecem um direito subjetivo dos entes menores a participar do produto da arrecadação dos entes maiores. São as chamadas transferências constitucionais, as quais não estão sujeitas à discricionariedade do ente arrecadador das receitas. Logo, os entes menores têm direito a participar do produto da arrecadação dos entes maiores, não se submetendo ao jogo das conveniências políticas e aos longos processos de negociação política. Não se trata, portanto, de um repasse voluntário alicerçado numa benesse do ente maior para o menor, mas de uma obrigação constitucional de repasse de recursos.

3.1.3.1 - Espécies de repartição

A repartição do produto da arrecadação tributária pode ocorrer de forma direta ou indireta. Tais formas de repasse são complementares, sendo que uma não exclui a outra. A repartição direta acontece quando o repasse financeiro ocorre sem a necessidade de intermediários, ou seja, quando o próprio ente arrecadador repassa os recursos para o ente beneficiário. Já a repartição indireta ocorre quando o repasse dos recursos não vai diretamente do ente arrecadador para o ente beneficiário, mas para Fundos de participação que, posteriormente, os repassa aos entes beneficiários, de acordo com critérios constitucionais e legais previamente definidos.

3.1.3.2 - Casos de repartição direta

Repartição das receitas da União com os Estados membros

O art. 157 da CRFB/88 enuncia duas situações em que a parcela do produto da arrecadação de 02 (dois) impostos federais pertence aos Estados membros.

A primeira situação diz respeito ao produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

³⁸³ Ver AFONSO, Rui de Britto Álvares. A Federação no Brasil: impasses e perspectivas. In: AFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.) *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 58.

O parágrafo único do art. 45 do CTN preceitua que, no caso do IR, a lei poderá atribuir à fonte pagadora da renda e proventos tributáveis a responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Exemplo disso é a denominada retenção na fonte, em que a fonte pagadora desconta o imposto do beneficiário da renda e, posteriormente, recolhe-o aos cofres públicos da União.

Quando um Estado membro paga um rendimento (ou provento) a um terceiro e tal rendimento está sujeito à retenção na fonte, caberá ao Estado membro responsável pelo pagamento promover a retenção. Não obstante, esse Estado membro não terá o dever de repassar o valor retido à União, pois, consoante o disposto no art. 157, I, da CRFB/88, esse recurso pertence ao próprio Estado membro que efetuou o pagamento. Aliás, não se trata nem mesmo de repasse, uma vez que tais recursos não chegam a entrar nos cofres públicos da União. O que ocorre, de fato, é uma apropriação constitucionalmente autorizada.

O mesmo deverá ocorrer quando o rendimento for pago por uma Autarquia ou Fundação instituída por um Estado membro. Essas são entidades da administração indireta que atuam como uma *longa manus* do Estado. Desse modo, ao efetuarem pagamentos sujeitos à retenção, as Autarquias e Fundações deverão descontar o imposto dos beneficiários e, nos termos da legislação pertinente, transferi-lo ao seu ente instituidor.

A outra hipótese, prevista no inc. II do art. 157 da CRFB/88, preceitua que a União deverá repassar aos Estados membros 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação dos impostos residuais previstos genericamente no art. 154, I, da CRFB/88.³⁸⁴

Destarte, importa ressaltar, que até o momento, a União ainda não instituiu qualquer imposto residual. Mas, caso venha a fazê-lo, deverá obedecer ao referido comando constitucional e repassar aos Estados membros 20% (vinte por cento) dos recursos arrecadados em seus respectivos territórios, por meio dessa exação.

Repartição de receitas da União com os Municípios

O art. 158, I, da CRFB/88 preconiza que pertencem aos Municípios o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

³⁸⁴ Os impostos residuais são aqueles cujas materialidades não estão previstas na Constituição federal. Deverão ser instituídos por meio de lei complementar, deverão ser não cumulativos e não poderão ter fato gerador ou base de cálculo de outros impostos previstos na Constituição (art. 154, I, da CRFB/88). Logo, no exercício da competência residual, a União terá que ser inovadora para não deparar-se com as vedações impostas constitucionalmente ao exercício de tal competência.

Vale aqui também o que dissemos anteriormente, no tocante aos Estados membros. Sempre que o Município, suas Autarquias ou Fundações retiverem na fonte o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, pelos pagamentos que efetuar, poderá apropriar-se de tais recursos, uma vez que são seus por expressa disposição constitucional.

Outra situação de partilha direta é a prevista no art. 158, II, da CRFB/88, que atribui ao Município 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR). Assim, v.g., se uma propriedade está localizada na zona rural do Município de Vitória/ES, o recurso arrecadado por meio dessa exação deverá ser partilhado meio a meio entre a União e o Município de Vitória.

Todavia, importa ressaltar que a Emenda Constitucional n.º 42/2003 facultou ficarem os Municípios com a totalidade do produto da arrecadação e não apenas a metade. Porém, para que isso ocorra, os Municípios deverão assumir, nos termos da lei, a tarefa de fiscalizar e cobrar o referido imposto.³⁸⁵ Ressalte-se que se trata de uma opção posta aos Municípios, os quais devem avaliar concretamente se o valor maior a auferir vale a pena, pois, nesse caso, os eles terão que arcar com os custos associados à fiscalização e à cobrança do ITR.

É preciso destacar que em tal hipótese não se trata de uma delegação de competência, mas de delegação da função de fiscalizar e arrecadar, consoante expressamente autoriza o art. 7.º do CTN. Portanto, a União continua com a competência, pois o que ela transfere é apenas a capacidade para atuar como sujeito ativo na relação jurídico-tributária.

Embora, na hipótese aventada, a União não fique com nenhuma parcela do recurso arrecadado pela cobrança do ITR, ela continuará com a competência para definir os contornos da hipótese jurídica de incidência desse imposto. Isso porque, consoante suprarreferido, o ITR tem uma função extrafiscal importante, que é desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, consoante preconiza o art. 153, § 4.º, I, da CRFB/88. Serve, destarte, para assegurar a função social da propriedade.

Repartição de receitas dos Estados membros com os Municípios

Os Estados membros deverão entregar a cada Município cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)

³⁸⁵ Tal possibilidade foi regulada pela lei 11.205/2005 que prescreve *in verbis*: “Art. 1.º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal”.

licenciados em seus territórios (art. 158, II, da CRFB/88). Com efeito, os Estados membros arrecadam a totalidade dos recursos do IPVA e, posteriormente, repassam a metade dos recursos assim auferidos aos Municípios, de acordo com o número de veículos licenciados em seus territórios.

Também deverão ser repassados aos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Entretanto, essa regra não é tão simples como as suprarreferidas, pois envolve uma grau maior de complexidade, uma vez que o parágrafo único do art. 158 estabelece uma sistemática especial de partilha que deve seguir os seguintes critérios:

a) 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;

Pela primeira regra, três quartos dos vinte e cinco por cento dos recursos arrecadados do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços (ICMS) deverão ser repassados aos Municípios, proporcionalmente, de acordo com o valor adicionado nas operações realizadas nos territórios de cada um.

Isso significa que, do total arrecadado pelos Estados membros a título de ICMS, 18,75% (dezoito vírgula setenta e cinco por cento) deverá ser repassado aos Municípios de acordo com o valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação realizadas em seus respectivos territórios. Nessa baila, é imprescindível definir *valor adicionado* para efeito da correta aplicação do dispositivo constitucional.

Essa tarefa foi realizada pela lei complementar n.º 63/1990, que no seu art. 3.º, § 1.º, conceituou o valor adicionado para cada Município como sendo o resultado da seguinte operação: o valor das saídas das mercadorias, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das entradas de mercadorias, em cada ano civil.

Esquemáticamente, podemos vislumbrar a seguinte fórmula: $VSMS - VEM = AD$, em que: VSMS é o valor das saídas de mercadorias e serviços no território de cada Município; VEM é o valor das entradas das mercadorias no território de cada Município; e AD é o valor adicionado. O repasse de recursos deve ser feito a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da apuração, consoante preceitua o art. 3.º, § 3.º da lei complementar n.º 63/1990.

No caso do ICMS arrecadado pelo sistema simplificado de tributação (Simples Nacional), bem como em outras situações, nãis quais sejam dispensados os controles de

entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta (art. 3.º, § 1.º, II, da lei complementar n.º 63/1990).³⁸⁶

b) até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei Federal.

Esse segundo critério preconiza que até um quarto do montante arrecadado pelos Estados membros, a título de ICMS - o que corresponde a 6,25% (seis vírgula vinte e cinco por cento) do total arrecadado, deverá ser distribuído entre os seus Municípios, de acordo com o que dispuser a lei estadual.

Com efeito, no que toca a essa parcela, o legislador constitucional conferiu liberdade ao legislador estadual para definir os critérios de partilha. Mediante tal sistemática, os Estados membros poderão, por exemplo, eleger critérios de repasse de recursos que primem pela diminuição de desigualdades sociais e regionais, atribuindo uma parcela maior a Municípios mais carentes economicamente.³⁸⁷

Repartição simultânea das receitas da União com os Estados membros e Municípios

O art. 153, § 5.º, da CRFB/88 preceitua que os recursos provenientes da arrecadação do imposto sobre operações financeiras incidente sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, deverão ser partilhados entre o Estado membro e o Município de origem, na proporção de 30% (trinta por cento) para o primeiro e 70% (setenta por cento) para o segundo. Observe-se que, nesse caso, a União, embora seja a titular da competência para a instituição desse imposto, ela não fica com nenhuma parcela dos recursos arrecadados, os quais são transferidos diretamente, na sua integralidade, para o Estado membro e o Município de origem. Porém, a União continua titular da competência, de modo que só ela poderá promover alterações na regra matriz de incidência.

3.1.3.3 - Casos de repartição indireta

O sistema de repasse indireto de transferências de receitas tributárias efetiva-se, basicamente, por meio de quatro fundos específicos, os quais têm por função intermediar o

³⁸⁶ O sistema simplificado - Simples Nacional - foi instituído pela Lei Complementar n.º 123/2006, e veio a dar efetividade ao comando constitucional previsto no § único do art. 146 da CRFB/88 que previa caber á lei complementar instituir um regime único de arrecadação.

³⁸⁷ Importa ressaltar, contudo, que a legislação estadual não poderá alijar completamente um Município da participação dos recursos distribuídos mediante tal sistemática, a pretexto de resolver as desigualdades sociais e regionais (Cf. RE 401.953/RJ, noticiado no informativo 467 do STF, de 23.05.07).

repassa de recursos do ente central (União) para os entes descentralizados (Estados membros, Distrito Federal e Municípios). Esses Fundos são compostos por recursos advindos da arrecadação de dois impostos federais: o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR).

Três desses Fundos agregam 48% (quarenta e oito por cento) dos recursos arrecadados por meio do IPI e do IR (art. 159, I, da CRFB/88), sendo eles: a) o Fundo de Participação dos Estados (FPE); b) Fundo de Participação dos Municípios (FPM); c) Fundo de incentivo ao setor produtivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Importa dizer que, no caso do IR, o volume de recursos é calculado tendo como base o valor que efetivamente ingressa nos cofres públicos federais, não sendo computados, portanto, os valores já apropriados pelos Estados membros e Municípios, em virtude da retenção na fonte do imposto incidente sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas Autarquias e Fundações que instituírem e mantiverem, nos termos do art. 157, I, e 158, I, ambos da CRFB/88.

Os recursos suprarreferidos serão distribuídos da seguinte forma (art. 159, I, da CRFB/88):

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.

A alínea “d” não constava do texto original e foi acrescentada ao art. 159, I, da CRFB/88, pela Emenda Constitucional n.º 55/2007. Essa medida acrescentou 1% (um por cento) do total da arrecadação do IR e do IPI ao Fundo de Participação dos Municípios que, nesses termos, agrega 23,5% (vinte e três vírgula cinco por cento) do total dos recursos arrecadados por meio da cobrança do IR e do IPI.

A medida veio atender a uma reivindicação antiga dos Municípios que, diante da insuficiência de receitas tributárias próprias, tinham muitas dificuldades para conseguir pagar

o décimo terceiro salário (*gratificação natalina*) dos servidores públicos municipais, principalmente aqueles Municípios menores que dependem basicamente dos repasses de receitas por parte da União e dos Estados membros. Por tal razão, é que o preceito constitucional determina que o repasse desse incremento financeiro seja efetuado no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano, época em que se paga o décimo terceiro salário.

O quarto Fundo, denominado *Fundo de compensação à desoneração das exportações*, tem por objetivo compensar os Estados membros pela perda significativa de arrecadação, uma vez que a Constituição federal determina a não incidência do ICMS sobre as exportações de mercadorias e serviços (art. 155, § 2.º, X, a). É uma medida que visa a desonerar as exportações, de modo a favorecer a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional, mas que, evidentemente, repercute gravosamente no volume de recursos arrecadados pelos Estados membros.

É para compensar essa perda que a Constituição federal instituiu o Fundo de compensação à desoneração das exportações, composto por 10% (dez por cento) do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados – IPI (art. 159, II, da CRFB/88). Tais recursos deverão ser repassados aos Estados membros proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados realizadas por cada um.

Da parcela recebida, cada Estado membro deverá repassar aos Municípios situados em seu território 25% (vinte e cinco por cento), segundo os critérios estabelecidos para o repasse de ICMS (art. 158, § único, da CRFB/88).

Todavia, é preciso ressaltar que nenhum ente federativo poderá receber parcela superior a 20% do montante que compõe o Fundo, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido (art. 159, § 2.º, da CRFB/88).

Essa medida é consentânea com um dos objetivos gerais da República Federativa Brasileira, previsto no art. 3.º, inc. III, da CRFB/88, que é justamente a diminuição das desigualdades sociais e regionais. Visa, portanto, a ser um instrumento de equalização das capacidades fiscais dos diversos entes que compõem a Federação, de modo a amenizar, tanto quanto possível, as grandes disparidades em termos de potencial econômico.

Por fim, o art. 159, inc. III, da CRFB/88, preconiza que, do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (a denominada CIDE-combustíveis), 29% (vinte e nove por cento) deverá

ser repassado aos Estados membros. Desse montante, os Estados membros deverão repassar 25% (vinte e cinco por cento) aos seus Municípios localizados nos territórios de cada um.

Ressalte-se que essas receitas têm natureza vinculada, pois elas deverão ser utilizadas, peremptoriamente, no financiamento de programas de infraestrutura de transportes, consoante o disposto no art. 159, III, c.c. art. 177, § 4.º, II, c, ambos da CRFB/88.³⁸⁸

3.1.3.4 - Garantias de repasse

As regras de transferências constitucionais de recursos entre os entes federativos visam, ao lado do regime de atribuição de competência, assegurar a autonomia financeira indispensável à autonomia política dos entes descentralizados. Nessa baila, o gozo efetiva da autonomia está intrinsecamente relacionado à eficiência do mecanismo de repasse dos recursos financeiros.

Com efeito, não se pode admitir que o ente federativo responsável pelo repasse de recursos não cumpra com tal determinação constitucional, sob pena de afronta à estrutura basilar de financiamento das despesas públicas no sistema jurídico brasileiro. É nessa esteira que o art. 160 da CRFB/88 averba que:

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos

I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

³⁸⁸ Trata-se de um mecanismo indireto de repasse de receitas, uma vez que: *os contribuintes da CIDE-Combustíveis recolhem regularmente esse imposto na rede bancária, de acordo com a legislação pertinente. O montante dessa arrecadação é transferido por cada instituição financeira, conforme previsão contratual entre o banco e a Receita Federal do Brasil – RFB –, para a Conta Única do Tesouro Nacional – CTU. Os bancos repassam as informações relativas ao recolhimento efetuado para a RFB. Decididamente, por meio de processamento eletrônico, a RFB classifica o montante da arrecadação bruta de tributos relativo ao período e das deduções correspondentes (restituições, retificações e compensações), se houver, apurando, desta forma, a arrecadação líquida do período. Tais informações são registradas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI. Trimestralmente (janeiro, abril, julho e outubro), a Secretaria do Tesouro Nacional – STN – consulta no SIAFI as informações classificadas do trimestre anterior e transfere ao Banco do Brasil o valor global a ser repassado que, no caso da CIDE-Combustíveis, corresponde a 29% da arrecadação líquida desse tributo. O Banco do Brasil, por sua vez, credita nas contas dos Estados e Distrito Federal (contas essas já existentes e vinculadas à destinação legal de financiar programas de infraestrutura de transportes) os respectivos valores que lhes cabem, segundo percentuais individuais calculados e informados anualmente em março pelo Tribunal de Contas da União – TCU. 25% dos valores creditados transitam então pelas contas dos Estados e são automaticamente transferidos para contas individuais pré-existentes vinculadas aos Municípios do respectivo Estado, também segundo percentuais informados pelo TCU. Os critérios de repasse estão definidos na lei n.º 10.336/01 (Cf. Secretaria do Tesouro Nacional. *O que você precisa saber sobre transferências constitucionais e legais Cide-Combustíveis*, jul/2011. Disponível em <http://www.stn.fazenda.gov.br/estados_municipios/download/CartilhaCIDE2011.pdf> Acesso em 12 set. 2012).*

Como exceção à regra da vedação de retenção ou qualquer restrição ao repasse das transferências constitucionais, o parágrafo único, supratranscrito, aponta duas situações. A primeira diz respeito à possibilidade de a União e os Estados membros efetuarem retenção ou restrição ao repasse dos recursos para garantir o pagamento de seus créditos pelos entes beneficiários inadimplentes. A segunda permite que se condicione o repasse ao cumprimento dos percentuais mínimos de aplicação de recursos em ações de serviços públicos de saúde.

O legislador constitucional considera importantíssimos os gastos com ações de serviços públicos de saúde, de modo que atribuiu à lei complementar a tarefa de definir os percentuais mínimos, calculados em razão das receitas provenientes da arrecadação dos impostos próprios e do montante obtido através das transferências constitucionais. Com efeito, para dar efetividade à obrigatoriedade de gastos mínimos nessa área, a CRFB/88 permitiu expressamente o condicionamento da entrega das transferências constitucionais ao cumprimento de tais metas, tudo com o objetivo de garantir a eficácia da regra.

3.1.3.4 - Os mecanismos de repasse indireto: Fundos de Participações

A Constituição federal de 1988 instituiu um modelo de financiamento das despesas públicas dos entes federativos baseados em dois pilares fundamentais: a) a atribuição de competência tributária própria; b) a participação dos entes menores no produto da arrecadação dos impostos dos entes maiores.

A participação dos entes menores no produto da arrecadação dos entes maiores pode ocorrer de forma direta ou indireta, consoante mencionado no item anterior. Mas importa-nos agora tecer maiores considerações sobre a forma de participação dos entes menores no produto da arrecadação dos entes maiores, nomeadamente no que tange à repartição indireta, que se concretiza através de Fundos de participação previstos constitucionalmente.

Esses Fundos têm por finalidade dar efetividade a uma repartição de recursos com fulcro numa fórmula matemática de transferência intergovernamental sem qualquer margem de autonomia. Outrossim, os Fundos não são dotados de personalidade jurídica própria e nem mesmo de capacidade processual para defender seus interesses. Os Fundos de Participação têm natureza meramente contábil, uma vez que indicam, de fato, uma conta especial composta por recursos destinados a repasses, nos termos da legislação vigente.³⁸⁹

³⁸⁹ Cf. CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 78.

Os Fundos de Participação representam uma relevante peculiaridade do modelo federativo brasileiro, marcado pela busca constante da diminuição das desigualdades sociais e regionais, consoante preconiza o art. 3.º, III, da CRFB/88. Esses Fundos representam um instrumento de equalização fiscal que procura atenuar o acentuado desnivelamento das capacidades fiscais entre os diversos entes que compõem a Federação.

A CRFB/88 faz menção expressa a três Fundos de repartição de receitas tributárias: a) o Fundo de Participação dos Estados; b) Fundo de Participação dos Municípios; e, por fim, c) o Fundo de incentivo ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Esses Fundos visam, mediante repasses financeiros aos entes descentralizados, a corrigir o forte desequilíbrio advindo do modelo de repartição de competências tributárias, marcado por uma forte concentração em favor da União. Objetivam, portanto, garantir o equilíbrio econômico financeiro da Federação.³⁹⁰ Vejamos cada um desses Fundos.

3.1.3.5.1 - Fundo de Participação dos Estados

O Fundo de Participação dos Estados está previsto no art. 159, I, *a*, da CRFB/1988, e tem por objetivo instrumentalizar, de forma indireta, a participação dos Estados membros no produto da arrecadação de dois dos principais impostos federais em termos de arrecadação: o imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IR) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI). Consoante preconiza o art. 151, I, *a*, da CRFB/88, 21,5% (vinte e um vírgula cinco por cento) do total dos recursos arrecadados por meio do IR e do IPI deverão ser entregues pela União a tal Fundo.³⁹¹

Inicialmente a distribuição dos recursos entre os Estados membros seguiu os critérios fixados na lei complementar 62/1989 que - com fulcro no art. 161, II e III, da CRFB/88 - estabeleceu as normas sobre o cálculo, a entrega e o controle da liberação dos recursos do Fundo para cada um dos Estados membros (e do Distrito Federal) que compõem a Federação.

O art. 2.º da referida lei, valendo-se de um critério regional, fixava os parâmetros gerais de repartição dos recursos estabelecendo as seguintes premissas:

³⁹⁰ Cf. BALTHAZAR, Ezequiel Antônio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais na federação. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*, Barueri/SP, Manole, 2004, p. 109.

³⁹¹ Não obstante, importa ressaltar que o art. 60 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 53/2006, determinou que 20% (vinte por cento) dos recursos do Fundo de Participação dos Estados sejam transferidos ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB). Tal medida importa, na prática, numa redução de 20% do total dos repasses a cada um dos entes participantes do Fundo, de acordo com os critérios estabelecidos.

Os recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE serão distribuídos da seguinte forma:

I – 85% (oitenta e cinco por cento) às Unidades da Federação integrantes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

II – 15% (quinze por cento) às Unidades da Federação integrantes das regiões Sul e Sudeste

Essa prescrição denota que a sistemática de repartição prevista para o Fundo de Participação dos Estados estava alicerçada numa evidente busca pela diminuição das desigualdades regionais. Isso porque determina, peremptoriamente, que, do total dos recursos, a maior parte (85%) seja destinada aos Estados membros integrantes das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e apenas uma pequena parcela (15%) aos Estados membros que integram as regiões Sul e Sudeste.³⁹²

Isso decorre do fato de que os Estados localizados nas regiões Sul e Sudeste são mais ricos economicamente e, portanto, gozam de uma melhor capacidade fiscal, em contraposição ao que ocorre com os Estados membros localizados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste que, pelas mais variadas razões, são caracterizados por uma diminuta capacidade fiscal.

Tal desnível econômico pode ser percebido pela análise dos dados apresentados abaixo, os quais indicam, no período de 2001 a 2008, a participação percentual das cinco regiões no Produto Interno Bruto-PIB do país.³⁹³

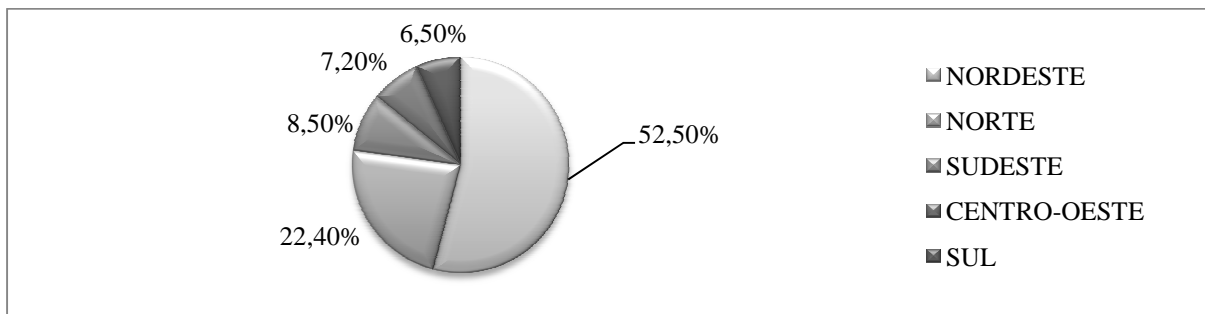
REGIÕES	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Norte	4,7%	4,8%	4,9%	5,0%	5,1%	5,0%	5,1%
Nordeste	13,0%	12,8%	12,7%	13,1%	13,1%	13,1%	13,1%
Sudeste	56,7%	55,8%	55,8%	56,5%	56,8%	56,4%	56,0%
Sul	16,9%	17,7%	17,4%	16,6%	16,3%	16,6%	16,6%
Centro-Oeste	8,8%	9,0%	9,1%	8,9%	8,7%	8,9%	9,2%

A simples leitura dos dados já evidencia a grande pujança econômica das regiões Sul e Sudeste, nomeadamente a desta última que, segundo os dados referentes ao ano de 2008, respondia por cinquenta e seis por cento do total do produto interno bruto, isto é, mais da metade de todas as riquezas produzidas no país. Com efeito, esta grande disparidade é a *ratio* que tem justificado os critérios apontados acima.

³⁹² Sobre o tema, Marcos Mendes, in *Fundo de participação dos Estados...*, p. 12, esclarece que “O FPE também não deve ser encarado como instrumento de redistribuição da renda privada (das famílias) ou redução da pobreza. Por ser um instrumento que transfere recursos entre entes da administração pública, e não diretamente às pessoas, o Fundo não é adequado para promover distribuição pessoal da renda”.

³⁹³ Fonte: IBGE em parceria com os órgãos estaduais de estatística, secretarias estaduais de governo e superintendência da zona franca de Manaus – SUFRAMA. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1756&id_pagina=1. Acesso em 05 set. 2012

O gráfico abaixo demonstra a distribuição regional dos recursos do FPE no período 2001 a 2010 (Valor descontado de FUNDEF/FUNDEB).³⁹⁴



O montante de recursos atribuídos a cada ente participante do Fundo é definido por meio de coeficientes fixos, os quais estavam previstos no anexo único da lei complementar n.º 62/1989.³⁹⁵ Tratava-se, portanto, de uma forma estanque que não considera as variações fáticas na realidade social e econômica dos Estados membros.

Por isso mesmo, a lei complementar n.º 62/1989 prescrevia expressamente que os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, deveriam vigorar até o exercício financeiro de 1991, sendo que, a partir de 1992, deveria ser aprovada outra lei definindo novos critérios. Ocorre que, passados mais de 20 (anos), ainda não havia sido aprovada a referida lei instituindo novos critérios, o que deu azo à continuação da aplicação dos critérios definidos na lei complementar n.º 62/1989.³⁹⁶

Em razão desse fato, em 24 de fevereiro de 2010, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade ajuizadas pelo Rio Grande do Sul (ADI 875), Mato Grosso e Goiás (ADI 1987), Mato Grosso (ADI 3243) e Mato Grosso do Sul (ADI 2727), declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 2º da Lei Complementar 62/89, que define os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do DF (FPE).³⁹⁷

A decisão fundamentou-se no argumento de que a lei complementar n.º 62/1989 foi editada num contexto de circunstâncias muito especiais, *marcado por um consenso político premido pelo princípio da necessidade*, razão pela qual a própria lei fez alusão a uma necessidade de revisão dos critérios num prazo de dois anos.

³⁹⁴ Dados extraídos da Cartilha sobre o Fundo de Participação dos Estados pela Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em http://www.stn.fazenda.gov.br/estados_municipios/download/CartilhaFPEpdf. Acesso em 07 set. 2012.

³⁹⁵ Para ver o anexo referido, ver: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp62.htm>. Acesso em 06 set. 2012.

³⁹⁶ O § 3.º do art. 2.º da lei complementar n.º 62 preconiza que até que seja aprovada uma outra lei estabelecendo novos critérios, continuarão em vigor os coeficientes nela estabelecidos.

³⁹⁷ Acórdão disponível em <[http://ww.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=Fundo de ParticipacaodosEstados&base=baseAcordaos](http://ww.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=Fundo%20de%20ParticipacaodosEstados&base=baseAcordaos)>. Acesso em 07 set. 2012.

Isso porque os critérios de rateio dos Fundos de participação devem promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados membros e Municípios, tendo caráter nitidamente redistributivo. Com efeito, é imprescindível que haja revisões periódicas dos coeficientes, de modo a se avaliar criticamente se os até então adotados ainda correspondem com a realidade econômica dos Estados membros e se a política empregada na distribuição dos recursos produziu o efeito almejado.

Contudo, impende destacar que os ministros do STF reconheceram a inconstitucionalidade do disposto no art. 2.º da lei complementar n.º 62/1989, mas sem pronúncia de nulidade, assegurando a aplicação da norma esculpida em tal dispositivo até 31 de dezembro de 2012.

Na decisão, os ministros mostraram-se sensíveis à dificuldade que o Congresso Nacional teria para aprovar rapidamente uma nova lei atualizando os critérios de repasse; destarte, decidiram conceder um tempo razoável para que se cumprisse tal desiderato.³⁹⁸

Com efeito, o art. 2.º da lei complementar n.º 62/1989 poderia produzir efeitos até o dia 31 de dezembro do ano de 2012. A partir daí, o comando normativo nele encampado deixaria de ter validade, devendo ser estabelecidos novos critérios, os quais deveriam estar em conformidade com o cenário social e econômico atual, sob pena de suspensão dos repasses a partir de janeiro 2013, o que, evidentemente, comprometeria sensivelmente as finanças públicas da grande maioria dos Estados membros.

Ocorre que a instituição de novos critérios esbarrou nas dificuldades inerentes a um complexo processo de negociação política. Diante das dificuldades em estabelecer novos critérios, o prazo fixado pelo STF acabou sendo alargado em mais seis meses, até que o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar n.º 143/2013 que, em termos gerais, manteve os critérios de distribuição de recursos adotados pela lei complementar n.º 62/1989 até a data de 31 de Dezembro de 2015. Logo, de modo geral, houve a manutenção dos critérios existentes até 31 de Dezembro de 2015.

A partir dessa data, cada Estado da Federação receberá o valor que lhe coube no ano anterior, corrigido pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e acrescido de 75% da variação do Produto Interno Bruto (PIB), registrada dois anos antes (ver art. 2.º, II e III, da LC 143/2013).

³⁹⁸ Sobre o tema, Marcos Mendes, in *Fundo de participação dos Estados*, p. 07, assevera que: “No Brasil, a alteração de legislação que afeta a receita de entes federativos é um desafio de grandes proporções. Vide, por exemplo, os sucessivos fracassos para aprovação de reforma tributária, justamente por falta de acordo e de incertezas acerca de ganhos e perdas por parte dos Estados e Municípios. Outro exemplo é a batalha recentemente travada em torno da distribuição dos royalties de petróleo. Por isso, a tendência é que, por falta de acordo, a legislação vigente resista a diversas tentativas de modernização.”

3.1.3.5.2 - Fundo de Participação dos Municípios

O Fundo de Participação dos Municípios está previsto genericamente no art. 159, inc. I, a, da CRFB/88 e tem por objetivo repassar parte das receitas tributárias arrecadadas pela União, para os Municípios. Com efeito, é composto por 22,5% (vinte e dois vírgula cinco por cento) do que for arrecadado pela União através do IR e do IPI. Importa ressaltar que não se computa no referido percentual o montante do IR já retido na fonte pelos Municípios, pois essa receita é apropriada diretamente por tais entes, nos termos do art. 158, I, da CRFB/88. Logo, os 22,5% (vinte e dois vírgula cinco por cento) referem-se apenas à receita líquida do IR e do IPI que efetivamente adentram os cofres públicos da União.

Importa destacar que o art. 60 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 53/2006, determinou que 20% (vinte por cento) dos recursos do Fundo de Participação dos Municípios sejam transferidos ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB). Isso importa, na prática, uma redução de 20% do total dos repasses a cada um dos entes participantes do Fundo.³⁹⁹

Com efeito, o volume de recursos do FPM a ser repassado aos Municípios decorre de uma operação matemática: o montante repassado pela União ao Fundo (22,5% do IR e do IPI) menos 20% (vinte por cento), que será destinado ao FUNDEB. Assim, tem-se o montante líquido dos recursos do Fundo de Participação dos Municípios.

A distribuição dos recursos aos Municípios deve observar as premissas estabelecidas no art. 91 do CTN que prescreve *in verbis*:

Art. 91. Do Fundo de Participação dos Municípios a que se refere o art. 86, serão atribuídos: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 35, de 1967)

I - 10% (dez por cento) aos Municípios das Capitais dos Estados;

II - 90% (noventa por cento) aos demais Municípios do País. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 35, de 1967)

Entretanto, o Decreto-lei n.º 1881/1981 instituiu a Reserva do Fundo de Participação dos Municípios FPM, composto por 4% (quatro por cento) dos recursos resultantes do disposto no inciso II do artigo supratranscrito, ou seja, 4% (quatro por cento) dos 90% (noventa por cento) destinados aos Municípios que não sejam capitais estaduais. A instituição dessa reserva teve por objetivo beneficiar os Municípios mais populosos, por meio de um incremento nos recursos a eles destinados.

³⁹⁹ Sobre a operacionalização do FUNDEB, ver a lei 11.494 de 20 de junho de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11494.htm>. Acesso em 08 set. 2012.

Na prática, isso significa que a partilha dos recursos do Fundo de participação dos Municípios será feita de seguinte forma: a) 10% (dez por cento) aos Municípios das capitais dos Estados membros; b) 86,4% (oitenta e seis vírgula quatro por cento) para os Municípios que não sejam capitais; c) 3,6% (três vírgula seis por cento) para os Municípios de grande população (acima de 156.216 habitantes). Houve, assim, um desmembramento dos recursos previstos no inc. II do art. 91 do CTN.⁴⁰⁰

Vale ressaltar que os Municípios mais populosos participam tanto dos recursos do Fundo de Reserva (3,6%) quanto da distribuição dos 86,4% (oitenta e seis vírgula quatro por cento) dos recursos destinados aos municípios que não sejam capitais (§ único do art. 2.º do Decreto-lei 1881/1981).

Posteriormente, o repasse lastreia-se pela fixação de um coeficiente individual de participação de cada beneficiário do Fundo, o qual leva em consideração dois indicadores: o fator representativo da população e a renda *per capita*, consoante previsto nos parágrafos 1.º e 2.º do art. 91 do CTN. Mas importa dizer que a renda *per capita* a ser considerada não é a do Município beneficiário do repasse, mas a do Estado membro em que aquele se localiza. A renda *per capita* não se relaciona com os Municípios individualmente considerados, mas considera como integrantes de uma circunscrição territorial estadual.

Os percentuais individuais de participação dos Municípios são calculados anualmente pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e por ele publicados em Decisão Normativa no Diário Oficial da União até o último dia útil de cada exercício (CTN, art. 92). O cálculo é efetuado com base em informações prestadas ao TCU até o dia 31 de outubro de cada ano pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), informações referentes à população de cada Município e à renda *per capita* de cada Estado membro.⁴⁰¹

Por fim, resta dizer que a Emenda Constitucional n.º 55/2007 acrescentou a alínea d ao art. 159 da CRFB/88, estabelecendo um reforço financeiro ao Fundo de Participação dos Municípios no montante de 1% (um por cento) do total da arrecadação do IR e do IPI. Com efeito, a partir da entrada em vigor dessa Emenda Constitucional, o referido Fundo passou a ser composto por 23,5% (vinte e três vírgula cinco por cento) do total dos recursos arrecadados por meio da cobrança do IR e do IPI.

⁴⁰⁰ Sobre a fórmula de cálculo da distribuição dos recursos do Fundo de Participação dos Municípios, ver MENDES, Marco, et. al. *Transferências intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma*. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD40-MarcosMendes_RogérioBoueri_FernandoB.Cosio.pdf> Acesso em 08/09/2012.

⁴⁰¹ Cf. Cartilha sobre o Fundo de Participação dos Municípios elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/estados_municipios/download/CartilhaFPM.pdf> Acesso em 08 set. 2012.

Essa medida atendeu uma reivindicação dos Municípios que, diante da insuficiência de receitas tributárias próprias, tinham muitas dificuldades para honrar com o décimo terceiro salário (*gratificação natalina*) dos servidores públicos, principalmente aqueles Municípios menores que dependem basicamente dos repasses de receitas por parte da União e dos Estados membros. Por essa razão, é que o preceito constitucional determina que o repasse desse incremento financeiro seja efetuado no primeiro decêndio do mês de Dezembro de cada ano, época em que se paga o décimo terceiro salário.

Assim, diferentemente do restante dos recursos que compõem o Fundo, o referido adicional não é repassado com periodicidade decendial, mas, sim, anualmente, uma vez que tem por objetivo reforçar o caixa dos Municípios num momento específico de dificuldade financeira, qual seja a obrigação de efetuar o pagamento do décimo terceiro salário aos servidores públicos municipais.

3.1.3.5.3 - Fundos de incentivo ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste

O legislador constituinte de 1988 revelou uma especial preocupação com o desequilíbrio entre as diversas regiões do país, de modo que procurou criar mecanismos para amenizar tal disparidade. Destarte - além do direito a uma parcela especial dos recursos do Fundo de Participação dos Estados - as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste foram contempladas com a dotação de recursos especiais para investimentos no setor produtivo.

O art. 159, I, c, da CRFB/88, preconiza que 3% (três por cento) do produto da arrecadação do IR e do IPI deverão ser aplicados em programas de financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Trata-se de mais uma medida que visa a lidar com o problema das desigualdades regionais, através da promoção de objetivos como: a) o aumento da produtividade dos empreendimentos privados nessas regiões; b) a geração de novos postos de trabalho; c) o incremento da capacidade fiscal e melhor distribuição de renda.

Regulamentando o referido preceito constitucional, a lei n.º 7.827/1989 instituiu três Fundos, sendo eles: o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO), o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE) e o Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste (FCO). Os recursos mencionados no art. 159, I, c, da CRFB/88 (3% do IR e IPI) são distribuídos entre tais fundos da seguinte forma: I - 0,6% (seis décimos por cento) para o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte; II - 1,8% (um inteiro e oito décimos por cento), para o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste;

e III - 0,6% (seis décimos por cento) para o Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste (art. 6.º, § único, da lei 7.827/1989).

A operacionalização desses Fundos ocorre por meio de instituições financeiras federais de caráter regional, mediante a execução de programas de financiamento aos setores produtivos, em consonância com os planos regionais de desenvolvimento estabelecidos para cada um. São essas instituições financeiras que ficam responsáveis pelas avaliações de crédito e demais procedimentos legais para a efetivação dos empréstimos.

Por fim, importa enfatizar uma peculiaridade dos Fundos aqui mencionados. Eles têm por beneficiários os produtores e empresas, pessoas físicas e jurídicas, além das cooperativas de produção que desenvolvam atividades produtivas nos setores agropecuário, mineral, industrial e agroindustrial das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Diferenciam-se dos demais Fundos anteriormente estudados, os quais, como vimos, têm o seletivo objetivo de reforçar os orçamentos dos entes federativos que deles participam.

Com efeito, o objetivo desses Fundos é, de modo geral, estimular investimentos da iniciativa privada, de modo a compensar as possíveis desvantagens de investimentos nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste quando comparadas às demais regiões do país. Busca-se, assim, atrair investimentos e promover o desenvolvimento regional nas áreas de interesse através de incentivos aos investidores.

Dessa forma, os Estados e Municípios das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste também acabam sendo beneficiados, pois os investimentos produzirão riquezas que, de uma forma ou de outra, contribuirão para o aumento da capacidade fiscal de tais entes, o que se coaduna com o objetivo maior de diminuição das desigualdades sociais e regionais.

3.1.3.5.4 - Fundo de compensação à desoneração das exportações

O Fundo de compensação à desoneração das exportações foi instituído para compensar os Estados membros pela perda significativa de arrecadação decorrente da norma constitucional que veda incidência do ICMS sobre as exportações de mercadorias e serviços (art. 155, § 2.º, X, a, CRFB/88). É uma medida que visa a desonerar as exportações e, por conseguinte, favorecer a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional. Todavia, ela retira dos Estados membros uma importante fonte de recursos.

É para compensar essa perda que a CRFB/88 instituiu o Fundo de compensação à desoneração das exportações, composto por 10% (dez por cento) do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados - IPI (art. 159, II, da CRFB/88). Esses recursos

deverão ser repassados aos Estados membros proporcionalmente ao valor das suas respectivas exportações de produtos industrializados.

Da parcela recebida, cada Estado membro deverá repassar aos Municípios situados em seu território 25% (vinte e cinco por cento), segundo os critérios estabelecidos para o repasse de ICMS (art. 158, § único, da CRFB/88).

Mas é preciso enfatizar que nenhum ente federativo poderá receber parcela superior a 20% do montante que compõe o Fundo, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido (art. 159, § 2.º, da CRFB/88). Tal medida se coaduna com um dos objetivos gerais da República Federativa Brasileira, previsto no art. 3.º, inc. III, da CRFB/88, que é justamente a diminuição das desigualdades sociais e regionais. Visa, portanto, a ser um instrumento de equalização das capacidades fiscais dos diversos entes que compõem a federação, de modo a amenizar, tanto quanto possível, as grandes disparidades socioeconômicas.

3.1.4 - Questões sensíveis no federalismo brasileiro

3.1.4.1 - A tributação sobre o consumo

No sistema tributário brasileiro, diferentemente do que ocorre em outros sistemas que optaram pela instituição de um imposto único sobre o valor acrescentado (IVA), a competência para tributar bens e serviços destinados ao consumo é partilhada entre os três níveis de governo, designadamente através da existência de três impostos: *a)* o imposto sobre produtos industrializados (IPI); *b)* o imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e *c)* o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), de competência da União, Estados membros e Municípios, respectivamente.

Ocorre que a tributação sobre o consumo, exercida descoordenadamente, pode afetar sensivelmente a alocação de recursos e, por conseguinte, gerar ineficiências, nomeadamente quando tal competência é atribuída aos entes descentralizados, os quais, numa perspectiva individualista, podem adotar medidas que comprometam a racionalidade da política tributária sob uma ótica nacional. Esse fato manifesta-se precipuamente quando algum dos entes descentralizados adota medidas unilaterais buscando atender objetivos locais, mas que repercutam em outros entes da Federação.

Assim, condutas descoordenadas e motivadas por interesses localizados podem ensejar uma competição fiscal desenfreada, a gerar um clima de “guerra fiscal”.⁴⁰² É verdade que um certo nível de competição fiscal entre os entes federativos pode contribuir para promover a eficiência do sistema como um todo; entretanto, não se pode olvidar que uma competição desenfreada pode acarretar efeitos prejudiciais, como, por exemplo, o comprometimento da capacidade fiscal de determinados entes federativos.⁴⁰³

Desse modo, as regras de mercado, que em determinadas circunstâncias, podem até mesmo retirar do cenário os atores ineficientes, não podem ser aplicadas *in totum* ao setor público, haja vista que os entes federativos exercem parcela do poder estatal e, por conseguinte, têm atribuições cujo cumprimento é imprescindível.

Com efeito, a CRFB/88 preconiza algumas regras que visam a evitar o acirramento desenfreado de uma competição fiscal entre os entes descentralizados, nomeadamente através da definição de parâmetros que delimitam o exercício do poder de tributar no tocante ao ICMS e ao ISS, impostos de competência estadual e municipal.

3.1.4.1.1 - ICMS e “guerra fiscal”

O ICMS é um imposto de competência dos Estados membros, previsto, abstratamente, no art. 155, II, da CRFB/88. Tem por fato gerador a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. É o imposto de maior arrecadação nacional, de modo que representa o grosso das receitas tributárias próprias dos Estados membros.

O ICMS é um imposto que pode gerar ineficiências alocativas, nomeadamente por meio da adoção de políticas fiscais concebidas sob uma ótica individualista pelos Estados membros. Desse modo, com a finalidade de tentar atenuar os efeitos nefastos de uma acirrada competição fiscal, a CRFB/88 estabelece um amplo tratamento normativo, que representa uma série de balizas ao exercício da competência tributária por parte dos Estados membros no tocante a tal imposto.⁴⁰⁴

⁴⁰² A guerra fiscal consubstancia-se numa situação em que os entes descentralizados, na busca de atrair investimentos privados para seus respectivos territórios, promovem uma política de desoneração fiscal fulcrada na concessão descoordenada de benefícios fiscais. Assim, materializa-se por um leilão de benefícios fiscais para atrair investidores.

⁴⁰³ Sobre as vantagens e desvantagens de uma competição tributária, ver LAGEMANN, Eugênio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em Questão. In: AFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Orgs.). *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 339.

⁴⁰⁴ Basta ver o quanto é minuciosa a Constituição quanto ao tema. Ela estabelece um verdadeiro tratado sobre as normas atinentes ao ICMS, o que não é algo comum de ser tratado em Constituições.

Esse fato resta evidente quando se verifica que o legislador constituinte dedicou bastante atenção ao tratamento deste imposto, minudenciando os seus principais aspectos, de modo que é possível falar numa constitucionalização da estrutura do ICMS. Basta ler o art. 155, § 2.º e 4.º, em seus vários incisos e alíneas para ter uma ideia do que estamos a afirmar.

Outrossim, nos termos do art. 146, III, *a*, da CRFB/88, cabe à lei complementar definir os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes do ICMS. Além desses temas, o art. 155, § 2.º, inciso XII, da CRFB/88, traz um extenso rol de outras matérias que também devem ser reguladas por meio de lei complementar.⁴⁰⁵

Atendendo ao comando constitucional, foi editada a lei complementar 87, de 13 de setembro de 1996, a introduzir no ordenamento jurídico brasileiro regras gerais, de caráter vinculativo, sobre o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS.

Outra importante limitação revela-se no comando constitucional que atribui à lei complementar o papel de regular a forma, mediante deliberação dos Estados membros, de concessão de benefícios fiscais (art. 155, § 2.º, XII, *g*, da CRFB/88). Destarte, subtraiu-se da competência dos Estados membros a faculdade de, unilateralmente, conceder isenções, incentivos e outros benefícios fiscais em matéria de ICMS, o que, sem dúvida, representa uma pujante restrição à autonomia de tais entes federativos, na medida em que ficam alijados de mecanismos importantes de política tributária.

A lei complementar 24/1975, recepcionada pela CRFB/88, define o *modus operandi* de tal sistemática, ao estabelecer que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS dependerá de deliberação conjunta dos Estados membros, através de convênio firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), órgão formalmente inserido na estrutura do Ministério da Fazenda e composto pelos representantes das fazendas estaduais e pelo representante da União, cabendo a este último a sua presidência.⁴⁰⁶

As decisões do Conselho são tomadas por unanimidade dos representantes presentes na reunião de deliberação, no que tange à concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais; já para a revogação total ou parcial desses benefícios, *o quorum* exigido será de quatro quintos dos representantes presentes à reunião deliberativa (art. 2.º, § 2.º, da LC 24/1975).

⁴⁰⁵ Aqui importa lembrar que a lei complementar mencionada nos dispositivos constitucionais suprarreferidos emana da deliberação do Congresso Nacional, órgão legislativo pertencente à estrutura legislativa da União. Não obstante, essas leis complementares produzem efeitos nacionalmente, de modo a vincular todos os entes da Federação e, no caso específico das leis complementares que versam sobre o ICMS, nomeadamente os Estados membros. Sobre o papel da lei complementar em matéria tributária, ver o tópico 3.1.2.4.

⁴⁰⁶ As regras que regulamentam o funcionamento do CONFAZ foram veiculadas por meio do convênio ICMS 133/1997. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV133_97.htm>. Acesso em 29 set. 2012.

Vale ressaltar que o termo benefício fiscal é bastante amplo e, *a priori*, já encampa quaisquer medidas que, de uma forma direta ou indireta, repercutam no montante das exações fiscais relativas ao ICMS. No entanto, para afastar qualquer dúvida quanto à sua amplitude, o art. 1.º da lei LC 24/1975, no seu § único, estabelece que a necessidade de convênio, nos termos supracitados, também se aplica: a) à redução da base de cálculo; b) à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; c) à concessão de créditos presumidos; d) a 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; d) às prorrogações e às extensões das isenções vigentes à época da aprovação da referida lei.

Ao discorrer sobre a extensão dessa prescrição, Tércio Sampaio Ferraz Junior assevera que a reserva de convênio vincula-se à concessão de benefícios fiscais que tenham por base o ICMS e que, por sua vez, impliquem redução ou eliminação direta ou indireta, do respectivo ônus. Nessa baila argumenta que:⁴⁰⁷

Ter por base significa tomar o ICMS como referência. Essa referência pode ser expressa ou implícita. Não é, pois, necessário que um incentivo se configure a partir de valores expressos no recolhimento do ICMS devido pelo financiado, bastando, por exemplo, que um financiamento no Estado tome por indicativo, na delimitação dos valores financiáveis, o volume de receita do ICMS globalmente tomado. A mera correlação indicativa dos respectivos valores – do financiamento e do imposto devido – já seria uma forma pela qual se estaria tomando por base o imposto. Por sua vez, a redução ou eliminação de respectivo ônus também não precisa ocorrer de forma direta, podendo ser inferida de exonerações indiretas, com a que ocorreria por meio de vantagens advindas de prazos suficientemente largos para caracterizar, num regime de inflação, o pagamento efetivo a menor.

Destarte, salta aos olhos a preocupação com o regramento do ICMS. Isso porque o ICMS é um imposto cujas feições conclamam uma regulação nacional, pois se relaciona diretamente com questões de eficiência alocativa. Ademais, por ser um importante instrumento de política tributária, poderia ser manipulado de forma irresponsável pelos governos estaduais, os quais, preocupados apenas com o próprio interesse, poderiam desconsiderar os efeitos danosos de suas decisões em outras esferas, bem como a repercussão no sistema tributário nacional.

Daí, o legislador constitucional entendeu ser necessário impor tamanha restrição à autonomia dos Estados membros, os quais não podem, individualmente, conceder benefícios fiscais em matérias de ICMS. Ressalte-se que o *quorum* para a aprovação da concessão de um

⁴⁰⁷ Guerra fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1988, p. 279-280.

benefício fiscal, que tenha por base o ICMS, requer a aprovação por unanimidade de votos dos Estados membros que se fizerem presentes na reunião de deliberação, exigindo-se um pouco menos (quatro quintos) para a revogação total ou parcial dos benefícios concedidos.

Essa sistemática deveria impedir a concessão de benefícios fiscais unilaterais, uma vez que a não observância do procedimento estabelecido acarretaria irremissível vício de inconstitucionalidade. Contudo, não é o que de fato ocorre. Não são raros os casos de violação da regra imposta para a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS. Tornou-se muito comum a instituição de benefícios fiscais indiretos que buscam, através de fórmulas jurídicas exóticas, driblar o comando constitucional. São exemplos de tal conduta: a) a concessão de créditos financeiros; b) financiamentos do imposto a juros muito baixos; c) dilação do prazo para pagamento, dentre outras.

Com base nisso, chega-se a argumentar que a exigência de convênio firmado no âmbito do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais acabou sendo, empiricamente, mitigada, pois muitos Estados membros, havidos em atrair investimentos, passaram a adotar estratégias sofisticadas, relacionados à concessão de incentivos financeiros e creditícios que repercutem sobre ônus fiscal decorrente da exigência do ICMS.⁴⁰⁸

Assim, embora existam regras que limitam a concessão de benefícios fiscais que tenham por base o ICMS, o que se vislumbra concretamente traz à tona um cenário marcado por uma acirrada concorrência fiscal, a evidenciar, em muitos casos, uma verdadeira “guerra fiscal” entre os Estados membros, na busca em atrair novos investimentos para os seus respectivos territórios.

Sobre o tema, Tércio Sampaio Ferraz Júnior assevera que as piores vítimas de incentivos distorcidos, por medidas que reduzem ou eliminam o ônus dos impostos, são os agentes econômicos eficientes, na medida em que são forçados a suportar uma carga tributária maior do que seria desejável num quadro de livre concorrência.⁴⁰⁹

Mas também importa ressaltar que, embora a concessão de um benefício fiscal não conveniado possa acarretar vantagens em algum momento, o próprio ente concedente pode sofrer impactos negativos da sua decisão. Isso porque a concessão tributária não conveniada pode dar ensejo a retaliações. Estados membros prejudicados, pela concessão de benefícios não acordados, podem adotar postura semelhante, de modo a preservar seus interesses. Isso pode ensejar um verdadeiro “leilão” que pode conduzir a um nivelamento por baixo, em

⁴⁰⁸ Nesse sentido, ver AFONSO, José Roberto R. A Questão Tributária e o Financiamento dos Diferentes Níveis de Governo, In AFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.) *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 319.

⁴⁰⁹ In; *Guerra fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição federal*, p. 281.

detrimento de todos os entes federativos envolvidos na disputa, sem contar os problemas associados à eficiência, que será comprometida pela falta de neutralidade do imposto.

Ademais, impende avaliar também outros custos envolvidos nessa questão. Contribuintes podem ser induzidos a orientarem suas decisões com base na obtenção de benefícios fiscais irregulares e, por conseguinte, correr o risco de que esses benefícios sejam declarados nulos pelo poder judiciário, uma vez que não respeitam os comandos constitucionais atinentes à matéria. Esse reconhecimento da nulidade dos benefícios fiscais concedidos irregularmente, a *posteriori*, pode envolver consequências muito gravosas.⁴¹⁰

Tendo em vista o cenário caótico referido, o Supremo Tribunal Federal publicou, em 24/04/2012, uma proposta de súmula vinculante com o seguinte teor: “*Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.*”⁴¹¹

Para justificar a aprovação de uma súmula vinculante sobre o tema, o Ministro Gilmar Mendes cita quase 20 (vinte) ações em que o Supremo foi obrigado a decidir da mesma forma, devido à insistência dos governos estaduais em editar leis diferentes, mas com efeitos iguais, alimentando um clima indesejável de guerra fiscal, a despeito das normas existentes.⁴¹²

Com a aprovação da proposta, os ministros do Supremo Tribunal Federal poderiam declarar, monocraticamente, a inconstitucionalidade das leis estaduais que perpetuam a guerra fiscal. Nesse caso, os efeitos seriam sentidos rapidamente, uma vez que não haveria mais a necessidade de uma longa espera decorrente da tramitação de uma ação direta de inconstitucionalidade de uma lei estadual introdutora de um benefício fiscal em desconformidade com a sistemática suprarreferida.

A proposta de súmula vinculante foi apresentada em 24/04/2012, mas ainda não foi posta em votação no Supremo Tribunal Federal, em razão de uma articulação política por parte dos Estados membros que buscam uma solução alternativa para a questão.

⁴¹⁰ As sanções decorrentes da concessão de benefício fiscal não autorizado por convênio estão definidas no art. 8.º da Lei Complementar 24/75, que prescreve in verbis:

Art. 8.º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:
I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;
II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

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

⁴¹¹ Ver: < <http://s.conjur.com.br/dl/edital-sumula-vinculante-guerra-fiscal.pdf>>. Acesso em 28 jun. 2014.

⁴¹² Conforme matéria publicada em: <http://www.conjur.com.br/2012-abr-25/stf-publica-edital-proposta-sumula-vinculante-guerra-fiscal>. Acesso em 28 jun. 2014.

Dentre as propostas apresentadas, destacam-se aquelas que pretendem alterar o *quorum* necessário para a aprovação de benefícios fiscais em matéria de ICMS, eliminando-se a regra da unanimidade.⁴¹³

Ademais, existe um grande temor de que seja aprovada uma súmula vinculante sem qualquer modulação de efeitos, pois, em tal situação, as secretarias estaduais, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2001), teriam que cobrar impostos não recolhidos em razão dos benefícios concedidos irregulamente. Essa situação acarretaria um imenso prejuízo para as empresas, muitas das quais mudaram para Estados membros incentivadas pelo direito de desfrutar algum benefício fiscal, direto ou indireto, em troca de forte investimento.⁴¹⁴

Outra limitação, conforme mencionado anteriormente, vem a lume através da competência outorgada ao Senado Federal para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais, bem como as alíquotas mínimas e máximas no que tange às operações internas (art. 155, § 2.º, V, *a* e *b*, e VI, da CRFB/88). Esse fato representa uma sensível limitação à autonomia dos Estados membros, uma vez que finca parâmetros (relacionados aos aspectos quantitativos do fato gerador) dentro dos quais tais entes federativos devem exercer sua competência tributária.

A complexa regulamentação do ICMS advém da necessidade de buscar adequar um imposto, cujas características conclamam uma regulamentação federal, mas que, por razões eminentemente políticas, foi atribuído à competência dos Estados membros. Com efeito, essa adequação demandou a construção de uma engenhosa teia legislativa, composta pelo entrelaçamento de diversos diplomas normativos, de modo a tentar contornar os efeitos negativos advindos dessa decisão.

A *ratio* dessa decisão política teve por fim fortalecer os Estados membros, concedendo a eles uma fonte tributária bastante robusta de financiamento. Não obstante, a vivência empírica tem demonstrado a complexidade no trato do ICMS. Isso porque sua operacionalização demanda do operador do direito o conhecimento do grande número de regras insertas no texto constitucional, na lei complementar n.º 87/1996 e nas leis ordinárias específicas de cada um dos Estados membros que compõem a Federação, sem contar a numerosa legislação infralegal (decretos, instruções normativas etc.) que são imprescindíveis para a correta operacionalização do imposto.

⁴¹³ A título de exemplo, o projeto de lei n.º 238/2013 propõe que a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS seja aprovada mediante a manifestação favorável de 3/5 das unidades federativas, cumulada com a necessidade de que haja a concordância de pelos menos 1/3 das unidades federativas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.

⁴¹⁴ Sobre o tema, ver reportagem publicada em: <http://www.conjur.com.br/2014-mai-17/ameaca-supremo-aprovar-sumula-guerra-fiscal-mobiliza-congresso>. Acesso em 28 jun. 2014.

Também importa fazer alusão aos inúmeros convênios firmados entre os Estados membros, os quais estabelecem várias normas complementares sobre o ICMS, mormente no que tange às transações interestaduais. Essa exagerada complexidade torna-se fonte de muitos problemas que, ao fim e ao cabo, acabam sendo levadas ao poder judiciário e, não raras vezes, resolvidos apenas mediante a intervenção do Supremo Tribunal Federal.⁴¹⁵

As questões associadas à regulamentação do ICMS são tantas que a elas poderiam ser dedicadas muitas teses de doutoramento, razão que, por si só, denota a dificuldade em lidar com a matéria. Essa demasiada complexidade acaba por onerar os custos associados ao cumprimento das obrigações tributárias e a comprometer, sensivelmente, a racionalidade da tributação sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços interestaduais e intermunicipais e de comunicação.

Ainda no que concerne ao ICMS, impende destacar que o legislador brasileiro instituiu um engenhoso sistema de partilha de recursos oriundos da cobrança desse imposto nas transações interestaduais.

De modo geral, impostos sobre o valor acrescentado, como é o ICMS, costumam valer-se de dois modelos: *a)* a tributação no destino; e *b)* a tributação na origem. No primeiro, as mercadorias e serviços são tributados apenas no Estado de destino, isto é, no Estado membro onde estão localizados os destinatários das mercadorias. Esse sistema costuma ser mais apropriado para mercados não integrados, bem como para as transações internacionais em que é praxe desonerar as exportações e onerar as importações. Já no segundo, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado membro para outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem, inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final. Essa modalidade geralmente é mais apropriada para mercados integrados.⁴¹⁶

Não obstante, o legislador brasileiro optou por um sistema misto em que os recursos do ICMS são partilhados entre o Estado membro de origem e o de destino das mercadorias, ou seja, promove-se uma repetição do produto da arrecadação entre os Estados membros envolvidos na transação comercial. A chave para entender esse sistema passa pela análise do disposto nos incisos VII e VIII do § 2.º da CRFB/88. De acordo com tais dispositivos, podemos identificar três situações:

⁴¹⁵ O protagonismo do STF nas decisões referentes ao ICMS decorre do grande número de regras insertas na Constituição federal, o que, na prática, acabou por determinar a constitucionalização estrutural desse imposto.

⁴¹⁶ Cf. DERZI, Mizabel Abreu Machado. Aspectos Essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1988, p. 128.

Primeiro. Operações de circulação de mercadorias e serviços realizados entre contribuinte do imposto localizado num Estado (origem) e um adquirente residente em outro Estado (destino) que não seja contribuinte do imposto.

Nessa situação, aplica-se a alíquota interna do Estado de origem, não cabendo qualquer parcela ao Estado de destino. A tributação ocorre da mesma forma que uma transação interna realizada no Estado de origem. Adota-se, nessa hipótese, o princípio de origem na tributação. Logo, caberá ao contribuinte localizado no Estado de origem recolher o imposto com base na legislação do Estado membro a que pertence, Estado este que ficará com a integralidade dos recursos arrecadados.

Exemplo. João - morador do Estado da Bahia – efetua uma compra, via internet, um computador para uso próprio de uma loja localizada em São Paulo por R\$ 1.000,00 (mil reais). Nesse caso, como a alíquota das operações internas de São Paulo é 18%, caberá ao vendedor da mercadoria recolher R\$ 180,00 (R\$1.000,00 X 18%) aos cofres públicos de São Paulo (Estado de origem), a quem pertencerá o total do produto recolhido, não havendo o dever de repassar qualquer parte desse valor para o Estado da Bahia (destino).

Segundo. Quando as mercadorias e serviços forem destinados a contribuinte do imposto localizado em outro Estado da Federação, mas a aquisição ocorre para consumo próprio e não para revenda.

Nesse caso, dá-se ensejo a uma repartição do produto da arrecadação entre o Estado de origem e o Estado de destino. O Estado de origem fica com a alíquota interestadual⁴¹⁷ e o Estado de destino com o diferencial da alíquota (resultante da diferença entre alíquota interna do Estado destino).

Vejamos o seguinte exemplo: um comerciante localizado em São Paulo (pertencente à região Sudeste) vende uma mercadoria para outro contribuinte do imposto localizado no Rio Grande do Sul (região Sul), que adquire a mercadoria na condição de consumidor final. O contribuinte localizado no Rio Grande do Sul compra a mercadoria para uso próprio e não para revenda. Nessa situação, o Estado de São Paulo recebe o equivalente à alíquota de 12% (doze por cento) enquanto que o Rio Grande do Sul fica com o diferencial, que no caso corresponde a 5% (17%, da alíquota interna do Rio Grande do Sul menos 12% da alíquota interestadual).⁴¹⁸

⁴¹⁷ As alíquotas interestaduais estão previstas na Resolução n.º 22/1989, sendo elas: 12% (doze por cento), *como regra geral*, ou 7% (sete por cento) nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.

⁴¹⁸ Importa ressaltar que as alíquotas mencionadas aqui são meramente exemplificativas, pois a legislação de cada Estado Membro define várias faixas de alíquotas, que variam conforme o produto sujeito à tributação.

Há uma partilha entre os Estados de origem e de destino, marcada por uma valorização do Estado de origem, uma vez que permite que este fique com a maior parte dos recursos. Mas é preciso enfatizar que quando a operação destinar mercadorias e serviços da região Sul e Sudeste para a região Norte, Nordeste, Centro-Oeste e para o Estado do Espírito Santo, a alíquota interestadual será 7%, o que garante uma maior fatia dos recursos para os Estados de destino da mercadoria. Todavia, quando ocorrer o inverso, ou seja, os Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo destinarem mercadorias e serviços a Estados do Sul e Sudeste a alíquota interestadual será 12%, conforme a regra geral.⁴¹⁹

Essa diferenciação com relação às regiões foi estabelecida com vistas a favorecer os Estados pertencentes às regiões menos favorecidas economicamente e, por conseguinte, funcionar como um mecanismo de redução das desigualdades regionais.

Terceiro. Quando as mercadorias e serviços destinados a contribuintes localizados em outros Estados da Federação para revenda.

Nesse caso, aplica-se o mecanismo de débitos e créditos característico do regime de não cumulatividade. O Estado de origem receberá o equivalente à alíquota interestadual (12% ou 7%, dependendo das regiões envolvidas na transação). O Estado de destino receberá o equivalente à aplicação da sua alíquota interna por ocasião da revenda, subtraído do valor da alíquota interestadual recolhida no Estado de origem. Isso significa que, ao adquirir uma mercadoria em outro Estado da Federação para revenda, o contribuinte tem direito a apropriar-se de um crédito, referente ao imposto recolhido no Estado de origem, para abater do valor a recolher na operação interna que promover (revenda da mercadoria).

A complexidade é tanta que chega a ser difícil explicar o mecanismo de operacionalização. Daí, não é exagero afirmar que a atribuição de poder tributário aos Estados membros, nomeadamente no que tange ao ICMS, é uma das questões mais sensíveis do federalismo brasileiro. A sistemática normativa, com toda a sua complexidade, sinaliza num sentido, mas a sua operacionalização descamba, não raras vezes, para caminhos muito diversos. Sendo assim, é possível falar na existência de um federalismo formal, cujas regras estão delineadas na CRFB/88 e na Lei Complementar 87/96 (diplomas normativos que têm por finalidade promover uma harmonização legislativa), e um federalismo prático marcado por constantes desvirtuamentos das normas gerais postas.

⁴¹⁹ Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza averba que a inexistência do diferencial de alíquota promoveria um forte desestímulo à compra de mercadorias ou à fruição de serviços, por parte dos consumidores finais, nos próprios Estados em que estão sediados ou domiciliados. Isso porque seria muito mais vantajoso para esses consumidores finais adquirir tais bens ou usufruir tais serviços em outros Estados da Federação, já que o ônus fiscal seria sensivelmente menor (In *ICMS*. 13.º ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 467-468).

3.1.4.1.2 - O imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS

A CRFB/88, no art. 156, III, atribuiu aos Municípios a competência para tributar os serviços de qualquer natureza (ISS), ressalvados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os quais estão inseridos no âmbito material do ICMS.

O aspecto material do ISS consiste numa prestação de serviço, entendido como uma obrigação de fazer, isto é, como um esforço humano empreendido por alguém (prestador) a outrem (tomador de serviços), em decorrência da celebração de um contrato que possua um conteúdo econômico.

Nesse sentido, Aires F. Barreto aduz que:

O serviço passível de tributação por meio do ISS caracteriza-se como o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.⁴²⁰

Contudo, não são todos os serviços subsumíveis ao referido conceito que podem ser tributados, pois o art. 156, II, da CRFB/88, delegou à lei complementar a incumbência de enunciar quais os serviços são passíveis de tributação. Com efeito, a lei complementar n.º 116/2003, norma de caráter nacional que estabelece as normas gerais regulamentadoras do ISS, preceitua, em seu art. 1.º, que o fato gerador do ISS consiste na prestação de serviços elencados na lista anexa.

Embora existam vozes dissonantes a entender de modo diverso, a doutrina e a jurisprudência majoritária firmaram entendimento no sentido de que a lista dos serviços indicados na lei complementar n.º 116/2003 possui natureza taxativa e não meramente exemplificativa, de modo que os Municípios apenas podem tributar os serviços nela indicados.⁴²¹

Outro ponto fulcral diz respeito à definição do aspecto espacial do fato gerador do ISS, questão que repercute diretamente na definição do Município competente para a exigência desse imposto. A lei complementar n.º 116/2003 averba, no seu art. 3.º, que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos seus incisos I a XXII. Com efeito, extrai-se do referido preceito legal a regra geral de que o

⁴²⁰ In: *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 317.

⁴²¹ Cf. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Comentários à lista de serviços anexa à lei complementar n.º 116/2003. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *ISS LC 116/2003 à Luz da Doutrina e Jurisprudência*. 2.º ed., revista e ampliada. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 454; MOURA, Frederico Araújo Seabra. Sobre as normas gerais Tributárias e o ISS: Lista de Serviços, Conflitos de Competência e segurança jurídica. In: Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.), *ISS*..., p. 92.

imposto deverá ser exigido no local do estabelecimento prestador (princípio de origem) e não no local em que o serviço for efetivamente prestado.

Valer ressaltar que a regra geral, que atribui a competência para exigir o ISS ao Município em que esteja estabelecido o prestador do serviço, abre espaço para uma competição fiscal, mormente em Municípios contíguos (v.g., aqueles integrantes de regiões metropolitanas). Isso porque permite aos contribuintes, atendendo as peculiaridades dos negócios de cada um, optarem por instalar-se em Municípios que ofereçam a eles um tratamento tributário mais vantajoso, visto que poderão prestar serviços em outras localidades, mas estarão sujeitos à legislação do Município em que estiverem estabelecidos.

Tal postura, no entanto, não terá valia quando se trate dos serviços elencados como exceções à regra geral. Isto é, aqueles serviços enunciados nos incisos I a XXII do art. 3.º da lei complementar n.º 116/2003, pois esses deverão ser tributados de acordo com a legislação vigente no Município em que o serviço for efetivamente prestado, não importando, nesses casos, o local do estabelecimento do prestador (princípio do destino).

Vale ressaltar, contudo, que a sistemática estabelecida no art. 3.º da lei complementar n.º 116/2003 tem sido bastante criticada. Muitos são os autores que defendem a inconstitucionalidade de tal regra, uma vez que a mesma violaria a discriminação constitucional de competências tributárias, uma vez que permite aos Municípios tributarem serviços prestados fora de seus limites territoriais, o que denota uma extraterritorialidade.

Nesse sentido, Betina Treiger Grupenmacher pontua que o aspecto espacial do fato gerador do ISS está, mesmo que implicitamente, descrito na norma constitucional que atribui competência aos Municípios, sendo ele o local em que se ultima a prestação.⁴²²

Em sentido contrário, Júlio M. de Oliveira e Carolina Romanini afirmam que o critério espacial do ISS identifica-se com o local do estabelecimento ou domicílio do prestador, pois é esse o local que a lei definiu como “lugar de fato”, para fins de prescrição da relação deôntica. Argumentam esses autores que tal posição se justifica nomeadamente nos casos de prestações de serviços que compreendem uma série de etapas, as quais podem ocorrer em localidades diversas. Por isso, o legislador atribuiu à lei complementar o papel de regular o critério espacial do ISS, de modo a evitar conflitos de competência entre os Municípios.⁴²³

⁴²² Local em que é devido o tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *ISS LC 116/2003 à Luz da Doutrina e Jurisprudência*, 2.º ed., revista e ampliada. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 17-39.

⁴²³ O critério Espacial do ISS e a Lei Complementar n.º 116/2003. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *ISS LC 116/2003 à Luz da Doutrina e Jurisprudência*. 2.º ed. revista e ampliada. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 123-132.

Ambas as posições suscitadas são aceitáveis juridicamente e, por isso, têm gerado uma certa insegurança jurídica. Não são poucos os Municípios que desconsideram as normas contidas no art. 3.º da lei complementar n.º 116/2003, por entendê-la inconstitucional. Tal cenário gera instabilidade e acaba por tornar o sistema tributário ainda mais complexo. Esse quadro de incertezas pode criar situações em que contribuintes sejam acionados por mais de um Município para efetuar o pagamento do ISS sobre um mesmo fato gerador.

Impende salientar, por fim, outras regras que impõem sensíveis limitações à autonomia dos Municípios no exercício da competência tributária no que tange ao ISS. Tais limitações estão elencadas no § 3.º do art. 156 da CRFB/88 que preconiza, *in verbis*:

Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A primeira questão refere-se ao estabelecimento das alíquotas máximas e mínimas do ISS, de modo a estabelecer um parâmetro quantitativo. A cumprir parte de tal determinação, a lei complementar 116/2003 fixou a alíquota máxima em 5% (cinco por cento), mas não fixou a alíquota mínima (art. 8). Contudo, o art. 88 do ADCT (atos das disposições constitucionais transitórias) prescreve que, enquanto não for aprovada lei complementar disciplinando a matéria, a alíquota mínima será de 2% (dois por cento). Desse modo, os Municípios estão jungidos a respeitar tais balizas, ou seja, não podem fixar alíquotas (taxas) menores que 2% (dois por cento) e maiores que 5% (cinco por cento).

A segunda questão refere-se à exclusão da incidência do imposto sobre as exportações de serviço. Diferentemente do que ocorre com o ICMS (imposto estadual) e o IPI (imposto federal) que não incidem sobre a exportação de produtos diretamente por expressa disposição constitucional, no que tange ao ISS, a Constituição federal delegou à lei complementar a definição dos contornos do âmbito da exclusão da incidência na exportação de serviços.

Valendo-se da atribuição constitucional, o legislador complementar preceitua, no art. 2.º da lei complementar n.º 116/2003, que o ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior, primando por uma fórmula ampla e irrestrita. Destarte, os Municípios não poderão tributar os serviços elencados na lista anexa da lei complementar 116/2003, quando esses serviços forem destinados à exportação. Trata-se, nesse caso, de mais uma situação de aplicação do princípio do destino na tributação, com o objetivo de desonerar as exportações.

A terceira questão refere-se ao fato de que a CRFB/88 delegou à lei complementar, a exemplo do que ocorre com o ICMS, a tarefa de regular a forma e as condições para a concessão e a revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Não obstante, ainda não ocorreu a regulamentação dessa matéria, de modo que os Municípios poderiam apregoar para si plena liberdade para a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Entretanto, do art. 88, III, dos ADCT extrai-se que, enquanto não editada a lei complementar conclamada no art. 156, § 3.º, da CF/88, os Municípios não poderão conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultem, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima (dois por cento). Ora, a norma inserta nesse dispositivo acaba por fulminar qualquer possibilidade de benefício fiscal que, mesmo indiretamente, implique tributação menor do que 2% (dois por cento).⁴²⁴

Em síntese, podemos concluir que o legislador constituinte atribuiu aos Municípios a competência para instituir o ISS. Todavia, preocupado com os efeitos que uma acirrada competição fiscal poderia gerar, o mesmo estabeleceu parâmetros limitadores para o exercício dessa competência, nomeadamente através da mediação legislativa da lei complementar n.º 116/2003 que estabelece normas gerais de caráter nacional.

Destarte, os Municípios, ao exercer concretamente a competência para instituir o ISS, terão que observar uma série de limitações, dentre as quais se destacam: a) a enunciação taxativa dos serviços a serem tributados; b) as limitações espaciais referentes ao Município competente para instituir o imposto; c) a existência de parâmetros máximos e mínimos para a fixação da alíquota. Logo, é imperioso reconhecer um campo limitado para o exercício da autonomia municipal no que toca ao ISS.

Todavia, embora seja visível o esforço do legislador em tentar atenuar os efeitos de uma competição fiscal desenfreada, mediante o estabelecimento de normas gerais vinculativas de caráter nacional que permitam certa harmonização, é preciso dizer que tal objetivo não tem sido alcançado a contento.⁴²⁵

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues averbam que:⁴²⁶

⁴²⁴ Não obstante, impende ressaltar que tal norma não tem sido utilizada para invalidar benefícios fiscais concedidos à sua revelia. Curiosamente, até mesmo a doutrina não tem dado a devida atenção à norma inserta no inciso III, do art. 88 da ADCT.

⁴²⁵ O grande número de Municípios seja talvez o grande problema, uma vez que dificulta muito o processo de acompanhamento das políticas fiscais locais. Não raras vezes, vislumbra-se a adoção de políticas locais que desprezem as regras nacionais.

⁴²⁶ Guerra Fiscal e a Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2.º ed. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 108.

O certo, todavia, é que a guerra fiscal contaminou os Municípios brasileiros e o campo de batalha se encontra no ISS – imposto de Serviços de Qualquer Natureza. É resultado de legislações imperfeitas que deixam margem a interpretações equivocadas da lei. Empresas passaram a instalar-se apenas “no papel” em paraísos fiscais municipais, mantendo nessas localidades apenas uma sede fechada, uma caixa postal, ou um endereço forma, mas não possuindo qualquer “estabelecimento prestador” de serviços.

Essa guerra fiscal tem supedâneo, principalmente, na norma geral inserta no art. 3.º da lei complementar n.º 116/2003, que define como Município competente para exigir o ISS aquele onde se localiza o estabelecimento do prestador de serviços. Uma alternativa para solucionar tal questão seria adotar a tese aclamada por boa parte da doutrina, qual seja a tributação com base no destino. Desse modo, eliminar-se-iam as vantagens de uma busca por “*paraísos fiscais*” municipais, na medida em que o imposto sempre seria recolhido no local da efetiva prestação do serviço.

3.1.4.2 - *Concessão de benefícios fiscais e a lei de responsabilidade fiscal*

O art. 163, I, da CRFB/88 enuncia expressamente que cabe à lei complementar dispor sobre finanças públicas. Com efeito, o legislador constituinte primou por definir, em termos nacionais, normas gerais sobre finanças públicas de caráter vinculativo para todos os entes federativos. O conteúdo de tais normas deve versar sobre as entradas e receitas patrimoniais, o crédito público, a despesa, o orçamento, a fiscalização orçamentária e financeira, a recepção de Fundos e as formas de participação dos produtos arrecadados.⁴²⁷

Com base em tal prescrição, foi editada a lei complementar n.º 101/2000, a dispor sobre normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade dos administradores públicos. Essa lei busca sedimentar um conceito de gestão fiscal responsável, mediante o implemento de mecanismos legais que devem nortear as decisões financeiras da Administração Pública, razão pela qual ficou conhecida como lei de responsabilidade fiscal.

Dentre as matérias versadas em tal diploma normativo, os artigos 11 e 14, em especial, introduziram normas que se relacionam diretamente com o exercício do poder tributário por parte dos entes federativos.

O art. 11 preceitua que “*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.*”

⁴²⁷ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 6.º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 32.

Nessa baila, o referido preceito torna obrigatório o exercício pleno da competência tributária outorgada, abstratamente, na Constituição federal de 1988 aos entes federativos. O parágrafo único do artigo em tela impõe uma sanção ao descumprimento da norma, que consiste na vedação de realização de transferências voluntárias para o ente que não observá-lo.

Carlos Valder do Nascimento afirma que tal prescrição incorpora regra doutrinária administrativa, da qual decorre o dever de o agente público cumprir, em toda a sua plenitude, o mandato que lhe fora conferido pela sociedade. Assim, busca coibir as atitudes fisiológicas assentadas em pressupostos puramente demagógicos.⁴²⁸

A sanção imposta pelo descumprimento da norma (vedação de repasse de recursos intergovernamentais) refere-se apenas às transferências voluntárias, que são aquelas que decorrem de uma benesse de um ente federativo a outro, nomeadamente através da entrega de recursos correntes ou de capital, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira. Destarte, não incluem os repasses financeiros oriundos das transferências constitucionais e legais, bem como do repasse de recursos a Estados membros e Municípios para a execução de ações cuja competência seja exclusiva da União.⁴²⁹

Já o art. 14 da lei complementar n.º 101/2001, preceitua *in verbis*:

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

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

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

Extrai-se desse artigo uma sensível restrição à autonomia dos entes federativos para conceder benefícios fiscais que, direta ou indiretamente, representem renúncias de receitas.⁴³⁰

⁴²⁸ Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder do. Comentários à lei de responsabilidade fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos do (org.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, São Paulo: Saraiva, 2001, p. 85. Contudo, parte da doutrina infirma a inconstitucionalidade da norma que pretende obrigar o exercício concreto da competência tributária, na sua plenitude, por parte dos entes que compõem a Federação, pois caberia a estes, no âmbito de sua autonomia constitucional, decidir sobre essa questão. Tal fato representaria uma invasão na esfera jurídica dos Estados-membros e Municípios, a afrontar o pacto federativo, cláusula pétrea prevista no art. 60, § 4.º, I, da CRFB/88. Nesse sentido, ver HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*, p. 47.

⁴²⁹ Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*, p. 85.

⁴³⁰ A renúncia referida no art. 14 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

Qualquer medida que implique renúncia de receitas deverá ser acompanhada de estimativa de impacto financeiro num determinado lapso temporal e também da indicação de medidas compensatórias. O aspecto teleológico subjacente à norma é justamente coibir a concessão açodada de benefícios fiscais, nomeadamente daqueles baseados em decisões politicamente irresponsáveis, marcadas por objetivos meramente eleitoreiros que tantos prejuízos causam ao erário público.⁴³¹

3.1.4.1.3 - O sistema unificado de tributação nacional - “SIMPLES NACIONAL”

A CRFB/88 preconiza, no seu art. 179, que:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Depreende-se do aludido preceito que o legislador constituinte, sabedor das dificuldades inerentes aos pequenos empreendimentos, determinou que os entes federativos dispensassem a eles tratamento diferenciado no tocante a algumas obrigações, dentre as quais destacamos as de natureza tributária.

De modo a dar efetividade a esse comando constitucional, a União editou vários diplomas normativos, dentre os quais se destaca a lei 9.317/1996, que instituiu o sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições para as microempresas e empresas de pequeno porte na esfera federal. Na mesma esteira, muitos Estados membros e Municípios também instituíram sistemas simplificados próprios para o recolhimento dos seus tributos, os quais, de modo geral, visavam a conceder um tratamento favorecido.

Ocorre que a existência de vários sistemas simplificados de tributação prejudicava sobremaneira a racionalidade do sistema tributário nacional, uma vez que os entes federativos tinham plena liberdade para estruturar seus subsistemas de tributação sem uma coordenação nacional. Com efeito, muitas empresas acabavam sendo submetidas a um tratamento tributário diferenciado, dependendo da localidade em que desenvolviam suas atividades.

Com vistas a promover uma uniformização do tratamento dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, a Emenda Constitucional n.º 42/2003

discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado, consoante prescreve o § 1.º do art. 14 da LC 101/2001.

⁴³¹ Nesse sentido, ver Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*, p. 49.

acrescentou a alínea “d” ao inciso III do art. 146 CRFB/88 com o objetivo de permitir, mediante lei complementar, o estabelecimento de normas gerais sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Também acrescentou o parágrafo único ao art. 146, autorizando a lei complementar a instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados membros e dos Municípios.

Preconiza, ainda, o referido preceito que esse regime unificado de tributação deve observar as seguintes diretrizes: a) será opcional para o contribuinte; b) poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado Membro; c) o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federativos será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; d) a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federativos, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Com base nessa autorização constitucional, foi aprovada a lei complementar n.º 123/2006, instituindo o sistema simplificado de tributação, denominado Simples Nacional, aplicável às pessoas jurídicas enquadradas como microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP), que atendam os requisitos estabelecidos na respectiva lei.

O art. 3.º da LC 123/2006 define como microempresa, o empresário, a pessoa jurídica ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e empresa de pequeno porte aquela que auferir, em cada ano calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).⁴³²

O regime simplificado de tributação vale-se de uma sistemática que prima pelo recolhimento mensal e centralizado, mediante documento único de arrecadação (DAS), dos seguintes tributos: a) imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), imposto sobre produtos industrializados (IPI), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), contribuição para o PIS/PASEP, contribuição previdenciária patronal (CPP), todos de competência da União; b) imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência dos Estados membros; c) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), de competência dos Municípios.

⁴³² Todavia, algumas situações e atividades foram excluídas do regime (ver art 3.º, § 4.º e 17 do LC 123/2006).

A tributação ocorre mediante a aplicação de uma alíquota única sobre a receita bruta. A alíquota é fixada de forma progressiva, levando em conta a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração, de modo que, quanto maior a receita bruta acumulada, maior a alíquota e, por conseguinte, maior a tributação.

Outrossim, as alíquotas variam de acordo com o ramo de atividade (indústria, comércio e serviços), prevendo a lei complementar cinco anexos com a definição das alíquotas que variam no intervalo entre 4% e 11,61%, para as empresas comerciais (anexo I); entre 4,5% a 12,11%, para as empresas industriais (anexo II); e entre 6% e 17,42%, para as empresas prestadoras de serviços, dependendo da receita bruta acumulada (anexo III).⁴³³

Na sistemática adotada pelo Simples Nacional, a tributação decorre de uma operação relativamente simples em que se aplica a alíquota (conforme definido nos anexos à LC 123/2003) à receita bruta, não se admitindo a dedução de despesas ou mesmo a creditação, advindas do recolhimento de tributos em etapas anteriores, a evidenciar a natureza cumulativa da tributação imposta.

O recolhimento nesse regime ocorre de forma centralizada, mediante um documento único de arrecadação (DAS). Destarte, a empresa que adere ao sistema simplificado de tributação não precisará recolher, separadamente, a cada ente federativo, os tributos incidentes sobre a atividade empresarial. Por isso, se diz sistema único e simplificado de tributação.

Após o recolhimento centralizado dos tributos, entra em ação um mecanismo de partilha dos recursos arrecadados entre a União, Estados membros e Municípios, de acordo com os critérios definidos na tabela V-B anexa à lei complementar 123/2006, e nos termos definidos pelo Comitê Gestor, órgão com poder deliberativo e regulamentar, composto por representantes da União, dos Estados membros e Municípios.

Vale ressaltar que, embora esse regime único de tributação seja denominado “Simples Nacional”, a vivência empírica comprova que ele não é tão simples assim, uma vez que existe uma extensa rede legislativa que vai desde a lei complementar 123/2006 até as numerosas regulamentações e instruções expedidas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN). Com efeito, a operacionalização do regime de tributação simplificado (Simples Nacional) requer muito cuidado e atenção, mormente quando envolva transações interestaduais, substituição tributária, deveres de retenção na fonte, dentre outros temas.

Embora a operacionalização do Simples Nacional seja permeada por muitas dificuldades, é inconteste que tal sistema apresenta vantagens consideráveis para a maioria

⁴³³ Vale ressaltar que LC 123/2006 estabelece mais dois anexos com alíquotas diferenciadas para alguns serviços peculiares (anexo IV e V).

das empresas que a ele aderem. De regra, acarreta uma significativa economia tributária quando comparado aos outros regimes de tributação (lucro real ou lucro presumido), norteados pelo recolhimento em separado dos tributos incidentes sobre a atividade empresarial.

A tributação menos onerosa para as microempresas e empresas de pequeno porte encontra justificativa válida no princípio da igualdade fiscal, nomeadamente na sua aceção vertical, que demanda a aplicação de um tratamento desigual aos sujeitos passivos que estejam em situação desigual. É evidente que as médias e grandes empresas possuem uma maior capacidade contributiva do que as microempresas e as empresas de pequeno porte, razão pela qual é legítima a submissão destas a uma tributação menos gravosa. Até mesmo para que possam crescer e disputar o mercado com reais condições.

No entanto, o regime simplificado de tributação (Simples Nacional) interfere, de forma marcante, no federalismo fiscal brasileiro e traz à baila consequências importantes. Tal sistemática de tributação vai muito além da mera centralização da arrecadação tributária de tributos federais, estaduais e municipais, pois interfere decisivamente na autonomia dos entes federativos, nomeadamente no que toca à regulamentação dos tributos insertos na sistemática única de arrecadação.⁴³⁴

Os Estados membros e Municípios perdem autonomia no trato das questões referentes à tributação por meio do ICMS e ISS, no que tocam às microempresas e empresas de pequeno porte, uma vez a regulamentação passa a ser feita por meio de lei complementar de caráter nacional. Cabe, portanto, ao legislador nacional traçar as regras legais definidoras do sistema simplificado de tributação. Logo, subtraiu-se dos entes descentralizados o poder de regulamentar, no âmbito de suas respectivas autonomias, tais matérias.

Ademais, o regime simplificado acabou impondo aos Estados membros e aos Municípios significativas perdas de receitas, uma vez que os percentuais repassados para tais entes são menores do que aqueles que seriam devidos fora do regime simplificado de tributação. Isso ocorre porque a intenção do legislador complementar, atendendo ao escopo constitucional, foi justamente reduzir o ônus tributário para as microempresas e empresas de pequeno porte. Assim, os recursos recebidos pelos entes federativos, por meio dessa sistemática, são menores do que aqueles que receberiam fora dela.

⁴³⁴ Em razão disso, alguns autores aduzem a inconstitucionalidade da própria Emenda Constitucional n.º 42/2003 por violação de cláusula pétrea. Nesse sentido, ver CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional: reflexões sobre a tensão entre o argumento do fomento econômico, o interesse arrecadatório e a necessidade de respeito à Constituição federal*. In: artigo apresentado no II Encontro de Estudos Tributários – ENET promovido pelo Instituto de Direito Tributário de Londrina de 19 a 21/09/07. Disponível em <<http://www.idtl.com.br/artigos/226.pdf>>. Acesso em 11 out. 2012.

Tais circunstâncias implicam o reconhecimento de que a instituição do regime simplificado teve como norte o desenvolvimento dos setores produtivos, nomeadamente através de um importante estímulo fiscal capaz de desonerar ônus tributário suportado pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

Logo, no sopesamento entre a salvaguarda das autonomias dos entes descentralizados e a necessidade de racionalização do sistema tributário, com vistas a promover o desenvolvimento nacional, deu-se primazia a esse último objetivo, mesmo à custa de uma mitigação da autonomia dos entes descentralizados, os quais foram privados de parte considerável do poder tributário que a eles fora atribuído. Isso porque, no tocante às empresas enquadradas no Simples Nacional, os entes descentralizados perderam controle, pois não podem alterar, unilateralmente, as regras que afetam a tributação.

3.1.5 - Uma análise concreta do federalismo brasileiro

Nesse tópico, buscaremos verificar como se dá, de fato, a repartição vertical das receitas tributárias entre os três níveis de governo existentes na Federação brasileira. Isso nos permitirá vislumbrar se os objetivos constitucionalmente tutelados têm sido alcançados ou se ainda existe um limbo entre as diretrizes constitucionais e os efeitos concretos decorrentes do complexo arcabouço normativo vigente que regula a Federação.

Por outro lado, também será importante a análise dos números para verificar se as regras vigentes têm sido capazes de dar efetividade ao comando constitucional inserto no art.3.º, III, da CRFB/88, que proclama solentente a diminuição das desigualdades regionais como um dos objetivos da República Federativa do Brasil.

Nessa baila, serão apresentados alguns dados relevantes para que possamos ter uma visão concreta dos efeitos decorrentes da aplicação das normas vigentes que consubstanciam o federalismo brasileiro. Para tanto, focaremos; a) na parcela afeta às três esferas de governo na arrecadação tributária nacionalmente considerada; b) na relação com o produto interno bruto (PIB); c) indicação sequencial dos tributos, em termos de importância econômica, no volume total dos recursos arrecadados.

Por fim, apresentaremos uma comparação, levando em conta os dados que enunciam a forma de composição das receitas de origem tributária dos Estados membros, de modo a pontuar a relação entre as receitas próprias e aquelas decorrentes de transferências constitucionais (diretas indiretas).

Os dados colhidos, e que servirão de base para a análise, referem-se ao montante das receitas tributárias arrecadadas nos exercícios financeiros de 2006 a 2010, tendo em vista que são esses os últimos dados divulgados pela Subsecretaria de Tributação e Contencioso Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação.⁴³⁵ Embora os dados não sejam muito recentes, eles nos darão uma visão panorâmica dos efeitos concretos do modelo de partilha do poder tributário adotado. Vejamos:

Tabela I – receita tributária por tributo e competência em % de arrecadação

Tributo	2006	2007	2008	2009	2010
Total da receita tributária	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
TRIBUTOS FEDERAIS	69,98%	70,52%	70,10%	69,83%	69,91%
Orçamento Fiscal	23,52%	24,24%	26,81%	25,04%	25,08%
IR	17,2%	17,73%	18,71%	18,23%	17,30%
IPI	3,41%	3,48%	3,56%	2,63%	3,02%
IOF	0,85%	0,87%	1,96%	1,82%	2,15%
II e IE	1,25%	1,35%	1,66%	1,51%	1,71%
ITR	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%
Taxas	0,46%	0,45%	0,48%	0,47%	0,48%
AFRMM	0,12%	0,15%	0,22%	0,14%	0,19%
Contribuição Custeio Pensões Militares	0,16%	0,14%	0,15%	0,16%	0,15%
Contribuição Sindical	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%
Orçamento Seguridade Social	39,13%	39,13%	36,28%	37,28%	37,35%
CP	15,63%	15,54%	15,80%	17,24%	17,18%
COFINS	11,47%	11,20%	11,53%	10,99%	11,28%
CPMF	4,04%	4,03%	0,10%	0,00%	0,00%
CSLL	3,42%	3,71%	4,14%	4,13%	3,69%
PIS	2,53%	2,44%	2,49%	2,43%	2,46%
PASEP	0,45%	0,45%	0,48%	0,49%	0,80%
CPSS	1,52%	1,54%	1,55%	1,75%	1,69%
Outras Contribuições Sociais	0,08%	0,21%	0,20%	0,24%	0,25%
Outros tributos	7,32%	7,15%	7,01%	7,51%	7,47%
TRIBUTOS ESTADUAIS	25,74%	24,90%	25,43%	25,59%	25,23%
ICMS	21,15%	20,39%	21,13%	21,23%	20,82%
IPVA	1,54%	1,59%	1,62%	1,66%	1,68%
ITCD	0,12%	0,13%	0,14%	0,15%	0,19%
Taxas	0,78%	0,78%	0,79%	0,75%	0,86%
Previdência Estadual	1,97%	1,84%	1,58%	1,62%	1,48%
Outros	0,17%	0,17%	0,17%	0,17%	0,19%
TRIBUTOS MUNICIPAIS	4,28%	4,54%	4,47%	4,58%	4,87%
ISS	1,84%	1,96%	2,07%	2,12%	2,22%
IPTU	1,21%	1,21%	1,13%	1,16%	1,25%
ITBI	0,27%	0,32%	0,35%	0,35%	0,36%
Taxas	0,33%	0,38%	0,30%	0,31%	0,34%
Previdência Municipal	0,40%	0,46%	0,39%	0,40%	0,45%
Outros tributos	0,25%	0,26%	0,23%	0,24%	0,25%

⁴³⁵ Tabelas foram elaboradas com base nos dados extraídos de *Estudos Tributários. Carga Tributária no Brasil – 2010 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*. Trabalho realizado pela Subsecretaria de Tributação e Contencioso Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>>. Acesso em 19 out. 2012.

Percentual de arrecadação dos três níveis em em gráfico

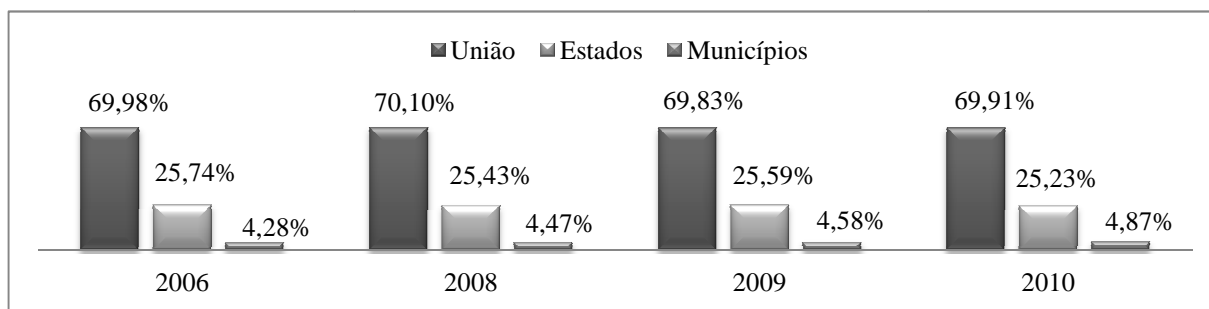


Tabela II - Total da arrecadação em relação ao PIB

Tributo	2006	2007	2008	2009	2010
Total da Receita Tributária	33,36%	33,95%	34,11%	33,14%	33,56%
TRIBUTOS FEDERAIS	23,34%	23,94%	23,91%	23,14%	23,46%
Orçamento Fiscal	7,85%	8,23%	9,14%	8,30%	8,42%
IR	5,74%	6,02%	6,38%	6,04%	5,81%
IPI	1,14%	1,18%	1,22%	0,87%	1,02%
IOF	0,29%	0,29%	0,67%	0,60%	0,72%
Impostos sobre o Comércio Exterior	0,42%	0,46%	0,56%	0,50%	0,57%
ITR	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%
Taxas	0,15%	0,15%	0,16%	0,16%	0,16%
AFRMM	0,04%	0,05%	0,08%	0,05%	0,06%
CCPM	0,05%	0,05%	0,05%	0,05%	0,05%
Contribuição Sindical	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%
Orçamento da Seguridade Social	13,05%	13,28%	12,37%	12,35%	12,54%
CP	5,21%	5,28%	5,39%	5,71%	5,77%
COFINS	3,82%	3,80%	3,93%	3,64%	3,79%
CPMF	1,35%	1,37%	0,03%	0,00%	0,00%
CSSL	1,14%	1,26%	1,41%	1,37%	1,24%
PIS	0,85%	0,83%	0,85%	0,81%	0,83%
PASEP	0,15%	0,15%	0,16%	0,16%	0,27%
CPSS	0,51%	0,52%	0,53%	0,58%	0,57%
Outras Contribuições Sociais	0,03%	0,07%	0,07%	0,08%	0,08%
Outros tributos	2,44%	2,43%	2,39%	2,49%	2,51%
TRIBUTOS ESTADUAIS	8,59%	8,45%	8,67%	8,48%	8,47%
ICMS	7,05%	6,92%	7,21%	7,03%	6,99%
IPVA	0,51%	0,54%	0,55%	0,55%	0,56%
ITCD	0,04%	0,05%	0,05%	0,05%	0,06%
Taxas	0,26%	0,26%	0,27%	0,25%	0,29%
Previdência Estadual	0,66%	0,63%	0,54%	0,54%	0,50%
Outros	0,06%	0,06%	0,06%	0,06%	0,06%
TRIBUTOS MUNICIPAIS	1,43%	1,55%	1,52%	1,52%	1,63%
ISS	0,61%	0,66%	0,70%	0,70%	0,75%
IPTU	0,40%	0,41%	0,39%	0,38%	0,42%
ITBI	0,09%	0,11%	0,12%	0,12%	0,12%
Taxas	0,11%	0,13%	0,10%	0,10%	0,11%
Previdência Municipal	0,13%	0,16%	0,13%	0,13%	0,15%
Outros Tributos	0,08%	0,09%	0,08%	0,08%	0,08%

Percentual de arrecadação com relação ao PIB dos três níveis de governo em gráfico

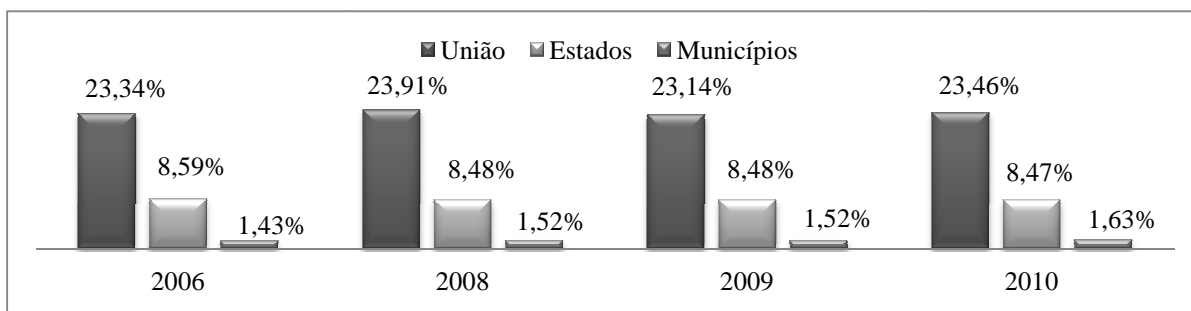


Tabela III – Receita tributaria por relevância do tributo

Tributo		2010		
		R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária		1.233.491,32	33,56%	100,00%
1	ICMS	256.837,91	6,99%	21,09%
2	IR	213.416,71	5,81%	17,53%
3	CP	211.968,53	5,77%	17,41%
4	CFINS	139.174,35	3,79%	11,43%
5	FGTS	61.797,21	1,68%	5,07%
6	CSLL	45.487,17	1,24%	3,74%
7	IPI	37.305,31	1,02%	3,06%
8	PIS	30.337,50	0,83%	2,49%
9	ISS	27.417,76	0,75%	2,25%
10	IOF	26.537,59	0,77%	2,18%
11	Impostos sobre o Comércio Exterior	21.099,50	0,57%	1,73%
12	CPSS	20.807,68	0,57%	1,71%
13	IPVA	20.742,68	0,56%	1,70%
14	Previdência Estadual	18.285,55	0,50%	1,50%
15	IPTU	15.380,93	0,42%	1,26%
16	Salário Educação	11.160,25	0,30%	0,92%
17	Taxas Estaduais	10.666,27	0,29%	0,88%
18	Contribuições para o Sistema "S"	10.002,49	0,27%	0,82%
19	PASEP	9.880,46	0,27%	0,81%
20	Outros Tributos e Taxas	9.728,81	0,26%	0,80%
21	CIDE combustíveis	7.758,34	0,21%	0,64%
22	Previdência Municipal	5.536,49	0,15%	0,45%
23	IIBI	4.418,63	0,12%	0,36%
24	Taxas Municipais	4.166,08	0,11%	0,34%
25	Outras Contribuições Sociais	3.119,75	0,08%	0,26%
26	AFRMM	2.348,41	0,06%	0,19%
27	Outros Tributos Estaduais	2.334,07	0,06%	0,19%
28	ITCD	2.330,81	0,06%	0,19%
29	Contribuição para Cust. de Pensões	1.869,02	0,05%	0,15%
30	CIDE remessas	1.213,52	0,03%	0,10%
31	Contribuição Sindical	367,18	0,01%	0,03%
32	Outras Contribuições Econômicas	21,73	0,00%	0,00%

Os dados insertos nas tabelas retratam o efeito concreto das regras que estabelecem o modelo de partilha das receitas tributárias, entre os três níveis de governo, na Federação brasileira. Revelam uma significativa concentração das receitas tributárias nas mãos da União que arrecada cerca de 70% (setenta por cento), restando 25% (vinte e cinco por cento) para os Estados membros e apenas 5% (cinco por cento) para os Municípios. Tal concentração é corroborada quando o montante das receitas tributárias (da União, Estados membros e Municípios) é relacionado ao PIB, correspondendo a 23,46%, 8,47% e 1,63%, respectivamente.

Ressalte-se, contudo, que embora grande parte da arrecadação tributária seja concentrada nas mãos da União, uma parte considerável dos recursos por ela arrecadados deve ser repassada para os Estados membros e para os Municípios, através dos mecanismos de transferências constitucionais (diretas e indiretas) e das transferências legais relacionadas ao financiamento de despesas específicas.

Tal fato decorre de uma característica essencial no federalismo brasileiro, manifesta por uma concentração de poder tributário na União (tendo em vista as robustas bases tributárias que a ela foram atribuídas) e uma descentralização das despesas. Destarte, o funcionamento desse sistema requer consideráveis repasses financeiros do ente central para os entes descentralizados, uma vez que estes não teriam as condições necessárias, sem os referidos repasses, para cumprir seus desideratos.

Por outro lado, a tabela III apresenta um ranque dos tributos existentes no sistema tributário brasileiro em termos de importância econômica, isto é, levando-se em consideração o volume de recursos arrecadados, inclusive, relacionando-os com o PIB nacional.

Tal tabela evidencia a grande importância do ICMS (imposto atribuído à competência dos Estados membros) o qual, no ano de 2010, representou 6,99% do PIB e 21,09% do total da receita tributária arrecadada. Já o imposto de maior relevância para os municípios - o ISS - representou apenas 0,75% do PIB e 2,25% do total das receitas tributárias arrecadadas, o que evidencia a precariedade das receitas tributárias próprias dos Municípios. Com isso podemos concluir que o fato de os Municípios terem sido alçados à condição de entes federativos, com autonomia reconhecida constitucionalmente, não representou um alavancamento da capacidade arrecadatória desses entes, nomeadamente através de tributos próprios.

Por fim, é mister destacar a relevância, em termos de arrecadação, de algumas contribuições especiais de competência da União (Contribuição para Previdência Social, COFINS, CSLL, salário educação, PIS-pasep), uma vez que somadas perfazem o montante de 12,2% do PIB e 36,8% do total das receitas arrecadadas. Importa dizer que os Estados

membros e Municípios não participam do produto da arrecadação desses tributos, pois se destinam a custear despesas específicas atribuídas à União. Com efeito, tais contribuições contribuem decisivamente no cenário de concentração de receitas tributárias que ora se vislumbra.

A tabela abaixo apresenta dados que indicam a composição das receitas, dos Estados membros, decorrente da tributação. Isto é, apresenta o percentual em relação ao total das receitas oriundas da cobrança de tributos, a título de: a) receitas próprias (R.P.); b) transferências diretas (T.D.); c) transferências indiretas (T.I.). Vejamos:⁴³⁶

ESTADO MEMBRO	2001			2007			2010		
	Percentual de composição das receitas de origem tributária (%)			Percentual de composição das receitas de origem tributária (%)			Percentual de composição das receitas de origem tributária (%)		
	R.P.	T.D.	T.I.	R.P.	T.D.	T.I.	R.P.	T.D.	T.I.
Acre	21,93	4,81	73,23	22,54	4,33	73,13	25,35	4,44	70,21
Alagoas	45,44	2,77	51,79	45,91	3,43	50,65	50,26	2,26	47,48
Amazonas	75,27	3,76	20,97	73,76	3,34	22,90	77,35	3,29	19,36
Amapá	18,50	1,86	79,64	20,14	2,93	76,93	23,68	1,25	75,07
Bahia	72,25	1,96	25,79	67,14	3,10	29,76	68,68	3,80	27,52
Ceará	62,22	3,16	34,61	57,01	3,41	39,58	61,74	3,84	34,42
Espírito santo	86,30	5,09	8,61	85,99	3,55	10,46	85,78	3,81	10,41
Goiás	84,41	3,58	12,00	78,79	5,71	15,50	82,27	4,33	13,40
Maranhão	39,74	3,75	56,51	42,30	2,80	54,89	45,61	3,38	51,01
Minas gerais	92,92	0,00	7,08	86,68	4,18	9,14	88,33	4,58	7,09
Mato grosso do sul	81,81	3,93	14,27	81,99	4,93	13,07	82,49	4,96	12,55
Mato grosso	77,26	4,97	17,77	75,99	4,03	19,98	75,63	5,05	19,32
Pará	57,96	4,73	37,31	58,36	3,85	37,78	60,07	3,92	36,02
Paraíba	52,01	3,00	44,99	47,50	3,98	48,52	50,98	4,36	44,66
Pernambuco	66,35	3,64	30,01	66,05	3,19	30,76	69,85	3,57	26,58
Piauí	44,12	2,81	53,07	35,54	3,23	61,23	48,16	3,07	48,76
Paraná	87,45	4,42	8,13	83,67	4,54	11,78	85,03	4,74	10,23
Rio de Janeiro	91,90	5,76	2,34	89,38	5,43	5,19	90,46	4,89	4,65
Rio Grande do Norte	56,00	3,70	40,31	54,40	4,71	40,89	56,81	5,07	38,12
Rondônia	53,42	2,81	43,77	55,60	3,75	40,66	60,04	3,73	36,23
Roraima	25,45	2,01	72,55	22,51	2,93	74,55	25,72	3,72	70,56
Rio Grande do Sul	91,21	4,59	4,20	86,19	4,81	9,00	85,29	7,40	7,31
Santa Catarina	91,10	3,29	5,61	82,72	7,04	10,24	88,87	3,94	7,19
Sergipe	44,02	3,38	52,60	42,51	4,16	53,34	45,67	5,34	48,99
São Paulo	95,87	3,76	0,37	98,14	0,01	1,85	95,25	0,00	4,75
Tocantins	36,84	0,00	63,16	33,70	3,34	62,96	34,90	4,40	60,70
Ver notas explicativas ⁴³⁷									

⁴³⁶Tabela elaborada pelo autor com base em dados extraídos no sítio <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estatistica/est_estados.asp#>. Acesso em 12 set. 2012

⁴³⁷Notas explicativas:

- 1) Receitas próprias são aquelas advindas da cobrança de tributos atribuídos à competência dos Estados-membros e que são por eles instituídos e exigidos diretamente (ICMS, IPVA, ITCMD, taxas e contribuições de melhoria).
- 2) Transferências diretas são aquelas decorrentes de transferências de parte de tributos federais sem a intermediação de um fundo de repasse (IR incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por

Os dados apresentados demonstram que, de 2001 a 2010, não ocorreram alterações significativas no que tange à capacidade fiscal dos Estados membros. Evidenciam, também, a grande disparidade no que toca à capacidade para auferir receitas tributárias próprias. Alguns Estados membros apresentam mais de 80% das receitas de origem tributária, advindas do recebimento de tributos próprios (v.g., de São Paulo, Rio de Janeiro, Santa Catarina, Minas Gerais, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul e Paraná). Outros, numa zona intermediária, circundam entre 50% e 80% (Amazonas, Mato Grosso, Pernambuco, Bahia, Ceará, Pará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Alagoas). Por fim, há Estados membros cujas receitas tributárias próprias representem menos do que 50% do total das receitas de origem tributária (Piauí, Sergipe, Maranhão, Tocantins, Roraima, Acre e Amapá).

Vale destacar que, dentre os Estados membros com maior capacidade fiscal, isto é, aqueles localizados na primeira faixa, três pertencem à região Sul, e quatro, à região Sudeste, o que evidencia a pujança de tais regiões dentro do cenário nacional. Apenas o Mato Grosso do Sul e Goiás, pertencentes à região Centro-Oeste, fazem parte desse seleto grupo, não havendo nenhum representante da região Norte e Nordeste.

Já a zona intermediária (50% a 80%) é formada por Estados membros que possuem uma expressiva dependência das transferências constitucionais (diretas e indiretas), uma vez que elas representam um relevante reforço orçamentário para o cumprimento de suas atribuições constitucionais.

Por fim, podemos vislumbrar alguns Estados membros que manifestam um acentuadíssimo grau de dependência das transferências constitucionais, uma vez que não são capazes de arrecadar parcela considerável dos recursos necessários para o cumprimento das suas finalidades essenciais.

Essa dependência das transferências constitucionais também se aplica aos Municípios, os quais dependem, de modo geral, das transferências constitucionais advindas da União e dos Estados membros. Esse fato comprova-se pelos dados contidos na tabela III acima posta, em que se constata que a arrecadação dos tributos de competência municipal representa apenas 1,4% do PIB e 4,21% do total das receitas tributárias arrecadadas, embora tenha sido atribuído aos Municípios parte considerável das despesas públicas.

-
- eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem; e por 30% do imposto sobre operações financeïras incidente sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial)
- 3) Transferências indiretas são aquelas decorrentes dos repasses de recursos oriundos do Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de compensação à desoneração das exportações e de parcela dos recursos arrecadados por meio de a CIDE-combustíveis.
 - 4) Não entraram, no cômputo dos percentuais indicados, as contribuições para a manutenção de sistema previdenciário próprio.

Essa dependência das transferências intergovernamentais pode acarretar um quadro de instabilidade financeira, pois põe os entes beneficiários numa situação precária decorrente de uma incerteza de disponibilidade de recursos, uma vez que as transferências podem sofrer influxos diversos que afetem o montante dos repasses aos benefícios.

Isso porque a distribuição de recursos dá-se obedecendo a diversos critérios, tais como:⁴³⁸

- a) em razão direta à população e inversa à renda per capita – FPE;
- b) em razão direta, mas decrescente, ao tamanho da população – FPM;
- c) em razão direta à Base econômica municipal – no caso de cota-parte dos municípios no ICMS, repartidas conforme o valor adicionado, da participação dos municípios no IPVA e no ITR, e do IR retido na fonte sobre os pagamentos efetuados por eles;
- d) em razão direta ao tamanho da população e à concentração da oferta de serviços (SUS);
- e) em função do número de matrículas no ensino básico (FUNDEB);
- f) em função de critérios vários inseridos em leis estaduais que regulam a entrega aos municípios de 25% do ICMS que a eles é devido;
- g) com base nos coeficientes de participação dos municípios no ICMS - parcela dos municípios nos recursos transferidos aos Estados membros à conta de compensação das exportações.

Com efeito, uma variação populacional ou da renda *per capita*, por exemplo, pode alterar, de modo significativo, o montante dos recursos repassados, sem que o ente beneficiário tenha mecanismos para lidar com tal situação.

Outrossim, no caso específico das transferências que ocorrem através do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Municípios (FPM), outra questão interfere decisivamente. Esses Fundos são constituídos com recursos advindos da cobrança do Imposto de Renda (IR) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI).

Ocorre que o IPI possui uma volatilidade muito grande, pois, devido a sua natureza extrafiscal, é constantemente utilizado como instrumento de política econômica. Recentemente, várias foram as reduções das alíquotas desse imposto para determinados setores, com vistas a estimular a economia nacional.

Ocorre que essa redução interfere sensivelmente no montante dos recursos destinados a tais Fundos.

⁴³⁸ Cf. REZENDE, Fernando. Brasil: conflitos federativos e reforma tributária. In _____ (org.), *Desafios do Federalismo fiscal*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 101.

Por outro prisma, é salutar reconhecer que o sistema de transferências constitucionais tem funcionado como um mecanismo de compensação em razão das diferenças de capacidade fiscal entre os diversos entes federativos. Isso para que eles tenham condições de arcar com o desenvolvimento das políticas públicas, em termos de oferta de bens e serviços públicos que a eles foram alocados.

Ocorre que os números demonstram que o mecanismo consistente em privilegiar, no tocante ao repasse de recursos, os entes descentralizados menos favorecidos, em termos de capacidade fiscal, não têm sido suficiente para diminuir as desigualdades regionais, pois o *status* financeiro (com respeito à relação em receitas próprias e transferências constitucionais em termos proporcionais) tem continuado praticamente o mesmo. Isso demonstra que as transferências constitucionais produzem, concretamente, um efeito meramente compensatório.

Também vale notar que a tabela III apresenta dados concernentes às receitas próprias e aquelas oriundas de transferências constitucionais de parte da arrecadação de tributos de competência da União. Contudo, não se pode olvidar que, além das transferências tributárias constitucionais, existem outras transferências legais intergovernamentais destinadas a custear despesas específicas, tais como as despesas com educação e saúde.⁴³⁹

Ademais, é preciso salientar que a dependência das transferências intergovernamentais faz com que muitos Estados membros, ao invés de adotarem medidas de desenvolvimento interno que aumentem a sua capacidade fiscal, prefiram buscar, politicamente, favorecimentos na esfera federal, na medida em que medidas de incremento da capacidade fiscal, na maior parte das vezes, sejam impopulares e, geralmente, os governantes não estão dispostos a comprometer sua popularidade.

Nesse contexto, as transferências voluntárias acabam tornando-se um instrumento importante no jogo político, no qual os Estados membros, menos favorecidos economicamente, preocupam-se mais em garantir a preservação de mecanismos de repasses do que propriamente em obter maior autonomia tributária.

Isso porque um elevado grau de autonomia tributária não garante a esses entes, com precária capacidade fiscal, um volume maior de recursos, tendo em vista a imanente dificuldade que eles apresentam em fomentar riquezas tributáveis.

⁴³⁹ Dentre as transferências legais, destacam-se as transferências do Sistema Único de Saúde (SUS), composto por recursos do governo Federal - aos Estados-membros e Municípios, de acordo com critérios estabelecidos em lei, os quais levam em conta a população e a natureza dos serviços prestados; bem como os repasses do FUNDEB (fundo de manutenção e desenvolvimento da educação básica e de valorização dos profissionais da educação), o qual redistribui recursos entre os Estados-membros e municípios com base nas matrículas no ensino fundamental.

Num Estado como o Brasil, com tamanha desigualdade socioeconômica, parece-nos contraproducente defender um elevado grau de autonomia dos entes descentralizados. A concessão pura e simples de autonomia tributária não seria capaz de promover o desenvolvimento daquelas regiões menos favorecidas, na medida em que elas carecem de efetiva condição para mudar a realidade que as circundam.

Com efeito, parece-nos salutar que o legislador constituinte de 1988, embora optado manifestamente pela forma federal de Estado, não descuidou de ressaltar, logo no início do texto constitucional (nomeadamente no seu art. 3.º, III), a preocupação com o grande desnivelamento que permeia a realidade dos entes que compõem a Federação brasileira, ao pontuar como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “*a redução das desigualdades sociais e regionais.*”

Por tal razão, é nesse contexto que se deve buscar entender o protagonismo da União no federalismo brasileiro, pois a tão conclamada diminuição das desigualdades regionais requer a adoção de medidas concatenadas com um projeto nacional, o que impõe, muitas vezes, uma sensível mitigação das autonomias dos entes descentralizados.

3.2 - *O federalismo fiscal norte-americano*

3.2.1 - *Aspectos gerais*

Foi nos Estados Unidos da América que surgiram as bases empíricas para o desenvolvimento de uma teoria geral do federalismo, o que explica o fato desse país adotar um modelo de organização lastreado numa acentuada descentralização estatal.⁴⁴⁰ Dessa opção pela descentralização, decorre a partilha do poder tributário entre os níveis de governo, de modo a proporcionar a eles fontes próprias de receitas.

A Federação norte-americana é composta, essencialmente, por dois níveis de governo com autonomia constitucional: o federal, representado pela União; e o estadual, composto por 50 Estados membros. O modelo fulcra-se numa divisão de poderes do seguinte modo: a União dispõe de poderes taxativamente enumerados no texto constitucional, e os Estados membros, de poderes residuais. Destarte, a União só pode atuar nas áreas indicadas na Constituição federal; já os Estados membros têm a liberdade para atuar em todos os outros assuntos não delegados à União.⁴⁴¹

⁴⁴⁰ Para maiores detalhes sobre o tema, ver Capítulo 1.

⁴⁴¹ Cf. SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-americano atual*, p. 13.

Nesse contexto, não há de se falar em hierarquia jurídica entre a União e os Estados membros, na medida em que cada qual goza de autonomia constitucional para agir livremente dentro do seu campo de competência. A União, na seara a ela delegada constitucionalmente, e os Estados membros, em todos os outros temas não atribuídos àquela. Cada nível de governo, observados os cânones constitucionais, tem a liberdade para se organizar, livre de qualquer vínculo de subordinação política ou administrativa de um para com o outro.

Mas é importante ressaltar que o sistema norte-americano também contempla a existência de um terceiro nível de governo. São os chamados entes locais, os quais, indubitavelmente, estão mais próximos dos beneficiários da atuação pública. Todavia, tais entes não foram contemplados com autonomia constitucional e, portanto, não gozam do mesmo *status* jurídico dos demais níveis (federal e estadual).⁴⁴²

Os entes locais funcionam como entidades públicas descentralizadas que atuam dentro da estrutura estadual. Com efeito, exercem suas atribuições por delegação legislativa dos Estados membros em que estão localizados, ou seja, não extraem suas competências e atribuições diretamente da Constituição federal, mas atuam por uma manifestação de vontade do legislador estadual de cujo território faça parte. Portanto, não há de se falar em autonomia constitucional para os entes locais, já que esses estão subordinados ao comando estadual. Cabe aos Estados membros definir o alcance e a forma de atuação dos entes locais.

Entretanto, os entes locais sempre tiveram um papel bastante relevante no federalismo norte-americano, visto que, em maior ou menor medida, os Estados membros têm facultado a eles, através das Constituições estaduais ou mesmo noutros diplomas normativos, uma considerável liberdade de ação. Isso porque os entes locais estão muito mais próximos dos cidadãos e têm melhores condições de prestar serviços públicos com maior eficiência. A proximidade faz com que os entes locais tenham como identificar as preferências dos destinatários e, desse modo, oferecer uma gama de serviços coerente com as necessidades.⁴⁴³

⁴⁴² Nos Estados Unidos da América, a expressão entes locais engloba vários entes públicos tais como *Counties*, *Town*, *Townships*, *cities*, *Special Distrits*, *villages* etc. Os mais conhecidos são os *Counties* são subdivisões administrativas dos Estados federados e se assemelham ao concelho em Portugal. As *cities* são cidades que representam conglomerados urbanos. Já os *Special Distrits* são entidades administrativas responsáveis pela prestação de determinados serviços, tais como de educação (*School Distrits*), sanitários (*Sanitary*), utilidades públicas (*public utility*), dentre outros. Contudo, é importante ressaltar a dificuldade em sistematizar e enquadrar o papel de cada uma desses entes públicos no Federalismo norte-americano, pois a extensão das prerrogativas atribuídas a cada um deles varia substancialmente. Tal situação decorre de uma razão clara. Cabe aos Estados-membros regular o exercício do poder local; portanto, a extensão das atribuições de cada qual vai ser determinada de acordo com a vontade estadual. Trata-se, assim, de uma complexa rede de entes públicos a desempenhar as funções locais no sistema norte-americano. Sobre o tema, ver ZINK, Harold. *Governement and Politics in the United States*. 3.º ed. The Macmillan Company: New York, 1951, p. 970 e ss.

⁴⁴³ Sobre o tema, ver OATES, Wallace. *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Disponível em <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=25a19b08-4c0f-4d63-81d6->

É nesse contexto que devemos compreender a estrutura tributária dos Estados Unidos da América, isto é, num cenário em que se procura assegurar que a União, os Estados membros e mesmo os entes locais exerçam parcela do poder tributário e, assim, tenham uma fonte própria de receitas suficientes para custear suas atribuições.

Vimos, anteriormente que, de modo geral, cabe à Constituição federal traçar as linhas mestras que devem nortear o exercício do poder tributário pelos níveis de governo, de modo a evitar (ou ao menos minorar) conflitos e desajustes oriundos de uma falta de coordenação no exercício concreto do poder tributário pelos diversos entes federativos. Logo, a compreensão do sistema tributário norte-americano demanda uma análise dos dispositivos constitucionais que, direta ou indiretamente, refiram-se ao poder de tributar.

Ocorre que a Constituição norte-americana não define, de forma específica, as responsabilidades fiscais, isto é, não estabelece um modelo de partilha do poder tributário, muito menos delinea, com precisão, os contornos da atuação de cada ente federativo. Ela limita-se a elencar algumas regras gerais que devem orientar o legislador no exercício do poder tributário, sem a preocupação de definir balizas precisas para parametrizar a atuação de cada um dos entes que compõem a Federação.

A estrutura do federalismo fiscal norte-americano desenvolve-se num sistema constitucional flexível em que a pujança dos níveis de governo tem se alterado ao longo dos anos num movimento pendular. Ora se vislumbra um fortalecimento do poder central, ora se percebe o fortalecimento dos Estados membros da Federação.⁴⁴⁴

A Constituição dos Estados Unidos da América cuida mais precisamente de algumas regras tributárias aplicáveis ao governo federal, já que a União dispõe de poderes enumerados, o que significa que ela só pode atuar no campo delineado. Já os Estados membros dispõem de poderes residuais; assim, não dependem de expressa previsão constitucional para exercer o poder tributário, pois tudo o que não foi delegado à União poderá ser por regulado por tais entes.

3.2.2 - Limitações federais em matéria tributária

Os poderes e limitações relacionados ao exercício do poder tributário estão estabelecidos em algumas determinações constitucionais específicas e na interpretação

407f2dbcb237%40sessionmgr11&vid=1&hid=10&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbG12ZSZzY29wZT1zaXRl#db=lg&AN=2617797> Acesso em 02 fev. 2013.

⁴⁴⁴ Sobre o tema, ver DWECK, Ruth Helena. *Federalismo Fiscal – Experiências Distintas: Estados Unidos e Brasil*. Disponível em: < http://www.uff.br/econ/download/tds/UFF_TD182.pdf>. Acesso em 19 dez. 2012.

judicial de outras normas que não versam diretamente sobre temas tributários, mas que de algum modo, a eles são correlatos.

Dentre as normas específicas que versam sobre o poder tributário, na Constituição federal norte-americana, serve de ponto de partida o disposto no art. 1, Seção 8 que prescreve que o Congresso terá poder para lançar e arrecadar impostos, direitos, tarifas e licenças, pagar as dívidas e dispor sobre a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos.

Sobre esse preceito, Bernard Schwartz pontua que essa cláusula parece conferir enormes poderes ao Governo de Washington, pois, se o Congresso pode impor impostos, para promover o bem-estar geral, isso significa que sua autoridade tributadora é praticamente ilimitada, por força da dimensão do termo usado.⁴⁴⁵

Essa ilação fulcra-se na dificuldade prática de se estabelecerem as fronteiras entre o bem-estar geral e o bem estar localizado. Por outro lado, trata-se de um conceito bastante dinâmico e sujeito à constante evolução da sociedade. O interesse particular de uma localidade, com o passar do tempo, pode tornar-se salutar, sob uma ótica nacional.

Diante dessa problemática, torna-se praticamente impossível estabelecer, de antemão, um critério satisfatório para definir *bem-estar geral*, ou mesmo estabelecer hipóteses taxativas que se amoldem ao conceito.

Com efeito, as soluções para essa questão têm sido construídas gradualmente, nomeadamente pela atuação do Congresso e, em última instância, pelas decisões proferidas pela Suprema Corte nos casos concretos submetidos à sua apreciação.

A Suprema Corte tem firmado em várias decisões que: do poder tributário extrai-se o poder regulamentar, o qual faculta ao Congresso a utilização das exações tributárias, não apenas como fonte de receitas, mas também como base da regulamentação governamental. Esse posicionamento consiste na aceitação da utilização do poder tributário como mecanismo para influenciar comportamentos (finalidades extrafiscais) e não meramente como um mecanismo arrecadatório.⁴⁴⁶

Também se extrai do preceito constitucional suprarreferido o primado da legalidade, na medida em que se reserva ao Congresso, enquanto órgão legítimo de representação popular, o poder para instituir exações tributárias (*No taxation without representation*).

⁴⁴⁵ In: *O Federalismo Norte-americano atual*, p. 37.

⁴⁴⁶ Sobre a evolução do pensamento da Suprema Corte, ver MASON, Ruth. *Federalism and the Tax Power*. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=bb8211a6-ecbb-4424-bf4f-5ee1c5b1882c%40sessionmgr104&vid=1&hid=113&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbGl2ZSZzY29wZT1zaXRl#d b=lgh&AN=65154637>>. Acesso em 21 jan. 2013; JUNIOR, Paul M. Collins. *Towards an Integrated Model of the U.S. Supreme Court's Federalism Decision Making*. Disponível em: <http://www.psci.unt.edu/~pmcollins/Publius%202007.pdf>>. Acesso em 02 fev. 2013.

A segunda parte do art. 1.º, Seção 8, introduz uma norma que requer que todas as tarifas, licenças e impostos seletivos, sobre produtos, sejam uniformes em todos os Estados Unidos. Com efeito, os impostos seletivos sobre determinados produtos devem ter alíquotas iguais em todos os Estados membros, não se admitindo imposições diferenciadas. É a regra da uniformidade.

Ressalte-se, contudo, que o referido preceito constitucional faz menção apenas aos impostos seletivos sobre produtos, os quais são classificados como impostos indiretos. Não menciona, portanto, os impostos diretos, dentre os quais se destaca o imposto sobre a renda, o tributo de maior importância econômica em termos de arrecadação.⁴⁴⁷

Todavia, Richard A. Musgrave e Peggy B. Musgrave lecionam que embora o texto constitucional não faça menção aos impostos diretos (nomeadamente ao imposto sobre a renda), a regra da uniformidade também deve ser aplicada a eles. Isso porque, na época, os idealizadores da Constituição não vislumbravam a cobrança de impostos diretos pela União, já que esses incidiam basicamente sobre a propriedade. Por outro lado, a Décima Sexta Emenda à Constituição federal atribuiu ao Congresso a competência para lançar e arrecadar impostos sobre a renda (qualquer que fosse a sua proveniência), sem distribuí-los entre os diversos Estados membros ou levar em conta qualquer recenseamento ou enumeração. Logo, é imperioso reconhecer que tal preceito tornou aplicável a regra da uniformidade também ao imposto sobre a renda.⁴⁴⁸

A regra da uniformidade tem por finalidade o desenvolvimento de um sistema equânime em que se requer um mesmo tratamento para os contribuintes que ocupam uma posição equivalente, independentemente do local de fixação de residência.⁴⁴⁹ Veda-se o tratamento tributário desigual entre as diferentes localidades do país, não admitindo, nem mesmo a título de exceção, a utilização de tributos federais diferenciados para beneficiar regiões menos favorecidas. Vislumbra-se, destarte, a adoção de um critério eminentemente formal de igualdade, na medida em que mesmo a despeito de suas diferenças, os Estados membros que compõem a Federação devem receber o mesmo tratamento tributário. Logo, não se permite uma diferenciação, em termos de tributação federal nas diversas regiões e/ou localidades, com vistas a promover uma igualdade material, tratando-se diferentemente aqueles que são diferentes em termos de capacidade fiscal.

⁴⁴⁷ É importante destacar que não há uma regra segura que permita classificar os impostos em diretos e indiretos. Mas o Professor Erik Jensen, baseado em precedentes judiciais, classifica como indiretos aqueles impostos que permitam a transferência (deslocamento) do ônus financeiro para terceiros; já os impostos diretos seriam aqueles que não permitam tal transferência (Apud MASON, Ruth. In: *Federalism and The Tax Power*).

⁴⁴⁸ In: *Finanças públicas*, p. 25.

⁴⁴⁹ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 24.

Outra restrição esculpida, no art. 1.º, é a vedação de instituição de tributos sobre as exportações. Trata-se de uma medida cujo escopo é fomentar o comércio internacional e promover, através da política tributária, o incremento positivo da balança de pagamentos, o que é deveras importante no desenvolvimento da política econômica. Essa postura tem sido comum nos Estados, de um modo geral, os quais procuram desonerar os produtos destinados à exportação, de maneira a tornar seus produtos mais competitivos internacionalmente e, com isso, conquistar os mercados externos.

Algumas outras limitações não decorrem da literalidade do texto constitucional, mas de interpretações judiciais que se sedimentaram ao longo do tempo. É o caso, por exemplo, do entendimento de que o governo federal não pode tributar os instrumentos de política econômica dos governos estaduais e locais. Outra limitação decorre da interpretação da cláusula do devido processo legal, da qual emana a vedação de se privar as pessoas da vida, liberdade ou propriedade, sem o devido processo legal. Aplicada à tributação, a cláusula do devido processo legal conclama que os impostos não sejam arbitrários, isto é, que sua exigência se dê dentro de limites razoáveis e, portanto, não sirvam de mecanismo de confisco do patrimônio do contribuinte.⁴⁵⁰

3.2.3 - Limitações estaduais em matéria tributária

No sistema norte-americano, os Estados membros não dependem de previsão constitucional expressa facultando a eles o exercício do poder tributário, uma vez que esse exercício se compreende no âmbito do poder residual. Todavia, é mister enfatizar que existem algumas limitações gerais que acabam por balizar o exercício do poder tributário pelos Estados membros, sendo elas:⁴⁵¹

a) Vedação de tributar as exportações e importações (art. 1, Seção 10, da Constituição federal norte-americana). Ressalte-se que, além de tributos sobre as exportações (tal como ocorre com a União), também se veda a tributação das importações pelos Estados membros, pois tal competência deverá ser exercida exclusivamente pela União;

b) A vedação de se tributar os instrumentos do governo federal (do mesmo modo como é vedado ao governo federal tributar os instrumentos dos governos estaduais e locais). Esse fato também ocorre no sistema brasileiro em que a Constituição faz alusão a essa restrição de forma expressa (art. 150, VI), vedando expressamente que a União, os Estados

⁴⁵⁰ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 26.

⁴⁵¹ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 26-27.

membros e Municípios se tributem, através de impostos, reciprocamente. É o que a doutrina brasileira chama de imunidade recíproca, vista como uma regra de proteção ao pacto federativo.

c) A cláusula do devido processo legal que impõe a observância da razoabilidade no exercício da tributação;

d) Cláusula de igual proteção, da Décima Quarta Emenda, que estabelece que um Estado membro não deve *negar a qualquer pessoa em sua jurisdição uma mesma proteção legal*. Essa cláusula tem sido interpretada no sentido de vedar as classificações arbitrárias, de modo a estabelecer certos limites ao grau de discriminação que os Estados membros podem aplicar às várias categorias de contribuintes.

Dentre as restrições elencadas acima, uma das mais significativas é a proibição de estabelecimento de tributos sobre as exportações e importações pelos Estados membros, de forma que a regulação tributária do comércio exterior fique, exclusivamente, nas mãos da União. Isso permite que o governo federal tenha mecanismos tributários para intervir nas questões relacionadas ao comércio internacional, através de uma política que atenda às necessidades nacionais e não firmadas em interesses localizados, o que poderia comprometer os objetivos macroeconômicos.

Mas também é importante ressaltar a limitação do poder de tributar de um Estado membro aos seus limites territoriais, de maneira a não afetar o comércio interestadual. Conseqüentemente, busca-se a assegurar a manutenção dos Estados Unidos da América como uma vasta área de livre comércio. Daí também decorre a vedação de discriminação contra contribuintes de outros Estados membros.⁴⁵²

Impende destacar que tal isonomia aplica-se às pessoas físicas. Contudo, não garante a neutralidade da tributação estadual no que respeita à localização das pessoas jurídicas. Isso porque que essas pessoas podem gozar de tratamento tributário diferenciado em nível estadual, como, por exemplo, alíquotas maiores ou menores do imposto exigido das corporações. Esse fato tem fomentado uma "guerra fiscal" acirrada cujos maiores protagonistas são os Estados membros menos desenvolvidos, os quais procuram, através da concessão de benefícios fiscais, atrair investimentos para seus territórios, com vistas a aumentar o nível de emprego e renda dos seus residentes.⁴⁵³

Por fim, importa salientar que a tributação estadual também estará adstrita dentro de outras restrições estabelecidas nas Constituições estaduais, as quais se somam às restrições

⁴⁵² Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 29.

⁴⁵³ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 27.

extraídas da Constituição federal. Essas restrições diferem substancialmente quanto à natureza e quanto ao grau de detalhamento.⁴⁵⁴

3.2.4 - Limitações locais em matéria tributária

Como já preconizado, os entes locais não foram alçados à condição de entes políticos com autonomia constitucional, tal como ocorre com os Estados membros e com a União. Eles são entes públicos descentralizados subordinados à vontade normativa dos Estados membros em que se encontram localizados. Com efeito, os entes locais não gozam de competência tributária extraída diretamente da Constituição federal, mas de diplomas normativos estaduais (a Constituição estadual ou outros diplomas normativos).⁴⁵⁵

Trata-se, portanto, de um poder tributário derivado, uma vez que não retira sua validade diretamente da Constituição federal, mas da manifestação do legislador estadual, o qual dá a ele tônica e sentido. Nessa baila, o poder tributário dos entes locais está condicionado tanto à Constituição federal quanto aos diplomas normativos estaduais.

3.2.5 - A atribuição de despesas no sistema norte-americano

A Constituição norte-americana não delinea os precisos limites de atuação dos entes federativos em termos de atribuições, de modo que, em muitos casos, ocorre uma sobreposição em que os papéis mostram-se embaralhados, tanto horizontal quanto verticalmente. A distribuição dos gastos públicos tem seguido uma lógica que acabou se sedimentando ao longo do tempo, baseada em questões práticas e em precedentes judiciais.

Nesse sentido, William Fox averba que a sobreposição e a confusão na oferta de bens e serviços públicos surgem tanto horizontalmente, entre os governos locais, quanto verticalmente entre os níveis de governo, uma vez que não há uma clareza no que tange à responsabilidade dos entes federativos pela oferta de bens e serviços públicos.⁴⁵⁶

Todavia, a oferta de bens e serviços públicos tem seguido a seguinte estrutura⁴⁵⁷: a) a União concentra suas atividades na defesa nacional e na previdência social; b) os Estados

⁴⁵⁴ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 29.

⁴⁵⁵ Cf. FOX, Willian. *United States of America*, p. 353.

⁴⁵⁶ In: *The United States of America*, in SHAH, Anwar (Ed.) *The practice of fiscal Federalism: comparative perspectives*. London: forum of Federations and IACFS, 2007, p. 352.

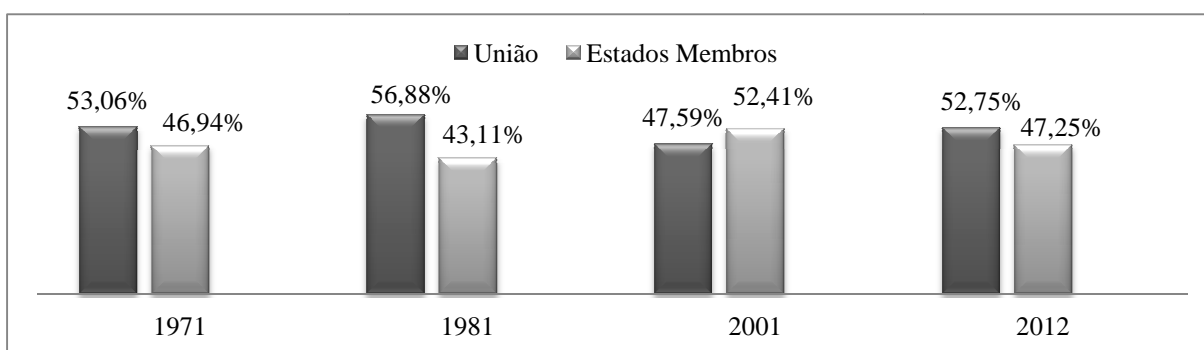
⁴⁵⁷ Cf. LAGEMANN, Eugênio e BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá)*. Disponível em <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/964/1268>>. Acesso em 23 jan. 2013.

membros desenvolvem mais atividades relacionadas com a educação, a saúde e programas de bem-estar social e transporte; c) Já os entes locais, além dos serviços públicos gerais (limpeza pública, saneamento, policiamento, combate ao fogo, preservação de parques, etc.), despendem parte significativa de seu orçamento na educação.

Essa lógica fulcra-se na observância do princípio da subsidiariedade, o qual conclama que a prestação dos serviços públicos deva ser levada a cabo pelo ente que estiver mais próximo do público alvo. Contudo, tal premissa não elide a participação da União no direcionamento das políticas públicas estaduais e locais, nomeadamente através de subvenções condicionadas que imponham a observância de determinados parâmetros e comportamentos por parte dos beneficiários.

Vale ressaltar que decorre do art. 1.º, Seção 8, da Constituição norte-americana, o dever de a União tratar de assuntos relacionados ao bem estar dos Estados Unidos. Ora, bem-estar é uma expressão bastante ampla e que encampa as temáticas mais variadas. Logo, tem-se verificado uma participação cada vez maior da União no direcionamento das políticas públicas estaduais e locais.⁴⁵⁸ Essa situação ocorre designadamente naqueles serviços em que se requer certa padronização nacional. Para tanto, a União tem se valido em grande medida de subvenções condicionadas.

De modo geral, o perfil das despesas por nível de governo pode ser exemplificado por meio da tabela abaixo⁴⁵⁹:



Obs. A tabela não discrimina os gastos efetuados pelos entes locais e os considera inseridos na estrutura estadual.

Esses dados revelam que, no período compreendido entre 1971 a 2012, não houve significativa alteração do quadro em termos de participação na composição total das despesas

⁴⁵⁸ Sobre o tema, ver SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 36 e ss.

⁴⁵⁹ Tabela elaborada pelo autor com base em informações contidas em Consolidated government expenditure as percentage of total general government expenditure elaborada pela OCDE. Disponível em: http://www.oecd.org/ctp/federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm#C_3. Acesso em 04 mar. 2013.

públicas, havendo um relativo equilíbrio entre a União e os Estados membros, com uma diferença, em prol da União, de, aproximadamente, 5 a 6% (cinco a seis por cento).

3.2.6 - A estrutura tributária dos Estados Unidos da América

A Constituição norte-americana também não define quais tributos podem ser instituídos por cada um dos níveis de governo que compõem a Federação. De tal fato, decorre uma ampla e incomum liberdade concedida aos entes federativos.⁴⁶⁰

O sistema tributário norte-americano vale-se, de modo geral, da técnica de competências concorrentes, no qual um mesmo fato gerador pode ser objeto de investida fiscal por mais de um nível de governo. Isso significa que a União, os Estados membros e os entes locais (os quais são vários também) podem tributar uma mesma situação.⁴⁶¹ É a aplicação da teoria das fontes mútuas de receita, segundo a qual uma estrutura tributária, em que cada nível de governo pode tributar as diversas bases de incidência, aumenta o nível de autonomia financeira e administrativa dos entes federativos.⁴⁶²

Com efeito, a ocorrência de um mesmo fato gerador pode acarretar a cobrança de tributos por mais de um nível de governo. Logo, não se fala em competência exclusiva tal como se vislumbra, de regra, no sistema brasileiro, sendo perfeitamente válida (ou mesmo desejada) a bitributação no sistema tributário norte-americano.

Em linhas gerais, a Constituição norte-americana prescreve, no artigo 1, Seção 8, que o Congresso terá o poder para lançar e arrecadar impostos, direitos, tarifas e licenças, pagar as dívidas e dispor sobre a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos. Ao comentar tal preceito, Bernard Schwartz assevera que⁴⁶³:

Esta cláusula parece conferir enormes poderes ao Governo de Washington. Se o Congresso pode impor impostos para promover o bem estar geral, isto significa, por força da amplidão do termo usado, que sua autoridade tributária é praticamente ilimitada. Seu poder de impor impostos não se limita, conseqüentemente, à imposição para o fim de assegurar receita. E seu poder de gastar pareceria, certamente, tão amplo quanto a sua autoridade de tributar.

⁴⁶⁰ Dizemos incomum porque, de modo geral, as Constituições de Estados federais costumam definir, ao menos em linhas gerais, as competências tributárias dos entes federativos. Contudo, o que é incomum quando relacionado com outros Estados, é bastante coerente com o contexto americano, marcado pela valorização das autonomias dos Estados-membros.

⁴⁶¹ Importa destacar, entretanto, que a tributação das importações é uma exceção à regra de competências concorrentes, uma vez que apenas a União pode valer-se de tal base de incidência.

⁴⁶² Sobre o tema, ver STOTSKY, Janet G; SUNLEY, Emil M. United States. In: TER-MINSSIAN, Tereza (Ed.) *Federalism Fiscal in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 364.

⁴⁶³ In: *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 37.

Isso significa que a União dispõe da prerrogativa de utilizar a tributação como um mecanismo de regulamentação governamental, com a imposição de tributos indutores de comportamentos, até mesmo fora de sua esfera de atuação. Consiste na possibilidade de utilização de tributos com finalidades extrafiscais.

Com relação aos Estados membros, não existe uma atribuição expressa no se refere ao exercício do poder tributário. Contudo, com base na teoria do poder residual, tem-se reconhecido uma ampla liberdade para esses entes instituírem os tributos necessários para custear o desenvolvimento de suas atribuições. É verdade que tal liberdade, embora ampla, não é absoluta, uma vez que a Constituição federal elenca alguns limites, dentre os quais se destacam a vedação de tributação das exportações e importações e a não afetação do comércio interestadual, tal como suprarreferido.⁴⁶⁴

3.2.5.1 - Principais tributos

O sistema tributário norte-americano contempla a existência de vários tributos, os quais são comuns nos sistemas fiscais de outros Estados, tais como imposto sobre a renda, imposto sobre a folha de pagamento, imposto sobre a propriedade, imposto sobre as vendas a varejo, impostos sobre a importação, imposto sobre a transmissão *causa mortis e* sobre doações, bem como várias taxas. Vejamos:

O Imposto de Renda

O imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas (singulares) é um caso típico de competência concorrente entre os três níveis de governo. Embora seja explorado de forma mais significativa pela União, a renda também é tributada na maioria dos Estados membros e em alguns entes locais (cidades, condados, distritos escolares).⁴⁶⁵

O conceito de renda tributável decorre da renda bruta auferida deduzida de algumas despesas legalmente previstas na legislação de cada ente federativo, uma vez que cada qual tem liberdade para definir quais são as despesas dedutíveis para o cálculo do tributo.⁴⁶⁶ Mas

⁴⁶⁴ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 26 e ss.

⁴⁶⁵ Para uma perspectiva histórica do surgimento do imposto de renda nos EUA, ver LAGEMANN, Eugênio e BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá)*. Disponível em <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/964/1268>> Acesso em 23 jan. 2013.

⁴⁶⁶ Sobre o conceito de renda bruta na esfera Federal, ver BARTHOLD, Thomas A. *Testimony of the staff of the joint committee on taxation before the joint select committee on deficit reduction*. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4363>>. Acesso em 03 fev. 2013.

muitos Estados membros valem-se das regras gerais firmadas na legislação federal, promovendo apenas alguns ajustes, de modo a adequá-las aos seus interesses peculiares.

A utilização da mesma base tributária federal para o cálculo de impostos sobre a renda na esfera estadual ou mesmo local, geralmente ocorre por questões de natureza administrativa. Dentre os objetivos perseguidos por tal opção, destacam-se: a) a facilitação do trabalho do contribuinte que, por vezes, aufere renda em diversos Estados membros da Federação; b) a diminuição dos custos associados à exigência tributária.⁴⁶⁷

Contudo, Ruth Mason observa que, embora a utilização de uma mesma base tributária, para efeito da tributação da renda, acarrete evidentes vantagens administrativas, (nomeadamente no que tange aos custos associados a sua cobrança), não se pode desprezar uma relevante consequência que decorre dessa decisão. Ao adotar a base tributária eleita pela União, os entes descentralizados acabam por internalizar os propósitos estabelecidos na esfera federal, mormente aqueles incutidos em benefícios fiscais e penalidades com manifestos fins regulatórios. Em alguns casos, esses propósitos podem não desfrutar do mesmo prestígio ou mesmo serem contrários ao que se busca em nível estadual ou local. Portanto, é preciso estar atento a essa questão, muitas vezes negligenciada pelas autoridades fiscais, e empreender uma adequada ponderação de todos os fatores envolvidos.⁴⁶⁸

De maneira geral, são passíveis de tributação as rendas auferidas pelas pessoas físicas, pessoas jurídicas, as decorrentes de valorização imobiliária, de fundos de investimentos etc. A renda tributável pode ser deduzida por meio de aproveitamento de créditos fiscais e diferentes deduções, de acordo com o tipo de renda e questões oriundas da política adotada em cada ente tributante.

Importa salientar que as deduções fiscais à renda tributável (*tax expenditures*), nomeadamente na esfera federal, têm sido bastante utilizadas como instrumento para a consecução de finalidades extrafiscais.⁴⁶⁹

É a utilização do poder de tributar com o objetivo de influenciar o comportamento dos contribuintes, em direção às metas públicas. É o caso, por exemplo, das despesas com educação, planos de saúde, caridade, juros do pagamento de hipoteca, gastos com controle de natalidade, tratamentos de fertilização, vasectomia etc. Tais deduções representam uma

⁴⁶⁷ Cf. MASON, Ruth. *Federalism and the Tax Power*, p. 45.

⁴⁶⁸ In: *Federalism and Tax Power*, p. 46.

⁴⁶⁹ Sobre a utilização da tributação com fins regulatórios, ver PEÑALVER, Eduardo Moisés. *Regulatory Taxings*. Disponível em <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=28f34f91-b15d-4fb6-a76b-48ea7f16ac74%40sessionmgr11&vid=1&hid=21&bdata=JnNpdGU9ZWhvc3QtG12ZSZZY29wZT1zaXRl#db=lgh&AN=15385400>> Acesso em 23 jan. 2013.

considerável renúncia de receita e, muitas vezes, relacionam-se diretamente com temas de competência estadual e local.⁴⁷⁰

Outra questão interessante, no que toca à definição de base tributária, é a permissão dada pela legislação federal para se deduzir do imposto de renda federal o valor pago a título de imposto de renda aos governos estaduais e locais. No mesmo sentido, alguns Estados membros também permitem que o imposto de renda federal seja deduzido da renda tributável para efeito de cálculo do imposto de renda estadual.

A possibilidade de tal dedução é questionada por vários especialistas porque ela torna possível que a política tributária adotada por um determinado ente interfira significativamente no volume de recursos arrecadados por outra unidade da Federação.

Ora, se a legislação federal permite que se deduza da base tributária do imposto de renda federal os impostos sobre a renda exigidos na esfera estadual ou local, isso implica que se quaisquer desses entes elevarem as suas alíquotas, automaticamente haverá uma dedução maior no imposto federal, a diminuir o montante de arrecadação.

Nesse contexto, a União abre mão de parte da sua arrecadação para permitir um incremento na receita estadual, uma vez que a referida dedução viabiliza uma exasperação na tributação estadual sem impor um maior gravame total ao contribuinte.⁴⁷¹

Na esfera federal, as alíquotas do imposto de renda para as pessoas físicas são progressivas e variam de acordo com o montante da renda auferida, de 15% a 39,6%.⁴⁷² Já as alíquotas estaduais são menores, variando consideravelmente de um Estado membro para outro, mas dentro de um padrão típico, que consiste numa aproximação do conceito de renda e das isenções e deduções federais, com alíquotas progressivas entre 2% e 10,3%.⁴⁷³

No nível local existe uma grande diversidade de alíquotas praticadas, as quais variam de 0,008% (*Hart County*) a 3,928% (*Philadelphia City*). Outrossim, muitos entes locais apresentam alíquotas diferenciadas para residentes e não residentes fiscais.⁴⁷⁴

Com relação ao imposto sobre a renda auferida pelas pessoas jurídicas, na esfera federal, as alíquotas também são progressivas e variam entre 15% e 35%.⁴⁷⁵ A quase

⁴⁷⁰Cf. MASON, Ruth. *Federalism and the Tax Power*, p.46.

⁴⁷¹ Cf. MASON, Ruth. *Federalism and the Tax Power*.

⁴⁷²Ver tabela elaborada pela *Tax Foundation* com dados vigentes para o ano de 2013. Disponível em http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/fed_rates_history_nominal_1913_2013_0.pdf. Acesso em 03 fev. 2013.

⁴⁷³ Ver tabela elaborada pela *Tax Foundation* com dados vigentes até o ano de 2012. Disponível em: <http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/state_individualincome_rates-2000-2012-20120216_sept21.pdf>. Acesso em 03 fev. 2013.

⁴⁷⁴ Alíquotas vigentes no ano de 2011. Dados retirados de tabela elaborada pela *Tax Foundation*. Disponível em: <http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/local-incometax-rates_by_jurisdictions-2011-20110831.pdf> Acesso em 03 fev. 2013.

totalidade dos Estados americanos também tributa o lucro das pessoas jurídicas. Nesse caso, as alíquotas estaduais variam de 1% a 12%, sendo que alguns utilizam alíquotas proporcionais, enquanto outros, alíquotas progressivas.⁴⁷⁶

Impostos sobre a folha de pagamentos - Payroll tax

Os impostos sobre a folha de pagamento são exigidos pela União, por todos os Estados membros, pelo Distrito de Colúmbia e, também, por muitas cidades. Trata-se basicamente de impostos exigidos de empregadores e empregados e que incidem sobre os salários e outras remunerações.⁴⁷⁷ Esses impostos têm por finalidade financiar a segurança social (*Social Insurance*) e representam, atualmente, a segunda fonte de receitas tributárias nos Estados Unidos da América, ficando atrás apenas do imposto de renda das pessoas físicas.

Na esfera federal, a tributação sobre a folha de salário ocorre basicamente da seguinte forma: os empregados e empregadores recolhem 6,2% sobre o valor dos salários e outras remunerações, sendo a base de incidência limitada a um determinado valor.⁴⁷⁸ Também há o recolhimento do *Medicare Tax*⁴⁷⁹ pelo empregado e pelo empregador com uma alíquota de 1,45% sobre a mesma base, mas, nesse caso, sem a observância de limite de base tributável. A legislação ainda prevê recolhimentos adicionais em determinadas situações.⁴⁸⁰

Os impostos sobre as vendas

Os impostos sobre as vendas são impostos indiretos exigidos concorrentemente pelos três níveis de governo (União, Estados membros e entes locais). Todavia, a importância econômica de tais impostos varia amplamente em cada um deles. Na esfera federal, os

⁴⁷⁵ Ver tabela elaborada pela *Tax Foundation* com dados vigentes até o ano de 2012. Disponível em: <http://taxfoundation.org/article/Federal-corporate-income-tax-rates-income-years-1909-2012>. Acesso em 03 fev. 2013.

⁴⁷⁶ Cf. Dados vigentes em janeiro de 2012, consoante tabela elaborada pela *Tax Foundation*. Disponível em: http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/state_corp_income_rates_2000-2012-20120216.pdf. Acesso em 03 fev. 2013.

⁴⁷⁷ Sobre a evolução histórica do imposto sobre a folha de salários nos EUA, veja MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas...*, p. 316.

⁴⁷⁸ O Valor limite vigente no ano de 2013 é de \$ 113,700. Com efeito, salários até 113,700(valor anual) sofrem a incidência da alíquota de 6,2%. O que passar desse valor não fica sujeito à incidência. Ver: *Department of the Treasury Internal Revenue Service, Publication 15, (Circular E), Employer's Tax Guide For use in 2013*. Disponível em: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p15.pdf>. Acesso em 04 fev. 2013.

⁴⁷⁹ *Medicare* é um programa que visa assegurar atendimento hospitalar e médico para pessoas idosas. Para maiores informações ver: <http://www.medicare.gov/> Acesso em 04 fev. 2013; *Social Security Medicare*. Disponível em: <http://www.ssa.gov/multilanguage/Portuguese/10043-PE.pdf>. Acesso em 04 fev. 2013.

⁴⁸⁰ Cf. *Department of the Treasury Internal Revenue Service, Publication 15, (Circular E), Employer's Tax Guide For use in 2013*. Disponível em: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p15.pdf>. Acesso em 04 fev. 2013.

impostos sobre vendas são seletivos (*excise tax*), isto é, incidem apenas sobre determinados bens e serviços definidos na legislação, tais como combustíveis, cigarros, passagens aéreas,⁴⁸¹ e representam cerca de 3% do total das receitas federais.⁴⁸² Mas é na esfera estadual que os impostos sobre as vendas assumem especial relevância, pois incidem sobre as vendas em geral de bens e serviços (*general sales tax*) e, também, de forma seletiva (*selective sales tax*), ou seja, de forma específica sobre determinados bens e serviços, tal como o faz a União; juntos representam quase metade das receitas estaduais.⁴⁸³ Já em nível local, o imposto sobre vendas geralmente é exigido como uma pequena sobretaxa ao correspondente imposto estadual. Já os impostos seletivos são utilizados em menor escala.⁴⁸⁴

Por derradeiro, urge destacar que os impostos sobre vendas nos Estados Unidos da América possuem uma característica singular, quando comparada com a experiência internacional. A singularidade consiste não na utilização do valor adicionado em cada etapa da circulação como base tributária, mas, sim, o valor final das vendas a varejo (retalho), ou seja, aquelas efetuadas ao consumidor final.⁴⁸⁵

Impostos sobre a propriedade de bens imóveis

A tributação sobre a propriedade de bens imóveis (*property tax*) tem sido exercida tradicionalmente pelos entes locais, ocorrendo, muitas vezes, uma sobreposição decorrente da exigência simultânea por parte das cidades, condados e distritos escolares. Isso porque, de acordo com a doutrina especializada, a propriedade imóvel é uma base de incidência segura e a mais apropriada para os entes locais, haja vista a ausência de mobilidade, ou seja, a propriedade imóvel que não está sujeita a fuga.⁴⁸⁶

⁴⁸¹ Ver *Overview of the Federal tax system as in effect for 2013*, preparado pela equipe da Joint Committee on Taxation, January 8, 2013. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4498>> Acesso em 04 fev. 2013.

⁴⁸² Cf. BARTHOLD, Thomas A. *Testimony of the staff of the joint committee on taxation before the joint select committee on deficit reduction*. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4363>> Acesso em 03 fev. 2013.

⁴⁸³ Ver <<http://www.census.gov/prod/2012pubs/g11-stc.pdf>>. Acesso em 04 fev. 2013; para maiores informações sobre as alíquotas praticadas nos Estados-membros e suas localidades, ver <<http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/ff323.pdf>> Acesso em 04 fev. 2013.

⁴⁸⁴ Cf. LAGEMANN, Eugênio e BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá)*. Disponível em <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/964/1268>>. Acesso em 23 jan. 2013.

⁴⁸⁵ Cf. LAGEMANN, Eugênio e BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá)*. Disponível em <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/964/1268>> Acesso em 23 jan. 2013.

⁴⁸⁶ Cf. FOX, William F. The United States of America. In: SHAH, Anwar (Ed.) *The practice of fiscal Federalism: comparative perspectives*. London: forum of Federations and IACFS, 2007, p. 352.

Imposto sobre a importação

O imposto sobre a importação apresenta nítidas características extrafiscais, uma vez que incide sobre a entrada de produtos estrangeiros destinados ao mercado nacional. Com isso, é comum que os países utilizem esse imposto como mecanismo de política comercial externa e, não raras vezes, com intuito eminentemente protecionista.⁴⁸⁷ Nessa baila, está intimamente relacionado com a política macroeconômica, que, pelas razões aduzidas anteriormente, devem ser levadas a cabo pelo ente central. Por essa razão é que a Constituição norte-americana (art. 1, Seção 10) exclui expressamente a possibilidade de os Estados membros tributarem a importação, tratando-se, portanto, de uma regra de competência exclusiva da União (exceção à regra geral das competências concorrentes).

Vale ressaltar que, assim como os Estados membros não têm competência para tributar as importações, os entes locais também não têm, uma vez que eles não dispõem de poder tributário próprio extraído da Constituição federal, mas de um poder tributário derivado de uma delegação estadual. Logo, como os Estados membros não podem tributar as importações, não podem delegar tal poder.

Impostos sobre as transmissões causa mortis e sobre doações (Estate & Gift Tax)

O imposto sobre a transmissão *causa mortis* e sobre doações é exigido, concorrentemente, pela União e por alguns Estados membros. O imposto *causa mortis* decorre da transferência de direitos em caso de falecimento (sucessão *causa mortis*), enquanto que o imposto sobre as doações é exigido quando ocorre uma transferência de propriedade sem que haja uma contraprestação, ou seja, a título gratuito.

É mister também destacar que alguns Estados membros adotam regras especiais que, de maneira geral, visam conceder um tratamento menos oneroso em caso de doações e legados a um cônjuge, ou mesmo no caso de transferências de participações em empresas de capital fechado ou de fazendas.⁴⁸⁸

⁴⁸⁷ Por essa razão, o imposto sobre a importação não apresenta relevante do ponto de vista financeiro, tanto que nem aparece discriminado nos gráficos que ilustram as receitas federais. Geralmente encontra-se inserido em rubricas como outras receitas. Ver BARTHOLD, Thomas A. *Testimony of the staff of the joint committee on taxation before the joint select committee on deficit reduction*. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4363>>. Acesso em 03 fev. 2013.

⁴⁸⁸ BARTHOLD, Thomas A. *Testimony of the staff of the joint committee on taxation before the joint select committee on deficit reduction*. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4363>>. Acesso em 03 fev. 2013.

Outros tributos

Além dos tributos suprarreferidos, existem outros, tais como: a) os exigidos em razão da exploração de determinados negócios ou mesmo pela manutenção de uma determinada certificação profissional; b) decorrentes da expedição das denominadas *driver's licence*, as quais, em regra, são baseadas no modelo e tamanho do veículo, devendo ser pagas anualmente; c) as chamadas *user tax* que são devidas em razão da utilização de um bem público, tais como parques, praças e ruas públicas; etc.⁴⁸⁹

Importa dizer que tais tributos serão exigidos pelo ente que exercer a competência administrativa para a emissão das licenças ou fiscalização das profissões, ou, no caso das chamadas *user taxes* pelo ente responsável pela administração do bem público.

3.2.7 - As transferências intergovernamentais

A Constituição norte-americana não define um modelo de partilha de receitas tributárias entre os entes que compõem a Federação. Isso implica a inexistência de regras constitucionais que estabeleçam o direito subjetivo, dos entes descentralizados, à participação no produto da arrecadação tributária alheia. Portanto, não se vislumbra a existência de um mecanismo de transferências constitucionais a assegurar aos entes menores participação no produto da arrecadação das receitas tributárias dos entes maiores.

Esse fato é coerente com a própria concepção norte-americana do federalismo fiscal, cujo elemento nuclear fulcra-se nas competências concorrentes entre os níveis de governo. Assim, *a priori*, cada um dos entes federativos tem a liberdade para instituir os tributos de que precisa para fazer face aos seus respectivos dispêndios, desde que respeitados os limites constitucionais supracitados.

Porém, embora não existam regras constitucionais a definir um modelo de transferências de recursos entre os níveis de governo, as transferências intergovernamentais apresentam fundamental importância no federalismo norte-americano. Elas representam uma parcela considerável dos orçamentos dos níveis descentralizados, de modo que somente com o auxílio federal é que muitos Estados membros têm podido adotar medidas necessárias, tais como programas de auxílio/e ou transferências de renda.⁴⁹⁰

⁴⁸⁹ Ver MALM, Elizabeth; KANT, Ellen. *The Sources of State and Local Tax Revenue*. Disponível em: <http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/ff354.pdf>. Acesso em 05 fev. 2013.

⁴⁹⁰ Cf. SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-americano Atual*, p. 44.

No sistema norte-americano, as transferências de recursos ocorrem verticalmente através de subvenções que são concedidas pela União aos Estados membros e aos Municípios, bem como dos Estados membros aos Municípios.⁴⁹¹ Com efeito, os repasses financeiros ocorrem sempre do ente maior para o ente menor, não existindo mecanismos de transferências horizontais, ou seja, que determinam repasses de recursos entre entes federativos num mesmo nível de governo. Também não há um sistema fixo de transferências intergovernamentais, de modo que é possível vislumbrar um regime federativo cooperativo sem arranjos predeterminados.⁴⁹²

Outra questão peculiar é que, diferentemente do que ocorre em muitos outros Estados federais, as subvenções não têm sido utilizadas para promover a diminuição das desigualdades regionais, ou seja, como mecanismo de equalização das diferentes capacidades fiscais dos entes que compõem a Federação norte-americana.⁴⁹³ Isso porque as subvenções federais têm sido utilizadas com vistas à promoção de uma equalização entre as pessoas, nomeadamente através de variados programas de auxílios e assistência.⁴⁹⁴ Logo, as subvenções federais não tencionam equalizar as capacidades fiscais dos entes descentralizados da Federação.⁴⁹⁵

As ações de equalização fiscal, geralmente, baseiam-se na tributação progressiva da renda, por meio da qual se tributam mais gravosamente as pessoas mais abastadas financeiramente e, em menor medida, as pessoas mais pobres, sendo que algumas são, inclusive, excluídas da tributação por não apresentarem capacidade contributiva.⁴⁹⁶ Noutro sentido, há programas de transferências de renda, que primam em efetuar repasses financeiros às pessoas mais carentes economicamente.⁴⁹⁷ Não se leva em consideração as capacidades fiscais dos entes federativos, mas as condições das pessoas que deles fazem parte.

⁴⁹¹ As Subvenções concedidas pela União aos Municípios geralmente ocorrem através de a intermediação dos Estados-membros, os quais recebem as verbas e posteriormente as repassam para os entes locais (Cf. STOTSKY, Janet G; SUNLEY, Emil M. United States. In: TER-MINSSIAN, Tereza (Ed.) *Federalism Fiscal in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 369).

⁴⁹² Ver REZENDE, Fernando. *Descentralização Fiscal*. In _____ (coord.) *Desafios do Federalismo Fiscal*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 41.

⁴⁹³ Impende ressaltar que nos EUA as disparidades intraestaduais tendem a ser maiores do que as vislumbradas interestadualmente. Ou seja, as disparidades são maiores entre os entes locais do que entre os Estados-membros. Sobre o tem ver STOTSKY, Janet G; SUNLEY, Emil M. *United States*, p. 372.

⁴⁹⁴ Sobre o tema ver SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-americano Atual*, p. 41-44; REZENDE, Fernando. *Descentralização Fiscal*, p. 41.

⁴⁹⁵ Cf. FOX, Willian. *United States of America*, p. 361.

⁴⁹⁶ Ver tabela elaborada pela *Tax Foundation* com dados vigentes para o ano de 2013. Disponível em: <http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/fed_rates_history_nominal_1913_2013_0.pdf>. Acesso em 03 fev. 2013.

⁴⁹⁷ Contudo, importa ressaltar que no sistema norte-americano não se vislumbra a adoção de políticas tributárias diferenciadas levando-se em contas as distintas capacidades fiscais dos entes que compõem a Federação, o que, ressalte-se, é expressamente vedado pela Constituição federal, tendo em vista a regra da uniformidade (art. 1.º, Seção 8).

Ademais, as subvenções têm sido destinadas, em grande parte, para corrigir os extravasamentos de benefícios e, sobretudo, para assegurar padrões mínimos na provisão de determinados bens e serviços considerados essenciais.⁴⁹⁸ Alguns bens e serviços públicos proporcionam benefícios de difícil mensuração geográfica, de modo que é quase impossível uma perfeita internalização dos benefícios. Logo, é importante que haja uma ajuda financeira ao ente que presta, efetivamente, serviços públicos que beneficiam pessoas residentes em outras localidades.

Por outro lado, existem alguns bens e serviços públicos que apresentam grande relevância social e, por isso, conclamam uma atenção maior. São os bens e serviços cuja disponibilidade é essencial e dos quais se requer um determinado padrão. Em tal caso, as subvenções são utilizadas com a finalidade de assegurar níveis mínimos.

As subvenções costumam ser do tipo em bloco, em que os repasses de recursos têm por finalidade dar um amplo suporte financeiro em uma área geral das despesas dos entes descentralizados, tais como a educação e a saúde, por exemplo. Assim, transferem-se recursos para serem utilizados em áreas determinadas, não se admitindo, portanto, a realocação dos recursos para outras áreas. Nesse tipo de transferência, reconhece-se, aos entes beneficiários, uma margem considerável de discricionariedade na forma de utilização dos fundos dentro da área contemplada.⁴⁹⁹

Também são muito utilizadas as subvenções condicionais, as quais têm por objetivo incentivar os entes beneficiários a desenvolver programas ou atividades específicas. Representa, portanto, uma modalidade de transferência de recursos, na qual o ente concedente impõe condições ao ente beneficiário. O cumprimento das exigências impostas manifesta-se como uma condição *sine qua non* para gozo do favor. Por serem destinadas ao financiamento de programas ou atividades específicas, as transferências condicionais não podem ser destinadas ao custeio de despesas desconexas com o motivo que fundamentou o repasse de recurso financeiro e, de regra, trazem consigo rígidas exigências a serem cumpridas. Tais transferências podem exigir ou não contrapartida do ente beneficiário.

Vale ressaltar que muitos especialistas criticam a exacerbação na utilização das transferências condicionais, nomeadamente daquelas que impõem serias restrições e perfilhamentos para seu gozo. Isso porque, dessa forma, o ente que concede as subvenções acaba gozando de um poder condutor no desenvolvimento das políticas públicas locais, o que

⁴⁹⁸ Ver REZENDE, Fernando. *Descentralização Fiscal*. In _____ (coord.) *Desafios do Federalismo Fiscal*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p.40.

⁴⁹⁹ Sobre as subvenções vinculadas, ver MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas...*, p. 565.

compromete, sensivelmente, a autonomia dos entes federativos menores, uma vez que estes acabam se tornando reféns de tais ajudas financeiras, não tendo alternativa senão se curvar às exigências do ente que concede as subvenções.⁵⁰⁰

As subvenções são repassadas observando-se critérios definidos pela lei ou mesmo administrativamente, conferindo-se, nesse último caso, uma maior discricionariedade ao ente que faz o repasse dos recursos. Os critérios utilizados são variados e incluem fatores como a necessidade da comunidade, população, renda *per capita*, receita do imposto de renda, a capacidade de prover os bens e serviços públicos, esforço fiscal etc.⁵⁰¹

A Constituição norte-americana prescreve, no artigo 1, Seção 8, que o Congresso terá o poder para lançar e arrecadar impostos, direitos, tarifas e licenças, pagar as dívidas e dispor sobre a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos. A promoção do bem estar geral é um termo bastante amplo e, portanto, relaciona-se com diversas áreas.

Ocorre que uma das regras primordiais do federalismo é a prestação dos serviços pelo ente mais próximo ao público interessado, de modo que a maior parte dos serviços relacionados ao bem estar acabam por ser prestados pelos Estados membros e entes locais.

Nesse contexto, a União atua indiretamente através de subvenções aos entes descentralizados encarregados da execução direta dos respectivos serviços. O volume das subvenções federais, de regra, é decidido anualmente pelo Congresso. Entretanto, alguns programas são relativamente estáveis e raramente se sujeitam a mudanças.⁵⁰²

O repasse de recursos da União para os entes descentralizados é comum em quase todos os países, pois o governo federal acaba por arrecadar mais do que o necessário para custear a provisão dos bens e serviços fornecidos por ele diretamente.

Esse fato justifica-se pela pujança das fontes tributárias à sua disposição, como, por exemplo, os recursos advindos da arrecadação do imposto sobre a renda. Com efeito, a União repassa boa parte dos recursos por ela arrecadados aos Estados membros e aos Municípios através de subvenções que visam a promover o bem-estar, nomeadamente através da prestação de serviços como a educação e a saúde, prestados localmente.

Nesse cenário, as subvenções federais acabam garantindo um forte poder de influência da União no desenvolvimento das políticas públicas localizadas, nomeadamente naqueles considerados essenciais como os serviços de saúde e de educação. Isso porque as subvenções

⁵⁰⁰ Ver MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas...*, p. 567; SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 44.

⁵⁰¹ Ver STOTSKY, Janet G; SUNLEY, Emil M. United States. In: TER-MINSSIAN, Tereza (Ed.) *Federalism Fiscal in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 370.

⁵⁰² Cf. FOX, Willian. *United States of America*, p. 362.

destinadas a essas áreas, geralmente, são acompanhadas de uma série de exigências, as quais, de regra, visam a assegurar um padrão mínimo na provisão de tais serviços sob um prisma nacional.

A propósito, a União tem utilizado as subvenções como um instrumento regulatório. Isso ocorre porque é muito comum a utilização das subvenções condicionais, as quais impõem a observância de exigências para o seu recebimento. Com efeito, através desse mecanismo a União aumenta pujantemente o seu poder de influência.⁵⁰³

As subvenções condicionais têm sido utilizadas para induzir comportamentos dos entes descentralizados, de acordo com os interesses federais. Nesse sentido, Ruth Mason aduz que a União frequentemente utiliza as subvenções condicionais, mesmo quando ela pode regular o tema diretamente valendo-se da cláusula de comércio ou outro poder enumerado. Esse fato ocorre quando se acredita que os entes descentralizados possuam melhores condições, em termos de experiência administrativa ou de aparato estatal, para executar ação pública requerida.⁵⁰⁴ Assim, a União, valendo-se das subvenções condicionais, incentiva a adoção das medidas do seu interesse pelos entes descentralizados que precisam de recursos.

Importa ressaltar que as subvenções condicionais têm sido utilizadas até mesmo para interferir na regulação de temas que estão fora do âmbito de competência federal. Exemplo prático dessa situação ocorreu através de uma subvenção federal concedida aos Estados membros para utilização nas autoestradas. Condiçãoou-se o repasse dos recursos ao estabelecimento da idade mínima de 21 anos de idade, para o consumo de bebidas alcoólicas. Ora, a idade mínima para consumo de bebida alcoólica não é um tema de competência federal e, sim, dos Estados membros. Contudo, através de um incentivo financeiro a União acabou influenciando na regulação do tema na esfera estadual. Vale ressaltar que essa atitude foi considerada constitucional pela Suprema Corte.⁵⁰⁵

Por fim, importa discorrer sobre as subvenções estaduais concedidas aos entes locais. Tais subvenções buscam subsidiar várias despesas, dentre as quais se destaca o financiamento da educação primária e secundária. Isso porque, no sistema norte-americano, o financiamento dos serviços com educação primária e secundária é tradicionalmente uma função local.

Ocorre que, de regra, os entes locais obtêm a maior parte dos seus recursos através da arrecadação de impostos sobre a propriedade imóvel, os quais, geralmente, não são suficientes para garantir o montante de recursos necessários à manutenção de um padrão mínimo de

⁵⁰³ Ver SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*, p. 44.

⁵⁰⁴ In *Federalism and The Tax Power*.

⁵⁰⁵ Cf. MASON, Ruth. *Federalism and the Tax Power*.

qualidade na prestação de tais serviços. Por essa razão, as subvenções estaduais acabam tonando-se imprescindíveis para que os entes locais possam prestar, com a devida qualidade, os serviços de educação primária e secundária.⁵⁰⁶

3.2.8 - *Falência Municipal (Municipality Bankruptcy)*

No sistema norte-americano, existe a possibilidade de os Municípios requererem falência, tal qual ocorre, *v.g.*, com as pessoas jurídicas insolventes, ou seja, aquelas cujos ativos são insuficientes para quitar as dívidas. É uma alternativa legal posta à disposição dos Municípios em profundas dificuldades financeiras que, atendidos os requisitos legais, não disponham de condições de saldar suas dívidas. Apresenta-se como uma alternativa para promover o equilíbrio financeiro dos entes locais e assegurar, na medida do possível, igualdade de tratamento entre os credores.⁵⁰⁷

Impende salientar que Município é definido, no Código de Falências, como uma subdivisão política ou órgão público ou instrumento de um Estado membro. Destarte, trata-se de um conceito bastante amplo e que engloba entes locais de maior ou menor extensão, tais como condados, cidades, distritos escolares ou outras entidades públicas responsáveis pela provisão de bens e serviços públicos na esfera local. A possibilidade encontra-se prevista no Título 11, Cap. 9, do Código de Falências. Uma lei federal.⁵⁰⁸

A regulamentação de um processo falimentar no âmbito local por lei federal parece despropositada, tendo em vista o fato de que, no federalismo norte-americano, os entes locais

⁵⁰⁶ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B, *Finanças Públicas...*, p. 573.

⁵⁰⁷ Trata-se de uma alternativa, pois, além do pedido de falência, os entes locais poderão pleitear também auxílios financeiros aos Estados-membros dos quais façam parte, ou mesmo, em determinadas situações, diretamente à União. Contudo, em tais situações é comum condicionar a concessão de apoio financeiro à adoção de medidas de ajustes, as quais, de regra, implicam fortes restrições orçamentárias, limitando sensivelmente a liberdade governamental das autoridades locais. Sobre as vantagens e desvantagens do pedido de auxílio financeiro estadual ou federal quando comparados ao processo de falência, ver GILLETTE, Clayton P. *Fiscal Federalism, Political Will, and Strategic Use of Municipal Bankruptcy*. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=fb97b1d7-b84c-44b9-9e28-3879abbe84b3%40sessionmgr112&vid=1&hid=105&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZSZZY29wZT1zaXRl#db=lgh&AN=76626604>>. Acesso em 24 jan. 2013.

⁵⁰⁸ A primeira tentativa de estabelecer um procedimento específico de falência para os entes municipais ocorreu em 1934, durante o período conhecido como a Grande Depressão (L. n.º 251, 48 Stat. 798 - 1934). Não obstante, a Suprema Corte Norte-americana julgou a referida lei inconstitucional, por entender que ela consistia numa interferência indevida à autonomia dos Estados-membros, os quais tinham a primazia para regular tal tema (*Ashton v. Cameron County Water Improvement Dist. n.º 1*, 298 U.S. 513, 532 - 1936). Não obstante, em 1937 foi publicada uma nova lei com vistas a regular a questão, sendo que, desta vez, a nova regulamentação foi julgada constitucional pela Suprema Corte (*United States v. Bekins*, 304 U.S. 27, 54 - 1938). Desde então, o assunto tem sido alvo de várias alterações normativas (informações colhidas junto ao sítio: <<http://www.uscourts.gov/FederalCourts/Bankruptcy/BankruptcyBasics/Chapter9.aspx>> Acesso em 28 jan. 2013.

não detêm autonomia constitucional e atuam vinculadas ao comando normativo estadual, que determina o campo de atuação de cada um.

Destarte, causa estranheza a possibilidade de uma lei federal versar sobre um procedimento específico de falência aplicável aos entes locais, pois, *a priori*, essa regulamentação deveria ocorrer em nível estadual.

Entretanto, a regulamentação federal da falência municipal visa a impedir que dificuldades financeiras de entes locais alastrem-se e produzam riscos de contágio. Visa evitar que uma dificuldade financeira de uma localidade acarrete efeitos indesejáveis em outras, nomeadamente quando tais efeitos ultrapassam os limites estaduais, podendo afetar a credibilidade do setor público como um todo.⁵⁰⁹

A falência municipal visa, então, conceder certa proteção aos entes locais em dificuldades financeiras, facultando a eles a adesão a um regime jurídico diferenciado que proporciona melhores condições de negociação com os credores. De modo geral, busca-se, no processo de falência, uma reorganização das dívidas, nomeadamente através de: a) um prolongamento dos prazos de pagamento; b) uma redução do montante (tanto do capital quanto dos juros); c) um refinanciamento, através de novos empréstimos.⁵¹⁰

Todavia, vale enfatizar que alguns aspectos da falência municipal diferem substancialmente daqueles previstos para as pessoas jurídicas de direito privado. Os poderes judiciais, no processo de falência municipal, são bem menores do que aqueles vislumbrados em processos comuns de falência, nos quais o juiz dispõe de poderes para interferir profundamente na gestão e no destino dos ativos, de modo a proteger, tanto quanto possível, os interesses dos credores.

Num processo de falência municipal, a tônica é bastante diferente, sendo que, de regra, o juízo falimentar deve limitar-se a: a) verificar se o Município atende aos pressupostos legais para requerer a falência; b) confirmar o plano de ajuste da dívida; c) assegurar a execução do plano proposto.

Existem regras claras no Código de Falências que limitam, sensivelmente, os poderes do juízo no caso de falência municipal (ver Cap. 9, § 903 e a 904 do Código de Falências). Dentre as limitações, destacam-se: a) a não interferência no exercício dos poderes de natureza política ou governamental; b) a impossibilidade de determinar a liquidação dos ativos

⁵⁰⁹ GILLETTE, Clayton P. *Fiscal Federalism, Political Will, and Strategic Use of Municipal Bankruptcy*. Acesso em 24 jan. 2013.

⁵¹⁰ Ver <<http://www.uscourts.gov/FederalCourts/Bankruptcy/BankruptcyBasics/Chapter9.aspx>>. Acesso em 29 jan. 2013.

municipais para pagamento dos credores; c) vedação de interferência nas operações, bens e rendimentos do devedor.

As restrições objetivam evitar que as autoridades judiciais substituam as autoridades locais, eleitas democraticamente, na execução e controle de assuntos políticos ou governamentais, ou mesmo que se imponham medidas de austeridade capazes de comprometer o desenvolvimento das funções públicas, nomeadamente as relacionadas à prestação dos serviços públicos de natureza essencial.⁵¹¹

Assim, não poderá o juízo falimentar determinar medidas tributárias que importem o aumento de receitas, como, por exemplo, o aumento de impostos. Também não poderá determinar a redução (qualitativa ou quantitativa) no fornecimento de bens e serviços públicos, de modo a diminuir as despesas. Contudo, em algumas questões práticas, os entes locais podem consentir que o juízo falimentar desenvolva ações em muitas das áreas tradicionais de supervisão judicial em processos comuns de falência. Mas é importante ressaltar que tal interferência está condicionada ao consentimento do ente local devedor.⁵¹²

Outro ponto essencial é o fato de que apenas os Municípios é que podem pleitear a falência municipal, não se abrindo tal possibilidade aos credores, como ocorre nos processos falimentares de outra natureza. Não obstante, o requerimento de falência, nessa situação, apenas será aceito se se verificar, no caso concreto, o atendimento dos pressupostos gerais para a concessão da falência, bem como de outros requisitos especificamente aplicáveis aos entes locais (ver Cap. 9, Seção 102 (c) do Código de Falências).

O poder judiciário tem sido rigoroso na apreciação dos pressupostos legais para o deferimento do favor. Tal postura é necessária para evitar que Municípios utilizem tal prerrogativa, de forma estratégica, para aliviar situação financeira deles em detrimento dos credores, sem a observância dos pressupostos legais.⁵¹³

Dentre os requisitos específicos, é oportuno salientar a necessidade de autorização estadual para que um ente local possa requerer a falência. Essa autorização pode ocorrer através de uma norma geral do Estado membro do qual o Município faça parte ou mediante autorização específica da autoridade competente em cada caso, conforme defina a legislação estadual.

⁵¹¹ Depreende-se de tal situação a vontade manifesta de assegurar a continuidade da prestação pública, mesmo que diante de um cenário calamitoso proveniente de dificuldades financeiras.

⁵¹² Cf. GILLETTE, Clayton P. *Fiscal Federalism, Political Will, and Strategic Use of Municipal Bankruptcy*. Acesso em 24 jan. 2013.

⁵¹³ Cf. GILLETTE, Clayton P. *Fiscal Federalism, Political Will, and Strategic Use of Municipal Bankruptcy*. Acesso em 24 jan. 2013.

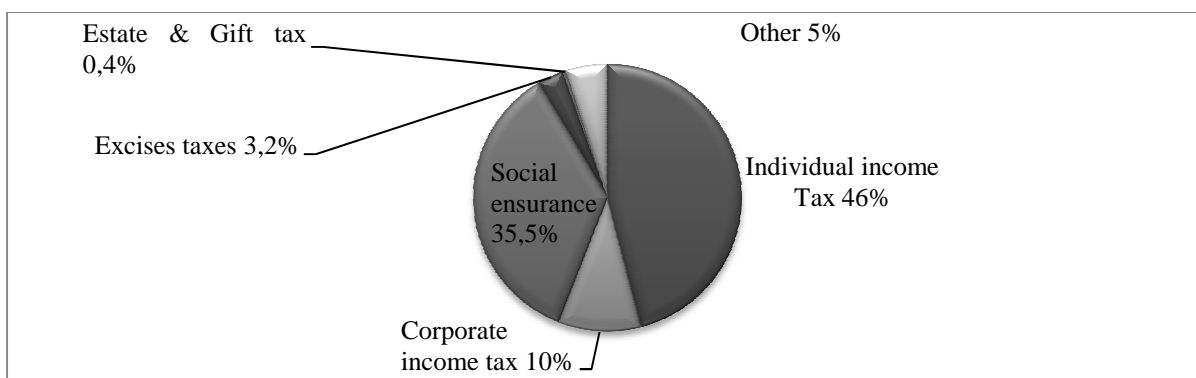
A permissão estadual é imprescindível para que não ocorra uma violação da autonomia estadual, nomeadamente no que tange à competência para definir os campos de atuação das suas subdivisões territoriais. Logo, esse requisito impede que exista uma interferência da legislação federal direta nos Municípios, sem uma aprovação prévia dos Estados membros dos quais aqueles entes façam parte.

3.2.9 - Dados concretos do federalismo norte-americano

Importa, agora, verificar de que maneira a estrutura normativa norte-americana repercute concretamente no exercício do poder tributário. Isso nos dará uma visão empírica da tributação, nomeadamente no que tange ao volume de recursos arrecadados em cada nível de governo em termos comparativos. Assim, será possível vislumbrar a amplitude da autonomia financeira que os entes descentralizados efetivamente gozam.

A tabela abaixo discrimina a composição, por tributos, do volume total das receitas federais no ano de 2012.⁵¹⁴ Vejamos:

Tabela 1 – Discriminação das receitas federais, por fontes, no ano de 2012



Individual income tax = imposto sobre a renda de pessoas físicas

Corporate income tax = imposto sobre a renda de pessoas jurídicas

Social insurance = impostos destinados a custear programas sociais (aposentadoria, seguros de saúde etc.)

Excises tax = imposto seletivo sobre as vendas

Estate & Gift tax = imposto sobre sucessão causa *mortis* e doações

Other = outros tributos.

Consoante se depreende dos dados apresentados, as receitas federais advêm, em grande parte, da exigência do imposto sobre a renda das pessoas físicas (46%), seguido dos

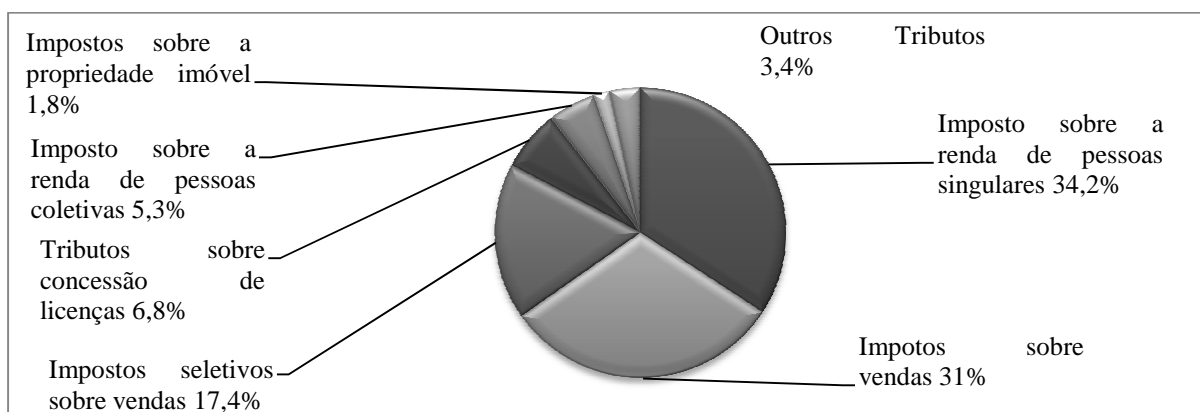
⁵¹⁴ Cf. Dados extraídos de: Overview of the Federal tax system as in effect for 2012 elaborado pela equipe do Joint Committee on Taxation. Disponível em: <<http://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4400>> Acesso em 08 fev. 2013.

impostos sobre a folha de pagamentos (35,5%) e do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (10%). Logo, tais bases tributárias representam o esteio de financiamento da União. Já os impostos seletivos sobre as vendas, o imposto sobre heranças e doações e outros representam, em conjunto, apenas 8,6% do total dos recursos.

Vale ressaltar que os impostos seletivos sobre as vendas (*excises tax*) são utilizados, de regra, com fins regulatórios, na medida em que incidem apenas sobre determinados produtos que demandam uma atenção especial na política nacional, tais como combustíveis e cigarros. Já na rubrica *outros* estão inseridos os tributos aduaneiros e taxas diversas, que, somados, perfazem o montante de 5% do total dos recursos arrecadados.

A tabela abaixo indica a quota da participação dos principais tributos nas receitas estaduais no ano de 2011:⁵¹⁵

Tabela 2 – Discriminação das receitas estaduais, por fontes, no ano de 2011



É importante frisar que cada uma das espécies tributárias indicadas acima pode comportar divisões em subespécies, às quais deixamos de fazer menção, uma vez que nossa intenção é apenas ter uma visão geral da importância econômica dos principais tributos na esfera estadual. Portanto, eximimo-nos de adentrar nas peculiaridades de cada contexto normativo dos diferentes Estados membros, os quais, em razão de sua autonomia constitucional, podem instituir os mais diversos tributos.

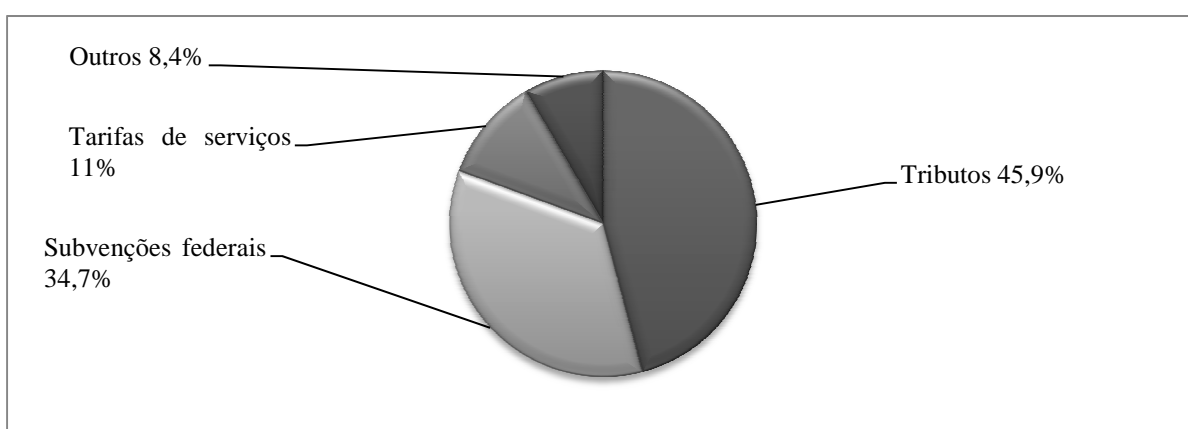
Os dados apontam para uma preponderância do imposto sobre a renda das pessoas físicas (34%), seguido, de perto, pelos impostos sobre as vendas (31%) e dos impostos seletivos sobre as vendas (17,4%). Tais impostos, juntos, perfazem o montante de 82,4% do

⁵¹⁵ Fonte: U.S. Census Bureau, 2011, State Government Tax Collections. Disponível em: <<http://www.census.gov/prod/2012pubs/g11-stc.pdf>>. Acesso em 31 jan. 2013.

total das receitas fiscais próprias. Percebe-se aqui que o imposto sobre a renda também tem um papel muito importante na esfera estadual. Outrossim, os impostos sobre a venda, em conjunto, representam quase metade do total das receitas do imposto sobre renda de pessoas físicas.

A tabela abaixo apresenta os dados da composição orçamentária dos Estados membros, indicando percentualmente a origem dos recursos financeiros na esfera estadual.⁵¹⁶

Tabela 3 - Composição orçamentária dos Estados membros



Dos dados descritos acima, depreende-se que os Estados membros dependem, em grande medida, das subvenções federais, uma vez que uma parcela bastante significativa (34,7%) do montante de recursos financeiros à sua disposição provém de repasses financeiros da União. Essas transferências visam, em grande medida, financiar programas sociais de promoção do bem-estar, executados diretamente pelos Estados membros com cofinanciamento federal. Dentre esses programas, destacam-se a assistência temporária para famílias carentes e o *medicaid* (um programa para financiamento de serviços médicos e atendimento à saúde de famílias com baixa renda).⁵¹⁷

Todavia, impende destacar que os dados apresentados representam apenas uma média geral, de modo que não contemplam as peculiaridades de cada Estado membro que faz parte da Federação norte-americana. Assim, a importância global das subvenções pode variar significativamente, tendo em vista as diferentes capacidades fiscais dos Estados membros e outras singularidades.

⁵¹⁶ Fonte: U.S. Census Bureau, 2011 Annual Survey of State Government Finances. Disponível em: <<http://www2.census.gov/govs/state/11statesummaryreport.pdf>>. Acesso em 31 jan. 2013.

⁵¹⁷ Para maiores informações sobre o *medicaid*, ver <http://www.health.ny.gov/health_care/medicaid/>. Acesso em 31 jan. 2013.

A tabela abaixo faz uma relação entre o total de receita tributária arrecadada pela União em cada Estado membro e o montante de recursos que retorna para o mesmo Estado por meio de subvenções.⁵¹⁸

Tabela 4 - Percentual de repasses federais relacionados com as receitas federais arrecadadas em cada Estado membro, no ano de 2011.

ESTADO MEMBRO	RECEITAS FEDERAIS	SUBVENÇÕES FEDERAIS	% do total repassado em razão da arrecadação Federal em cada Estado-membro
Total	574,084,680	332,610,508	57.9
Alabama	8,497,453	4,164,397	49.0
Alaska	3,034,899	1,205,534	39.7
Arizona	12,059,189	8,170,383	67.8
Arkansas	6,305,206	3,461,535	54.9
California	64,503,778	41,770,468	64.8
Colorado	6,931,517	2,930,763	42.3
Connecticut	6,552,077	4,125,840	63.0
Delaware	1,826,285	1,065,047	58.3
Florida	27,355,263	15,089,956	55.2
Georgia	14,988,228	6,089,473	40.6
Hawaii	2,911,207	1,461,045	50.2
Idaho	2,794,755	1,328,723	47.5
Illinois	19,218,998	11,133,374	57.9
Indiana	10,791,819	5,994,537	55.5
Iowa	6,821,976	3,559,257	52.2
Kansas	4,871,084	2,297,645	47.2
Kentucky	8,861,617	5,341,340	60.3
Louisiana	12,437,512	5,889,533	47.4
Maine	3,228,303	2,087,336	64.7
Maryland	10,977,164	5,614,527	51.1
Massachusetts	13,842,921	9,036,658	65.3
Michigan	19,712,474	11,273,449	57.2
Minnesota	9,655,665	6,125,940	63.4
Mississippi	8,607,252	4,825,127	56.1
Missouri	11,703,476	6,114,180	52.2
Montana	2,406,954	908,322	37.7
Nebraska	3,353,036	2,492,245	74.3
Nevada	2,656,430	1,340,253	50.5
New Hampshire	1,942,981	962,616	49.5
New Jersey	14,155,068	7,753,250	54.8
New Mexico	6,175,240	4,014,966	65.0
New York	53,713,850	36,989,081	68.9
North Carolina	15,710,848	8,646,267	55.0
North Dakota	1,700,965	667,678	39.3
Ohio	23,569,561	15,095,515	64.0
Oklahoma	7,755,558	3,740,241	48.2
Oregon	7,589,046	3,899,843	51.4
Pennsylvania	23,614,126	15,489,697	65.6
Rhode Island	2,687,872	1,392,227	51.8
South Carolina	8,234,603	4,630,359	56.2
South Dakota	1,850,436	664,418	35.9
Tennessee	12,049,283	7,435,904	61.7
Texas	42,218,629	23,508,613	55.7
Utah	4,359,486	2,285,317	52.4
Vermont	2,025,534	1,087,273	53.7
Virginia	9,997,407	5,293,347	52.9

⁵¹⁸ Fonte: U.S. Census Bureau, 2011 Annual Survey of State Government Finances. Disponível em: <<http://www2.census.gov/govs/state/11statesummaryreport.pdf>>. Acesso em 31 jan. 2013.

Washington	10,636,760	4,873,441	45.8
West Virginia	4,668,284	2,656,337	56.9
Wisconsin	10,318,534	6,193,185	60.0
Wyoming	2,204,071	434,046	19.7

Obs. Valores em milhares de dólares.

Esses dados demonstram que a maior parte dos tributos arrecadados pela União (57,9%) acaba retornando para os Estados membros em forma de subvenções. Com efeito, as transferências intergovernamentais também constituem um elemento fulcral do federalismo norte-americano, mesmo inexistindo regras constitucionais a regulamentá-las.

Por fim, as tabelas abaixo discriminam as participações dos três níveis de governo no total das receitas fiscais arrecadadas e a relação de cada um com o Produto Interno Bruto (PIB). Os dados são dos anos de 1973, 1981, 1991, 2001 e 2012, de modo a nos dar uma visão geral da evolução dos números ao longo do tempo.⁵¹⁹ Vejamos:

Tabela 5 – Percentual do total das receitas tributárias

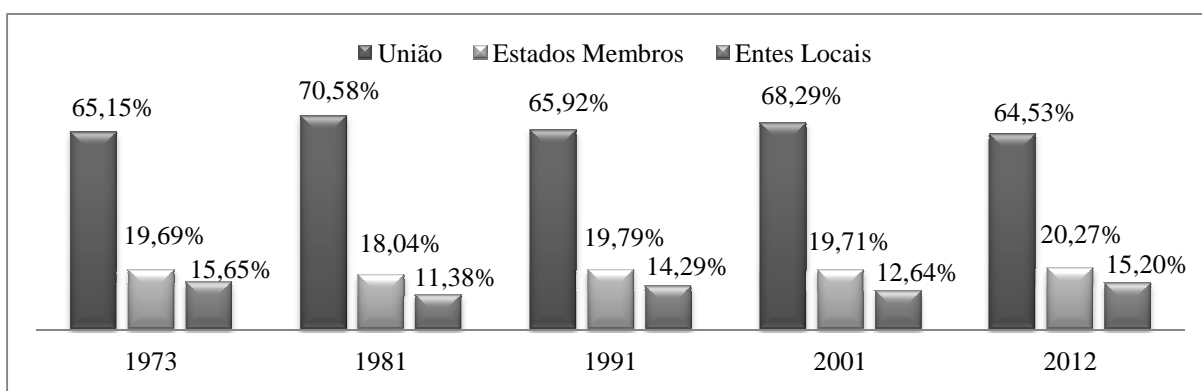
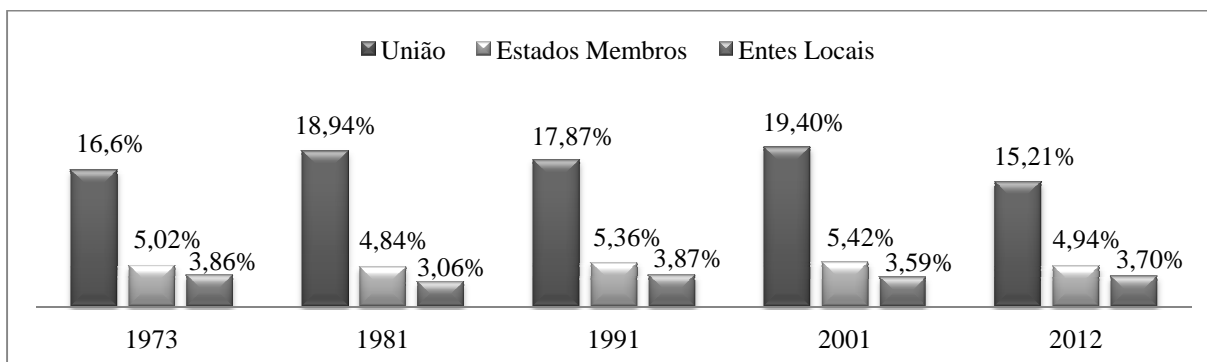


Tabela 6 – Percentual das receitas tributárias relacionadas ao PIB



Os números apresentados nos gráficos acima indicam nitidamente a pujança da União no tocante às receitas fiscais. Isso fica claro tanto pela relação com o total das receitas fiscais

⁵¹⁹Tabelas elaboradas pelo autor com base em informações retiradas do sítio <<http://www.oecd.org/ctp/federalism/oecd-fiscal-decentralisation-database.htm>> Acesso em 04 mar. 2014.

arrecadadas no país (tabela 5), quanto pela relação da receita fiscal de cada nível do governo com o PIB (tabela 6). Todavia, é imperioso ressaltar que, consoante os dados apresentados na tabela anterior, a maior parte das receitas fiscais arrecadadas pela União acaba sendo repassada para os entes menores através de subvenções.

Isso ocorre porque, embora a União tenha um volume maior de arrecadação, a maior parte dos bens e serviços públicos essenciais é prestada diretamente pelos Estados membros e pelos entes locais, uma vez que esses entes estão mais próximos dos beneficiários. Nesse contexto, a União participa do financiamento de muitas despesas estaduais e locais através de subvenções destinadas a promover o bem-estar geral. Contudo, impende destacar que, como no sistema norte-americano não existem disposições constitucionais que definam as regras balizadoras das transferências de recursos entre os níveis de governo, a União acaba por desfrutar de uma inquestionável liberdade na definição dos critérios de repasse e, assim, consegue influenciar, sobremaneira, as decisões políticas dos entes descentralizados.

E faz isso através das subvenções em bloco e das subvenções condicionais, as quais, em maior ou menor medida, impõem a observância de padrões estabelecidos na esfera federal. Como os entes descentralizados precisam de tais repasses para equilibrar suas contas e, assim, cumprir com suas finalidades essenciais, eles acabam tendo que se curvar às exigências da União.

É fato que os entes descentralizados têm a prerrogativa de aceitar ou não as exigências formuladas em nível federal. Contudo, a possibilidade de opção, na maioria das vezes é meramente teórica, pois a dependência econômica acaba comprometendo, sensivelmente, a capacidade de arbítrio dos entes descentralizados. Em síntese, os entes descentralizados podem dizer não, mas as condições econômicas, praticamente, inviabilizam essa opção.⁵²⁰

Por fim, é importante destacar a participação dos entes locais no total das receitas tributárias arrecadadas. Embora no sistema norte-americano tais entes não tenham autonomia constitucional, esses entes arrecadam uma parcela considerável dos recursos tributários em termos comparativos com os entes locais de outras Federações.

3.2.10 - Considerações finais sobre o federalismo fiscal norte-americano

A estrutura normativa do federalismo fiscal norte-americano é sistema aberto que concede uma vasta liberdade aos entes descentralizados para exercer o poder tributário. Por

⁵²⁰ Sobre o poder regulatório da União através das subvenções, ver MASON, Ruth. *Federalism and the Tax Power*. Acesso em 21 jan. 2013; PEÑALVER, Eduardo Moisés. *Regulatory Taxings*. Acesso 3 jan. 2013.

meio da técnica de competências concorrentes, faculta-se aos níveis de governo explorar as mesmas bases tributárias, de maneira que um mesmo fato gerador possa ser tributado pela União, pelos Estados membros ou até pelos entes locais, ao mesmo tempo.

Dessa forma, a concorrência constitui uma tônica no federalismo norte-americano, com supedâneo na teoria das fontes mútuas de receita, segundo a qual uma estrutura tributária em que cada nível de governo pode tributar as diversas bases tributárias aumenta o nível de autonomia financeira e administrativa dos entes federativos.

A Constituição norte-americana introduz poucos limites aos entes federativos e não se preocupa em definir regras de coordenação para exercício da tributação entre os níveis de governo. Com efeito, no plano normativo, os entes federativos são livres para estabelecer suas políticas fiscais norteadas pelos seus objetivos próprios, sem a obrigatoriedade de observância de normas gerais com validade em âmbito nacional.

Entretanto, os números demonstram que a liberdade para exercer o poder de tributar na sua plenitude não é suficiente para garantir uma autossuficiência financeira aos entes descentralizados. Isso porque a liberdade jurídica não encontra campo fértil na seara econômica, pois os governos descentralizados relutam em aumentar fortemente a carga tributária imposta aos seus residentes com receio de se colocarem em posição de desvantagem quando comparados a outros entes federativos. É um efeito da concorrência fiscal.⁵²¹

Destarte, a concorrência fiscal, regida pelas leis do mercado, limita sensivelmente a capacidade tributária dos entes descentralizados, tornando-os dependentes, em grande medida, das subvenções federais para cumprir muitas das suas atribuições.

Entretanto, como não existem regras constitucionais que assegure a participação dos entes menores nas receitas federais, a União acaba assumindo um protagonismo na condução das políticas públicas dos entes descentralizados, nomeadamente através da imposição de condições e exigências para o repasse de recursos.

Isso demonstra que, no contexto norte-americano, mesmo havendo uma liberdade muito extensa para a exploração das bases tributárias, de forma concorrente, pelos níveis de governo, a União também assume uma pujante liderança, alimentada, em grande medida, pela discricionariedade na concessão de subvenções aos entes descentralizados.

Diante da ausência de um direito subjetivo dos entes menores à participação nas receitas federais, é preciso reconhecer que a igualdade jurídica entre os entes federativos não é confirmada pela realidade econômica. A dependência das subvenções faz com que muitos

⁵²¹ Cf. SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-americano Atual*, p. 44.

entes descentralizados tenham que se curvar às exigências da União e, por conseguinte, ceder parte considerável de sua autonomia na condução de suas políticas públicas. Pois, como diz um conhecido adágio, “*quem paga o flautista escolhe a música*”.

3.3 - O federalismo fiscal alemão

3.3.1 - Aspectos gerais

A Federação alemã é um típico exemplo de federalismo por agregação, pois deriva da junção de Estados, até então independentes, que se uniram para dar origem a um novo Estado – a República Federal Alemã (*Bundesrepublik Deutschland*). Decorre, pois, de um processo histórico marcado por vários estágios de associações políticas (Ligas, Federações e Confederações) até chegar ao que conhecemos hodiernamente - cujos alicerces estão previstos na Constituição de 1949 e sucessivas alterações.⁵²²

Trata-se de uma composição formada por dois níveis de governo com *status* de entes federativos, com autonomia garantida constitucionalmente: a União (*Bund*) e os Estados membros (*Länder*); há também um terceiro nível - composto pelos Municípios (*Gemeinden*), que representam os interesses locais, de forma institucionalizada.

Entretanto, a exemplo do que ocorre no federalismo norte-americano, os Municípios não possuem *status* de ente federativo, pois não gozam de autonomia extraída diretamente da Constituição federal e estão subordinados aos Estados membros em que estão localizados, cabendo a estes definir as atribuições daqueles.

É mister enfatizar, contudo, que a Constituição alemã faz expressa referência aos Municípios, garantindo a esses entes o direito de regulamentar, observados os limites legais, os assuntos locais. Ademais, a Constituição fala em autonomia administrativa e financeira dos Municípios, mediante a atribuição de uma fonte de tributação, consoante dispõe o art. 28, (2), da CRFA/49.

O federalismo alemão é marcado pela presença de duas características principais: a) um intenso nível de entrelaçamento entre os níveis de governo (*Politikverflechtung*); b) a preocupação com a equalização e uniformização das condições de vida em todo o território nacional. Procura-se, através de uma complexa estrutura, promover uma acentuada integração

⁵²² Sobre o processo histórico que precedeu a formação da República Federal Alemã ver SIGMANN, Jean. *Las aplicaciones del Federalismo en Alemania, especialmente desde 1945, Federalismo Y Federaslismo Europeo*, ob. cit., p.281; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*, p.165 e ss.

entre os diversos entes federativos, de modo que haja um padrão nacional, no tocante ao fornecimento de bens e serviços públicos.⁵²³

Destarte, os níveis de governo atuam num sistema lastreado numa intensa coordenação e cooperação, no qual muitas responsabilidades não são demarcadas com caráter de exclusividade de atuação (como de regra acontece num Federalismo competitivo) – mas, sim, compartilhadas (*Gemeinschaftsaufgaben*) entre os distintos níveis de governo.⁵²⁴

A partilha do poder legislativo dá-se da seguinte forma: *a)* competências da União (*ausschliessliche Gesetzgebung*), em que são alocadas matérias relacionadas ao interesse nacional e que, portanto, só por ela podem ser reguladas (art. 73, (1), da CRFA/49); *b)* competências concorrentes (*konkurrierende Gesetzgebung*), em que tanto a União como os Estados membros possuem legitimidade para legislar (art. 74, da CRFA/49); e, por fim, *c)* competência residual dos Estados membros para regular todos os temas não elencados nos dispositivos constitucionais que tratam da competência federal e da competência concorrente (arts. 30 e 70, da CRFA/49).

No âmbito das competências concorrentes, os Estados membros têm liberdade para legislar enquanto não houver lei federal a versar sobre o tema. Caso a União passe a regular tal matéria, a legislação federal prevalece sobre a legislação estadual (arts. 31 e 72, (1), da CRFA/49).

Desse modo, no campo reservado às competências concorrentes, a União goza de primazia, na medida em que, a qualquer momento, pode trazer para si a regulação normativa da matéria.⁵²⁵

Essa sistemática evidencia o quanto se prestigia, no federalismo alemão, a promoção da unidade nacional da ordem econômica, social e jurídica.⁵²⁶

Entretanto, em alguns temas, alocados sob a competência concorrente, não haverá primazia da lei federal, pois os Estados membros poderão regular a matéria ao seu modo,

⁵²³ MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais na República Federal da Alemanha. Uma análise econômico-institucional*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001, p. 306 e ss.

⁵²⁴ Nesse sentido ver MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais na República Federal da Alemanha. Uma análise econômico-institucional*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001, p. 137; WANTTS, Ronald; HOBSON, Paul. *Fiscal Federalism in German*. Disponível em <http://www.aucc.ca/_pdf/english/programs/cepra/watts_hobson.pdf>. Acesso em 17 fev. 2013.

⁵²⁵ A reforma da Constituição alemã, promovida no ano de 2006, retirou do ordenamento jurídico alemão a denominada *Rahmengesetzgebung*, prevista originariamente no art. 75 da CRFA/69. Tratava-se de uma modalidade de competência atribuída à União para promulgar leis que estabeleciam linhas normativas gerais à determinada matéria, cabendo aos estados preencher as lacunas, conformando-as às suas peculiaridades e exigências. (Cf. HORBACH, Beatriz Bastide. *A modernização do sistema federativo alemão*. Acesso em 17 mai. 2012.

⁵²⁶ MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...*, p. 204.

afastando a incidência da legislação federal, (art. 72, (3), da CRFA/49). É o que se tem denominado competência de divergência (*Abweichungskompetenz*).⁵²⁷

Trata-se de uma medida de fortalecimento das autonomias estaduais, embora limitada apenas a alguns temas, tais como: a caça, proteção da natureza e a preservação da paisagem, a distribuição do solo, a estruturação do território, o regime hidráulico, admissão em universidades. Nessas áreas, os Estados membros têm a faculdade de dispor contrariamente à legislação federal e definir um tratamento normativo próprio, consentânea com as peculiaridades de cada um, desde que o façam observando as limitações enunciadas no texto constitucional.⁵²⁸

Considerando a sistemática suprarreferida, é imperioso reconhecer o protagonismo que a União usufrui na seara legislativa, fato que decorre do amplo rol das competências exclusivas e concorrentes, o qual garante à União uma explícita pujança normativa para direcionar o desenvolvimento das políticas públicas. Diante dessa realidade, muitos autores chegam a falar num “federalismo unitário”, uma vez que o poder legislativo encontra-se fortemente centralizado na esfera federal; já outros reafirmam um federalismo cooperativo, no qual a primazia dada à União não tem por objetivo desprestigiar a atuação dos entes descentralizados, mas promover a uniformização e a distribuição.⁵²⁹

O sistema legislativo federal alemão é bicameral, tendo uma câmara baixa, o Parlamento Federal (*Bundestag*), composta por representantes eleitos diretamente mediante um sistema de representação proporcional personalizado;⁵³⁰ e uma câmara alta, o Conselho

⁵²⁷ Vale ressaltar que em matérias sujeitas à competência divergente, as leis federais só entrarão em vigor seis meses após a sua promulgação, salvo determinação distinta com a aprovação do Conselho Federal (art. 72, § 3º, da CRFA/69). Contudo, importa ressaltar que caso os Estados-membros exerçam a competência de divergência, lei federal posterior poderá afastar a incidência da lei estadual. Mas o mesmo se aplica a uma lei estadual posterior que divergir da lei federal sobreposta. Assim prevalecerá sempre a legislação mais recente. Tal situação pode dar ensejo ao que se tem denominado “efeito ping-pong” (Cf. HORBACH, Beatriz Bastide. *A modernização do sistema federativo alemão*. Acesso em 17 fev. 2013).

⁵²⁸ Sobre o tema, Beatriz Bastide Horbach aduz que direito de divergir da lei federal, que emana do art. 72, III, da CRFA/49 é, sem dúvida alguma, um dos pontos mais polêmicos e inovadores da reforma constitucional que entrou em vigor em 01/09/2006. Com tal previsão, buscou-se alterar o rumo do Federalismo cooperativo com tendência à centralização - até então em prática na Alemanha. Buscou-se, portanto, assegurar um maior campo de atuação dos Estados-membros e, com isso, lhes dar condições de escolher, *per se*, quais serão as bases de seu plano de desenvolvimento e a partir de quais preferências e atrativos políticos. Ressalta, contudo, que tal prerrogativa deve ser exercida em consonância com as diretrizes constitucionais, comunitárias e de direito internacional (In: *A modernização do sistema federativo alemão...*, acesso em 17 fev. 2013).

⁵²⁹ Sobre o tema, ver MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...*, p. 201-202.

⁵³⁰ A principal característica desse sistema consiste na possibilidade de se eleger dois tipos de representantes, utilizando-se para tanto duas modalidades de círculos eleitorais: círculos uninominais e plurinominais. Cada eleitor tem direito a um voto duplo, sendo-lhe distribuído dois boletins de voto. No primeiro boletim o eleitor escolhe o seu candidato preferido no âmbito do círculo uninominal a que pertence, considerando-se eleito em cada círculo o candidato mais votado (como acontece nos sistemas majoritários). Com o segundo boletim de voto, o eleitor votará na lista partidária de sua preferência, no círculo plurinomial a que está vinculado (como

Federal (*Bundesrat*), que representa os Estados membros da Federação. O Conselho Federal é composto por membros indicados pelos governos estaduais, os quais podem ser substituídos a qualquer momento, de acordo com a conveniência dos Estados membros (art. 51, (1), da CRFA/49). Não há, portanto, votação direta para eleição dos membros do Conselho Federal.

Cada Estado membro tem direito a, no mínimo, três votos. Diz-se, no mínimo, porque existe uma regra especial que determina certa proporcionalidade na composição do Conselho Federal. Estados membros com até dois milhões de habitantes têm direito a três votos; Estados membros com mais de dois milhões de habitantes, a quatro; Estados com mais de seis milhões de habitantes, a cinco; e aqueles com mais de sete milhões de habitantes, a seis votos. Assim, cada Estado membro pode designar para o Conselho tantos membros quantos os seus números de votos, de acordo com a regra mencionada (art. 51, (2), da CRFA/49).

Contudo, é importante enfatizar que os votos de cada Estado membro só podem ser dados de modo uniforme, ou seja, em bloco, não existindo, portanto, a possibilidade de votos divergentes entre os membros. É o que se tem denominado de mandato vinculado (*gebundenes Mandat*), uma vez que os representantes votam conjuntamente, de acordo com as recomendações de governos estaduais de cada um.⁵³¹

Isso é possível porque os membros do Conselho Federal não são eleitos, mas indicados pelos governos estaduais, de modo que podem ser substituídos a qualquer momento, não havendo a pré-fixação de prazo para o exercício dos mandatos. Logo, tais representantes assumem genuinamente o papel de interlocutores da posição estadual, não tendo eles liberdade para votar de acordo com um posicionamento pessoal.⁵³²

A forma de composição do Conselho Federal representa a mola propulsora do federalismo alemão. Isso porque, como os participantes do Conselho não são eleitos diretamente pelo povo, mas por indicação dos governos estaduais, eles atuam em perfeita sintonia com as posições assumidas pelos governos estaduais que representam, uma vez que estão vinculados a um posicionamento uniforme.

Essa situação dificilmente ocorre em sistemas senatoriais com eleições diretas, na medida em que os representantes eleitos podem atuar com independência ou até mesmo em sentido contrário ao interesse governamental dos Estados membros que representam, nomeadamente quando façam parte de um partido de oposição.⁵³³

nos sistemas proporcionais) Sobre o tema, ver URBANO, Maria Benedito. O Sistema Eleitoral da República Federal da Alemanha. In: *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, vol. LXXIV, 1998.

⁵³¹ Cf. MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...*, p. 332.

⁵³² Cf. WANTTS, Ronald; HOBSON, Paul. *Fiscal Federalism in German*, acesso em 17 fev. 2013.

⁵³³ Cf. MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...*, p. 330.

No modelo adotado, o Conselho Federal representa, de fato, os interesses dos Estados membros na Federação e não atuam apenas como uma instância revisora no processo político nacional, marcado pelas disputas partidárias em torno de um projeto de poder, muitas vezes, incongruentes com os interesses dos entes descentralizados. O Conselho Federal representa, destarte, a voz estadual no direcionamento dos rumos da Federação.

A aprovação das leis federais demanda a manifestação das duas casas legislativas, como de regra ocorre num sistema bicameral. Contudo, a Constituição alemã faz uma distinção entre as duas casas no processo legislativo. Alguns assuntos, expressamente indicados na Constituição, requerem necessariamente a aprovação em ambas as casas legislativas, de modo que a não aprovação em qualquer uma delas significa a rejeição do projeto de lei. Essa necessidade de convergência de aprovação ocorre em temas que se relacionam com questões de natureza federativa, a demandar, portanto, a aquiescência dos Estados membros.⁵³⁴

Já em temas que não envolvam questões federativas, o Conselho Federal é chamado a se manifestar, mas a sua decisão não tem força para impedir a regulação do tema nos termos propostos pelo Parlamento Federal. Isso ocorre porque a objeção apresentada pelo Conselho Federal poderá ser rejeitada pelo Parlamento e a norma entrar em vigor independentemente da aquiescência daquele.⁵³⁵

Logo, nesse cenário, há a necessidade de um intenso inter-relacionamento entre a União e os Estados membros, nomeadamente quando se procura alterar alguma norma com impacto na Federação. Disso decorre a necessidade de mecanismos constantes de negociação e produção de consenso, visto que só assim será possível alterar o quadro de relacionamento intergovernamental. Sendo assim, a centralização do poder legislativo da esfera central não tem o condão de promover um alijamento das competências estaduais, na medida em que os Estados membros exercem um papel fundamental no processo legislativo federal.

⁵³⁴ Quando é necessária a aprovação do Conselho Federal, o próprio preceito constitucional faz referência a tal situação. Mas de modo geral, o Conselho Federal participa da edição de leis que possuam impacto sobre a situação financeira dos Estados-membros, como as leis sobre os impostos compartilhados e a lei sobre a compensação financeira; leis que afetam a execução da legislação federal pelas jurisdições estaduais, seja como questão própria ou por delegação da União; leis referentes às funções compartilhadas entre a União e os Estados-membros, como a lei sobre a função compartilhada de construção e ampliação de escolas de nível superior e hospitais escolas; leis que alterem a divisão territorial dos Estados; leis que devam ser promulgadas em caso de emergência legislativa ou em situações de defesa, etc. (Cf. STEGMANN apud MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...*, p. 337.

⁵³⁵ Nesse caso, se a objeção for aprovada por maioria dos votos do Conselho Federal, poderá ser rejeitada por decisão da maioria dos membros do Parlamento Federal. Se o Conselho Federal tiver aprovado a objeção com uma maioria de pelo menos dois terços dos seus votos, a rejeição pelo Parlamento Federal requer uma maioria de dois terços com um quórum que componha, pelo menos, a maioria dos membros do Parlamento Federal (art. 77, (4), da CRFA/49).

3.3.2 - Atribuições de despesas

A CRFA/49 estabelece as linhas gerais para uma partilha de atribuições e responsabilidades entre os níveis de governo. De modo geral, é possível vislumbrar o seguinte cenário, no que toca à partilha de responsabilidades. Vejamos:

A União é responsável pela prestação de bens e serviços relacionados à defesa nacional, a relações exteriores, à nacionalidade, a tratados internacionais, a questões monetárias, ao transporte federal, à estabilização do mercado comum alemão, aos serviços postais e de comunicação, dentre outros (art. 73, da CRFA/49). Os Estados membros são responsáveis pela provisão de bens e serviços relacionados: à cultura, à educação, à segurança pública interna, às políticas de saúde, ao meio ambiente e ao desenvolvimento econômico com efeitos regionalizados. Já os Municípios desenvolvem suas atividades em áreas relacionadas a interesses localizados, tais como: os serviços de esgoto, as políticas locais de saúde, esporte e recreação, a construção de escolas e estradas, a habitação etc.⁵³⁶

Todavia, importa destacar que há um elevado grau de integração entre os níveis de governo na efetivação das políticas públicas. Muitas despesas acima referidas são cofinanciadas por recursos provenientes de mais de um nível de governo, o que é coerente com o ideal preconizado pelo federalismo cooperativo.⁵³⁷ Nesse sentido, fala-se num sistema lastreado em funções não apenas partilhadas, mas, sim, compartilhadas (*Gemeinschaftsaufgaben*).⁵³⁸

Valoriza-se, sobretudo, a padronização nacional na provisão de bens e serviços públicos. Destarte, políticas sociais como de saúde e educação, por exemplo, são implementadas conjuntamente por todos os níveis de governo. O mesmo ocorre com investimentos em infraestrutura (estradas, construções, comunicações) cujas responsabilidades são compartilhadas.⁵³⁹

A própria Constituição alemã indica muitas áreas de atuação comum. Assim, a título de exemplo, o art. 91a da CRFA/49 prescreve que a União colabora na execução de tarefas dos Estados membros, quando essas tarefas sejam importantes para a coletividade e na

⁵³⁶ Sobre o tema, ver SPAHN, Paul Bernd; FÖTTINGER, Wolfgang. Germany. In: TER-MINSSIAN, Tereza (Ed.) *Federalism Fiscal in Theory and Practice*, Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 228;

⁵³⁷ Nesse sentido, ver COSTA, Carla Guapo. Alemanha - sistema fiscal, reunificação e posição face ao financiamento da União Europeia. Disponível em: <http://www.dpp.pt/Lists/Pesquisa%20Avanada/Attachments/1216/infor_inter_1999_II_VII3.pdf>. Acesso em 21 fev. 2013.

⁵³⁸ Cf. MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...*, p. 207.

⁵³⁹ Ver FELD, Lars P.; HAGEN, Jürgen Von. Federal Republic of Germany. in SHAH, Anwar (Ed.) *The practice of fiscal Federalism: comparative perspectives*, London: forum of Federations and IACFS, 2007, p. 131 e ss.

medida em que for necessária para assegurar melhores condições de vida, nomeadamente nas seguintes áreas: a) melhoria da estrutura econômica regional, b) melhoria da estrutura agrária e da proteção costeira. Cabe à lei federal, aprovada pelo Conselho Federal, precisar as tarefas comuns, bem como os pormenores da coordenação.

No mesmo sentido, o art. 91b, da CRFA/49, preconiza que, em casos de importância suprarregional, a União e os Estados membros podem cooperar, com base em convênios, no fomento de: a) instituições e projetos de pesquisa científica extra-universitária; b) projetos científicos e de pesquisa nas universidades; c) estruturas de pesquisa nas universidades, incluindo grandes equipamentos.

Por fim, o art. 91e, da CRFA/49, preconiza que a União e os Estados membros ou (de acordo com a legislação estadual) Municípios e associações de Municípios competentes cooperam, via de regra, em instituições conjuntas na execução de leis federais no setor de seguridade básica dos desempregados.

Com efeito, no sistema alemão, as responsabilidades quanto à provisão de bens e serviços públicos encontram-se pujantemente entrelaçadas, uma vez que é muito comum a atuação conjunta dos níveis de governo, característica de um federalismo cooperativo que visa a promover uma equalização das condições de vida numa perspectiva nacional.

Esse intenso processo cooperativo demanda deliberações conjuntas, as quais, de regra, são tomadas em “comissões de planejamento das funções compartilhadas” (*Planungsausschuesse der Gemeinschaftsaufgaben*). Tais comissões têm a tarefa de estabelecer prioridades, planejar e definir o *modus operandi* das atividades conjuntas.⁵⁴⁰

Outrossim, é uma característica, do modelo alemão, a delegação de tarefas, originalmente atribuídas à União, aos Estados membros. Nesse cenário, o governo federal transfere a execução das tarefas aos Estados membros e, em contrapartida, repassa os recursos necessários ao desenvolvimento das tarefas delegadas.⁵⁴¹

Com isso, a União acaba economizando os custos administrativos ligados à execução de tais tarefas, uma vez que ela se vale das estruturas (servidores, máquinas e equipamentos) dos entes menores. As competências exclusivas e as competências concorrentes (em que se assegura a primazia da lei federal) conferem à União uma grande influência na condução das

⁵⁴⁰ Ver MORAES, *Marcos Ribeiro de. As relações internacionais...*, p. 208.

⁵⁴¹ Vale ressaltar que no caso de delegação de responsabilidades, há de se observar o disposto no art. 85, (1), da CRFA/49 que prescreve: quando os Estados-membros executarem as leis federais por delegação da Federação, a organização administrativa permanece sendo de competência dos Estados, salvo disposições em contrário por leis federais aprovadas pelo Conselho Federal. O mesmo artigo acrescenta ainda que não podem ser transferidas tarefas, por lei federal, aos Municípios e associações de Municípios. Tal limitação se justifica pelo fato de que os Municípios estão subordinados juridicamente aos Estados-membros dos quais fazem parte.

políticas públicas, de modo que até se fala num federalismo executivo em que os entes descentralizados acabam tornando-se uma *longa manus* da atuação do ente central.⁵⁴²

Contudo, importa ressaltar que a centralização legislativa na esfera federal é contrabalanceada mediante a atuação do Conselho Federal, órgão que tem papel ativo no processo legislativo federal.

Logo, é possível afirmar que a própria legislação federal, nomeadamente quando verse sobre questões federativas, não é fruto da manifestação unilateral da União, mas, sim, da existência de um consenso, reafirmando, assim, a força dos Estados membros no contexto federativo. A participação ativa dos Estados membros no processo legislativo federal é uma forma de contrabalancear o favorecimento à União no trato normativo.

3.3.3 - A estrutura tributária

A CRFA/49, nomeadamente no capítulo X, estabelece as normas que devem nortear o exercício do poder tributário pelos entes federativos. Assim, por meio de uma série de normas, busca-se assegurar que o exercício do poder tributário ocorra de forma coordenada, dentro do ideal cooperativo que transcende do federalismo alemão.

O art. 105 da CRFA/49 confere à União competência exclusiva para instituir tributos aduaneiros e os monopólios fiscais. Os tributos aduaneiros estão intimamente relacionados com as relações de comércio internacional. Assim, o constituinte alemão seguiu a praxe de se atribuir tal competência ao ente central, visto que estão intimamente associados a questões de política econômica nacional.

Já os monopólios fiscais (*Finanzmonopole*), referem-se à tributação sobre o consumo de determinados produtos, tais como bebidas (ressalvada a cerveja), cigarros e derivados de petróleo, dentre outros, os quais muitas vezes estão associados a questões extrafiscais.⁵⁴³

A União também tem competência para legislar concorrentemente com os Estados membros sobre os impostos sobre os quais tenham direito (total ou parcial) ao produto da arrecadação. Com efeito, a União dispõe de competência para legislar sobre os seguintes tributos: a) o imposto de renda de pessoal física; b) imposto de renda de pessoa jurídica; b) o imposto sobre o valor acrescentado (IVA); c) o imposto do transporte rodoviário de cargas; d) o imposto sobre veículos automotores e outros impostos de trânsito; e) o imposto sobre a movimentação de capitais; f) o imposto de seguros e o imposto sobre letras de câmbio; g)

⁵⁴² Cf. FELD, Lars P.; HAGEN, Jürgen Von. *Federal Republic of Germany...*, p. 133.

⁵⁴³ Ver MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...* p. 226.

taxas únicas sobre o patrimônio e os tributos de compensação, recolhidos para realizar a compensação das despesas; h) as taxas complementares do imposto de renda de pessoas físicas e do imposto de renda de pessoas jurídicas; e, por fim, i) as taxas no âmbito das Comunidades Europeias.

Já os Estados membros têm competência para legislar sobre: a) o imposto sobre o patrimônio (*Vermoegensteuer*); b) o imposto sobre a sucessão (*Erbschaftsteuer*); c) impostos de trânsito (contanto que não sejam equivalentes ao imposto federal); d) imposto sobre a cerveja (*Biersteuer*); e) as taxas das casas de jogo (*Abgaben Von Spielbanken*), consoante preconiza o art. 106, (2), da CRFA/49.

Os Municípios exercem poder tributário de acordo com as Constituições e outros diplomas normativos estaduais. Mas a CRFA/49 assegura, no seu art. 106, (6), que deve ser conferido aos Municípios o direito de fixar, no âmbito da lei, as alíquotas do imposto territorial e do imposto industrial.

Vale destacar que a CRFA/49 não detalha os fatos gerados dos tributos acima referidos, mas apenas faz menção às bases de incidência ao discorrer sobre a partilha do poder tributário. Logo, não há uma parametrização constitucional no que tange à definição dos elementos essenciais das obrigações tributárias.

Com efeito, cabe à lei infraconstitucional pormenorizar a forma do exercício do poder tributário. Lei federal, para os tributos sujeitos à competência federal exclusiva ou concorrente, e lei estadual, para os tributos de competência estadual e para parametrizar o exercício do poder tributário pelos Municípios.

Na esfera estadual, não há regras que estabeleçam uma uniformização no exercício do poder tributário. De modo que, nessa seara, os Estados membros têm liberdade para atuar sem amarras preestabelecidas na Constituição federal ou mesmo em normas federais gerais de observância obrigatória. Cada um tem a possibilidade de definir os seus tributos exclusivos de acordo com suas peculiaridades.

Todavia, tal fato não elide a pujança que a União usufrui no controle da legislação tributária, pois as principais bases tributáveis, em termos de volume de arrecadação, estão compreendidas no âmbito da competência concorrente (IRS, IRC e IVA). Como nessa baila a legislação federal tem primazia sobre a legislação estadual, é preciso reconhecer que a liberdade que os Estados membros têm para regular os tributos de sua competência exclusiva não é suficiente para garantir a eles autonomia financeira. Isso porque os tributos da

competência exclusiva dos Estados membros não são suficientes para assegurar a eles o substrato financeiro necessário para custear suas responsabilidades.⁵⁴⁴

Nessa baila, percebe-se que a tônica do federalismo alemão não é prestigiar a autonomia tributária dos Estados membros, na medida em que não se vislumbram condições concretas para que eles definam uma política tributária própria com o condão de alterar, significativamente, o volume dos recursos próprios de cada um, ou seja, de tributos que estejam sob a sua plena competência legislativa.⁵⁴⁵

Contudo, é importante ressaltar, mais uma vez, que a pujança atribuída à União no exercício do poder tributário é contrabalanceada pela exigência de aprovação pelo Conselho Federal das leis que afetem interesses dos Estados membros. Tal ocorre nomeadamente nos tributos mais importantes economicamente, em que os Estados membros participam do produto da arrecadação, como, por exemplo, ocorre com o IRS, o IRC e o IVA. Logo, qualquer alteração da legislação federal que afete interesses dos Estados membros, demanda um intenso processo de negociação, com ampla negociação política entre as esferas governamentais.⁵⁴⁶

Nessa baila, a forma de composição do Conselho Federal contribui para aumentar o poder dos governos estaduais, uma vez que eles podem controlar a atuação dos representantes que indicaram e, por conseguinte, labutar por arranjos e acordos políticos que atendam os interesses peculiares de cada um.

3.3.4 - O sistema de partilha de receitas tributárias

A CRFA/49 fixa um sistema de partilha de recursos tributários arrecadados. O sistema busca assegurar uma equalização das capacidades fiscais dos entes federativos, de modo a promover uma similar provisão de bens e serviços públicos em todo o território nacional.

O imposto de renda de pessoas físicas e o imposto de renda de pessoas jurídicas devem ser partilhados entre União, os Estados membros e Municípios. A União e os Estados membros participam em partes iguais. Já a parcela dos Municípios deve ser definida em lei federal. Destarte, o cálculo para a distribuição das receitas de tais impostos segue o esquema a seguir descrito:

⁵⁴⁴ Ver WANTTS, Ronald; HOBSON, Paul. *Fiscal Federalism in Germany*, acesso em 17 fev. 2013.

⁵⁴⁵ Nesse sentido ver FELD, Lars P.; HAGEN, Jürgen Von. *Federal Republic of Germany*, p. 134.

⁵⁴⁶ Ver GONDAR, Anelise Freitas Pereira. Mecanismos de equalização fiscal e redução de desigualdades regionais: uma equação possível? Subsídios para análise a partir do caso alemão. In: *Desigualdade & Diversidade*. Revista de Ciências Sociais da PUC-Rio, nº 10, jan/jul, 2012, p. 13-34.

Num primeiro momento, a lei federal (que requer a aprovação pelo Conselho Federal) estabelece o percentual do imposto que cabe aos Municípios. O saldo restante deverá ser repartido em partes iguais entre a União e os Estados membros. Para efeito do cálculo das quotas partes dos Estados membros e dos Municípios, utiliza-se o local da aferição da renda.⁵⁴⁷

Também ocorre a partilha dos recursos arrecadadas através do imposto sobre mercadorias e serviços (IVA) entre a União, os Estados membros e os Municípios, tributo com grande capacidade arrecadatória. Nesse caso, contudo, a sistemática de partilha é bem mais complexa do que aquela prevista para o imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, pois envolve a consideração de diversos fatores. Isso ocorre porque o IVA é utilizado como mecanismo de equalização das capacidades fiscais.

Sendo assim, o art. 106, (3), da CRFA/49, preconiza que a partilha do IVA entre a União e os Estados membros deverá ser feita com base em critérios estabelecidos em lei federal que atenda os seguintes princípios:

a) No âmbito das receitas correntes, a União e os Estados membros têm igual direito à cobertura das despesas necessárias de cada um. O volume das despesas deve ser calculado em função de um planejamento financeiro que considere vários anos.

b) As necessidades de cobertura da União e dos Estados membros devem ser harmonizadas entre si de tal forma que se alcance uma compensação equitativa, evite-se uma sobrecarga dos contribuintes e se mantenha a uniformidade das condições de vida no território nacional.

A parte final do art. 106, (3), da CRFA/49, acrescenta que a lei federal deve considerar a diminuição das receitas tributárias estaduais decorrentes de deduções à base de cálculo do imposto de renda para efeitos de fixação de critérios para a partilha do IVA.

Por fim, o art. 106, (4), da CRFA/49, preceitua que as participações da União e dos Estados membros, no produto da arrecadação do IVA, devem ser fixadas novamente, caso a proporção entre as receitas e as despesas de tais entes registrem uma evolução substancialmente distinta; também averba que, se a lei federal impuser aos Estados membros gastos adicionais ou reduzir a receita deles, a sobrecarga poderá ser compensada através de dotações financeiras da União.

⁵⁴⁷ Hoje, no caso do imposto sobre a renda das pessoas singulares, os Municípios ficam com 15%, enquanto que a União e os Estados membros dividem igualmente o restante (85%), de modo que cada um fica com 42,5%. Já para o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas segue-se a mesma sistemática, mas nesse caso os Municípios ficam com 12%, a União e os Estados membros partilham o restante (88%), ficando cada um com 44%.

Os Municípios, a partir de 1º de janeiro de 1998, também passaram a ter direito ao recebimento de uma parcela da receita resultante do IVA. O repasse deve ser feito pelos Estados membros aos Municípios localizados no território de cada um, em consonância com critérios estabelecidos em lei federal (que requer a aprovação do Conselho Federal) que deve levar em conta as circunstâncias locais e econômicas (art. 106, (5ª), da CRFA/49).

Ainda sobre partilha de receitas fiscais, o art. 106, (7), da CRFA/49, preceitua que os Estados membros devem repassar aos Municípios e às associações de Municípios, em conjunto, um determinado percentual da receita total dos impostos comuns. Esse percentual deve ser estabelecido em lei estadual. Também cabe à legislação estadual determinar, se, e em que medida, a receita de outros impostos estaduais deve ser revertida em favor dos Municípios e das associações de Municípios. A medida visa assegurar aos entes locais a suprarreferida autonomia administrativa para cumprir suas atribuições.

Resta enfatizar que as regras que definem a forma de partilha dos recursos proveniente da arrecadação do IRS e do IRC são definidas na própria Constituição, o que dificulta qualquer alteração. Essa rigidez garante certa estabilidade no volume de recursos deles provenientes. Já no que tange ao IVA, a CRFA/49 apenas indicou que deve haver a partilha dos recursos arrecadados entre os três níveis de governo e delegou à lei federal o poder para definir os critérios de partilha, impondo apenas a observância de alguns princípios elencados no art. 106, (3), da CRFA/49.

A flexibilização, com relação ao IVA, deve-se ao fato de que os recursos arrecadados por meio desse imposto são utilizados para fins de equalização das capacidades fiscais dos diversos Estados membros. Portanto, a existência de mecanismo de repasses mais flexíveis permite que sejam feitas alterações pontuais, que sejam capazes de adequar-se a um novo contexto.

O fato de ser mais simples alterar uma lei federal do que alterar a CRFA/49 permite que os critérios de partilha do IVA sejam revistos com maior facilidade, viabilizando revisões periódicas dos critérios de repasse.

Esses ajustes são necessários para que o sistema seja capaz de promover a equalização fiscal, tão importante no federalismo alemão.

Todavia, a revisão periódica dos critérios de partilha envolve fortes disputas entre os níveis de governo. Isso implica a necessidade de constantes e complexos processos de negociação política para buscar um consenso, pois a mudança de critérios sempre vai prejudicar alguma parte. Os privilegiados pelas regras postas não tem interesse na mudança

dos critérios, enquanto aqueles outros que não desfrutam do mesmo benefício tendem a buscar mudanças no sistema. Mas esse é um problema próprio da democracia.⁵⁴⁸

Por fim, importa enfatizar que o IRS, o IRC e o IVA, em conjunto, representam 75% do total da carga tributária na Alemanha, e os tributos de apropriação exclusiva, apenas 25%.⁵⁴⁹ Esse fato demonstra o alto perfil cooperativo da Federação alemã. Outrossim, demonstra o baixo nível de autonomia tributária dos entes descentralizados, uma vez que a competência para legislar sobre os referidos tributos é exercida em nível federal. Logo, é fundamental que o Conselho Federal atue realmente como um defensor dos interesses dos Estados membros, de modo a contrabalancear o poder da União para regular tais impostos.

3.3.4.1 - O sistema de equalização fiscal e a “lei de compensação financeira interestadual” (*Länderfinanzausgleich*)

A busca pela equalização fiscal é uma das premissas fundamentais do federalismo alemão, de modo que se optou pela instituição de um modelo de transferências de recursos, entre os níveis de governo, bastante complexo e que envolve repasses de recursos tanto vertical quanto horizontalmente.⁵⁵⁰

Consoante visto no item anterior, a CRFA/49 definiu algumas regras gerais que devem nortear a partilha de recursos, nomeadamente no que tange ao imposto sobre a renda (IRS e IRC) e ao imposto sobre o valor adicionado (IVA).

No que toca ao imposto sobre a renda, a regra que define a forma de partilha dos recursos arrecadados é relativamente simples e decorre da própria Constituição federal. Já no que tange ao IVA, a situação é bem diferente, pois os recursos provenientes desse imposto servem ao propósito específico de equalização fiscal na Federação alemã. Com efeito, a Constituição delegou à lei federal a tarefa de definir os critérios norteadores das transferências, observados os princípios elencados no art. 106, (3), da CRFA/49. Isso, com vistas a conceder uma maior flexibilidade ao sistema, na medida em que é mais fácil a aprovação de uma lei federal do que aprovar uma alteração constitucional.

⁵⁴⁸ Cf. MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...*, p. 238.

⁵⁴⁹ Cf. MINISTÉRIO FEDERAL DAS FINANÇAS, República Federal da Alemanha. Abstract of the Federal Ministry of Finance's Monthly Report Disponível em: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2013/01/Downloads/monatsbericht_2013_01_english.pdf?__blob=publicationFile&v=3> Acesso em 14 fev. 2013.

⁵⁵⁰ Para uma análise histórica e econômica sobre o modelo de transferências intergovernamentais na Alemanha, ver HEEP, Half; HAGEN, Jürgen von. *Fiscal Federalism in Germany: Stabilization and Redistribution Before and After Unification*. Disponível em: <<http://publius.oxfordjournals.org/content/early/2011/03/15/publius.pjr004.abstract>>. Acesso em 22 fev. 2013.

Nessa baila, a partilha de recursos na federação alemã ocorre mediante a observância de quatro etapas distintas que procuram realizar a equalização tanto vertical quanto horizontal dos níveis de governo. Vejamos cada uma dessas etapas.⁵⁵¹

1.ª Etapa

A primeira fase envolve a partilha de recursos entre a União e os Estados membros, nomeadamente dos impostos sobre a renda (IRS e IRC) e o imposto sobre o valor acrescentado (IVA). Mas o art. 106, (5) e (5ª), da CRFA/49 também assegura aos Municípios uma parcela de tais recursos, parcela essa que deve ser repassada pelos Estados membros, de acordo como os critérios definidos em lei federal. Trata-se, assim, de uma redistribuição vertical dos recursos.

Nessa etapa, de acordo com os critérios legais até então vigentes, a União fica com 42,5% do imposto do IRS, 50% do IRC e, por volta de 53%, do IVA. Os Estados membros, com 42,5% do IRS, 50% do IRC e, por volta de 45%, do IVA. Por fim, os Municípios ficam com 15% do IRS e com cerca de 2% do IVA.⁵⁵²

2.ª Etapa

Na segunda fase, a parcela global destinada aos Estados membros é repartida entre eles, de modo a promover uma redistribuição horizontal. Com efeito, são conjugados alguns fatores, como a capacidade fiscal de cada ente federativo e o local em que ocorreu o fato gerador, para efeito da distribuição dos recursos.

No que toca ao IRS, utiliza-se o critério territorial, corrigido por algumas regras específicas, que visam a corrigir alguns desvios decorrentes da mobilidade alocativa. Assim, levam-se em conta critérios equilibrados entre a captação do imposto considerando o Estado-membro onde o empregado está domiciliado e aquele em que trabalha, de modo que, ao final, todos os Estados membros recebam receitas tributárias dos seus habitantes, coletadas dentro ou fora de seus territórios. No caso específico do IRC, os recursos são distribuídos entre todos os Estados membros onde a empresa desenvolva suas atividades.

Já a distribuição do IVA segue o seguinte critério: 25% do total das receitas são destinadas aos Estados membros com menor capacidade fiscal, a título de subvenção suplementar. São considerados, para efeito dessa transação, os Estados membros que, após a

⁵⁵¹ Cf. MINISTÉRIO FEDERAL DAS FINANÇAS, República Federal da Alemanha. *The Federal financial equalization system in Germany*. Disponível em: >http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Foederal_e_Finanzbeziehungen/Laenderfinanzausgleich/The-Federal-Financial-Equalisation-System-in-Germany-.pdf?__blob=publicationFile&>. Acesso em 15 fev. 2013.

⁵⁵² Cf. MINISTÉRIO FEDERAL DAS FINANÇAS, República Federal da Alemanha. *The Federal financial equalization system in Germany*, p. 1-2.

primeira etapa, apresentem capacidade fiscal *per capita* abaixo da média do conjunto dos Estados membros. O restante do IVA, 75% do total, é dividido por todos os Estados membros, levando-se em conta um critério populacional.

3.^a Etapa

Na terceira etapa, ocorre uma espécie de compensação financeira entre os Estados membros, de modo que os mais ricos transfiram recursos para os mais pobres, com vistas a diminuir (e não eliminar) as diferenças entre suas respectivas capacidades financeiras.

O ponto de partida para a compensação financeira é a identificação da capacidade financeira por habitante de cada Estado membro. O indicador da capacidade financeira resulta da seguinte fórmula: $[RE + (RM \times 64\%)]/NR$, em que: RE = as receitas estaduais, RM = receitas municipais e NR, número de residentes.⁵⁵³

O sistema de equalização fiscal parte do princípio de que a exigência financeira por habitante entre os Estados membros é a mesma. Contudo, essa premissa não se aplica à situação das cidades-estados (Berlim, Bremen e Hamburgo), as quais cumulam tanto obrigações estaduais quanto municipais, sendo mais carentes de recursos. Nesses casos, o sistema prevê um aumento populacional fictício de 35%. Outrossim, alguns Estados membros pouco povoados (*Brandenburgo, Mecklemburgo-Pomerânia Ocidental e Saxônia-Anhalt*) apresentam capacidade financeira insuficiente para entrar no sistema de equalização nos moldes normais, do mesmo modo, também se garante a eles, de forma fictícia, um ligeiro aumento populacional.

Os Estados membros com maior capacidade financeira devem repassar aos Estados membros com menor capacidade financeira um valor relacionado ao que excede à capacidade fiscal média por habitante. Contudo, nessa etapa, há de se ter uma atenção especial ao *ranking* dos Estados membros, em termos de capacidade financeira, pois a lei proíbe que haja inversão nessa ordem em consequência da transferência horizontal.

Para melhor compreender o funcionamento do sistema nesta etapa, podemos citar a seguinte situação: dois Estados membros, cujas capacidades financeiras *per capita* equivalham a 70% e 90% da média geral (antes da equalização fiscal), terão suas capacidades financeiras ampliadas para 91% e 96% da média geral, respectivamente, após a aplicação do mecanismo de equalização fiscal, previsto na etapa 3. Na outra ponta, os entes com

⁵⁵³ As receitas municipais são levadas em conta na avaliação da capacidade financeira, porque os Estados-membros são responsáveis por fornecer aos seus Municípios os recursos financeiros apropriados. Assim, Estados-membros com Municípios financeiramente fortes gastam menos de suas próprias finanças para manutenção de tais Municípios, sendo o inverso também verdadeiro.

capacidades financeiras *per capita* equivalentes a 110% e 120% da média geral, após esta etapa, declinarão para 104% e 106,5%, respectivamente.

Note-se que o sistema propicia uma redução das capacidades financeiras dos entes mais ricos em favor do incremento das capacidades financeiras dos entes mais pobres, com base na média geral. Contudo, as regras de equalização não procuram promover uma igualdade absoluta e nem tampouco uma inversão da ordem na colocação do ranking de qualquer dos Estados membros, uma vez que a lei veda expressamente tais possibilidades. O que se procura é diminuir o abismo financeiro entre Estados membros ricos e pobres, de modo que todos tenham condições mínimas para cumprir com suas finalidades institucionais.⁵⁵⁴

4.^a Etapa

Na quarta e última etapa, busca-se promover um ajuste fino e recuperar a capacidade financeira dos Estados membros que, mesmo após as etapas anteriores, ainda ficaram abaixo de 99,5% da média nacional por habitante. Trata-se de uma forma assimétrica de correção do incremento financeiro que visa a contemplar apenas aqueles Estados membros menos afortunados. As subvenções podem ser incondicionais ou condicionais.

Após as etapas que compreendem o sistema de equalização fiscal suprarreferido, os Estados membros originalmente com menor capacidade financeira são elevados a um patamar bastante vantajoso de competitividade, em termos de recursos financeiros.

O quadro abaixo exemplifica algumas situações que facilitará a compreensão do funcionamento do mecanismo de equalização fiscal na federação alemã, nomeadamente após a distribuição vertical de recursos ocorrida nas etapas 2 a 4. Vejamos:⁵⁵⁵

Capacidade financeira/habitante <i>anterior</i> à equalização fiscal (etapa 2): % média da capacidade financeira por habitante	Capacidade financeira/habitante <i>posterior</i> à equalização fiscal horizontal (etapa 3): % média da capacidade financeira por habitante	Capacidade financeira/habitante <i>posterior</i> à equalização fiscal horizontal e à concessão de ajudas suplementares (etapa 4): % média da capacidade financeira por habitante
70	91	97,5
80	93,5	98
90	96	98,5
100	100	
110	104	
120	106,5	
130	109	

⁵⁵⁴ Cf. MINISTÉRIO FEDERAL DAS FINANÇAS, República Federal da Alemanha. *The Federal financial equalization system in Germany*, p. 5.

⁵⁵⁵ Tabela extraída de: MINISTÉRIO FEDERAL DAS FINANÇAS, República Federal da Alemanha. *The Federal financial equalization system in Germany*, p. 5.

Obs. Considere-se que a média da capacidade financeira *per capita* do conjunto dos Estados membros seja equivalente a 100%, de modo que os Estados membros economicamente mais fracos estejam ao patamar de 70% da média, enquanto os *Estados membros* economicamente mais fortes tenham capacidade financeira de 130% em relação à média.

Pela sistemática exposta acima, resta claro que o federalismo alemão não se propõe prestigiar a autonomia tributária dos entes federativos, mas, sim, estabelecer um acentuado nível de cooperação intergovernamental. A cooperação é fomentada pela adoção de um singular modelo de redistribuição de riquezas, de modo a equilibrar as capacidades financeiras dos entes que compõem a Federação.

Contudo, muitos especialistas criticam veementemente o modelo de equalização vigente na Federação alemã, sob o fundamento de que ele promove um desincentivo à eficiência. Isso porque os Estados membros mais pobres acabam não tendo interesse em corrigir suas deficiências, uma vez que são favorecidos na redistribuição das receitas tributárias. Logo, o modelo prestigiaria a imprudência fiscal, uma vez que não se privilegiaria o esforço fiscal promovido por gestores responsáveis.⁵⁵⁶

Os questionamentos sobre o sistema de equalização horizontal intensificaram-se com a reunificação alemã e a consequente integração dos novos Estados membros ao sistema de equalização horizontal, uma vez que muitos desses Estados vivenciavam um quadro de precariedade financeira e de necessidade de grandes investimentos.⁵⁵⁷

Contudo, importa destacar que o elevado nível de cooperação no federalismo alemão advém de um imperativo que prestigia a uniformidade das condições de vida. É o ideário que busca garantir, a cada cidadão, o mesmo nível de vida em qualquer ponto do território nacional.⁵⁵⁸ Com efeito, o sistema procura conferir aos Estados membros condições similares para desenvolver, a contento, as suas responsabilidades e, por conseguinte, garantir um padrão similar no fornecimento de bens e serviços públicos, independentemente do aspecto territorial (Ver art. 72, (2), 1, e art. 106, (3), 2, da CRFA/49).⁵⁵⁹

Desse modo, os valores de um federalismo competitivo cuja obsessão é a busca pela eficiência não se aplica ao regime alemão. Nesse contexto, pensamos ser mais importante discutir o aperfeiçoamento do modelo de partilha, de modo a considerar também o esforço fiscal de cada membro da Federação, mas sempre tendo em vista que a uniformidade das condições de vida é um valor constitucionalmente prestigiado.

⁵⁵⁶ Nesse sentido, ver FELD, Lars P.; HAGEN, Jürgen Von. *Federal Republic of Germany*, p. 144.

⁵⁵⁷ Cf. WANTTS, Ronald; HOBSON, Paul. *Fiscal Federalism in German*, acesso em 17 fev. 2013.

⁵⁵⁸ Ver CAMARGO, Aspásia. *Federalismo cooperativo e o princípio da subsidiariedade...*, p. 87. HEEP, Half; HAGEN, Jürgen von. *Fiscal Federalism in Germany...*, acesso em 22 fev. 2013

⁵⁵⁹ Cf. WANTTS, Ronald; HOBSON, Paul. *Fiscal Federalism in German*, acesso em 17 fev. 2013.

3.3.5 - As competências administrativas em matéria tributária

Não há, no federalismo alemão, uma coincidência entre a competência legislativa e a competência administrativa, como de regra ocorre em outras Federações. Desse modo, o ente que tem uma determinada competência legislativa não será, necessariamente, o responsável pela execução das tarefas dela decorrentes.

Já vimos que o federalismo alemão é marcado por uma centralização legislativa, uma vez que a União, através das competências exclusivas e concorrentes, assume um especial protagonismo no exercício do poder legislativo. No entanto, o mesmo não ocorre na seara administrativa, pois grande parte das tarefas é executada de maneira descentralizada. É muito comum os Estados membros assumirem as competências administrativas ligadas às competências legislativas atribuídas à União.⁵⁶⁰

O art. 108, (1), da CRFA/49, preceitua que caberá à União administrar os direitos aduaneiros, os monopólios fiscais, os impostos de consumo regidos por lei federal, incluindo o imposto sobre as importações, o imposto de veículos e outros impostos de trânsito relacionados com veículos motorizados, bem como as taxas no âmbito das Comunidades Europeias. Cabe à lei federal definir a estrutura dos órgãos burocráticos necessários à gestão administrativa de tais tributos (art. 108, (1), da CRFA/49).

Já os impostos restantes, dentre os quais se destacam os IRS, o IRC e o IVA, serão administrados por órgãos fiscais estaduais. Contudo, a estrutura desses órgãos e a formação de seus funcionários podem ser regulamentadas por lei federal (aprovada pelo Conselho Federal), de modo a garantir uma padronização nos procedimentos (art. 108, § 2º, da CRFA/49).

Quando os órgãos fiscais estaduais administram impostos cujo produto caiba, no todo ou em parte, à União, eles passam a atuar por delegação desta. Assim, quando os Estados membros, através de seus órgãos competentes, executam as leis federais por delegação da União, a organização administrativa é da competência dos Estados membros. Não obstante, a União poderá aprovar lei federal (com a aquiescência do Conselho Federal) estabelecendo normas administrativas gerais que deverão ser obedecidas pelas autoridades estaduais no exercício de tal *múnus* (art. 85 da CRFA/49).⁵⁶¹

Ademais, no desempenho das funções delegadas, os órgãos estaduais estão subordinados às instruções dos órgãos federais superiores competentes. O governo federal

⁵⁶⁰ Cf. WANTTS, Ronald; HOBSON, Paul. *Fiscal Federalism in German*, acesso em 17 fev. 2013.

⁵⁶¹ Ver MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...*, p. 213.

poderá fiscalizar o desenvolvimento das atividades, em termos de legalidade e finalidade da execução, sendo que, para esse fim, poderá exigir relatórios e apresentação de documentos, bem como enviar delegados a todos os órgãos administrativos.

A lei federal (aprovada pelo Conselho Federal) poderá determinar uma colaboração entre as autoridades fiscais federais e estaduais, no âmbito da administração dos impostos. Outrossim, a Constituição permite que a União delegue às autoridades estaduais a administração dos impostos previstos no art. 108 (1) da CRFA/49. Também permite que a União assuma a administração de outros impostos administrados pelas autoridades estaduais, desde que a execução das leis tributárias fique, dessa forma, consideravelmente facilitada ou aperfeiçoada. Logo, percebe-se uma grande flexibilidade no que tange ao exercício das competências administrativas na seara tributária.

Já no que toca aos impostos que revertem exclusivamente em favor dos Municípios (ou associações de Municípios), a administração, que é de competência das autoridades fiscais estaduais, pode ser delegada, no todo ou em parte, aos Municípios (ou associações de Municípios). Nesse caso, o processo a ser aplicado, pelas autoridades fiscais, poderá ser regulamentado por lei federal, com a aprovação do Conselho Federal { ver art. 108, (4) e (5)}.

O exposto acima evidencia o grande controle que a União também pode exercer sobre a regulamentação da administração tributária, mesmo no que tange aos tributos que são arrecadados pelos outros níveis de governo. Com efeito, fica clara intenção constitucional em possibilitar um delineamento uniforme das atribuições administrativas em todo o território nacional.

Nesse cenário, os entes descentralizados acabam por atuar como uma *longa manus* do ente central, dando ensejo ao que se tem chamado de federalismo executivo, no qual se verifica uma concentração de poderes legislativos na esfera central e uma descentralização administrativa no tocante à implementação das políticas públicas definidas nacionalmente, pelo menos naqueles temas que apresentam relevância nacional.

3.3.6 - *Dados concretos do federalismo alemão*

Importa agora vislumbrar qual é o efeito prático das regras de partilha do poder tributário entre os três níveis de governo. Para tanto, ilustramos abaixo alguns dados significativos que nos podem dar uma visão global em termos numéricos.

As tabelas abaixo indicam qual o percentual de cada nível de governo no total das receitas tributárias (tabela 1) e o respectivo percentual relacionado ao PIB (tabela 2). Tais

dados nos permitirão analisar como se dá a participação efetiva de cada nível de governo e, por conseguinte, identificar se há uma tendência centralizadora ou descentralizadora. Vejamos:⁵⁶²

Tabela 1 - Percentual de cada nível de governo no total das receitas tributárias

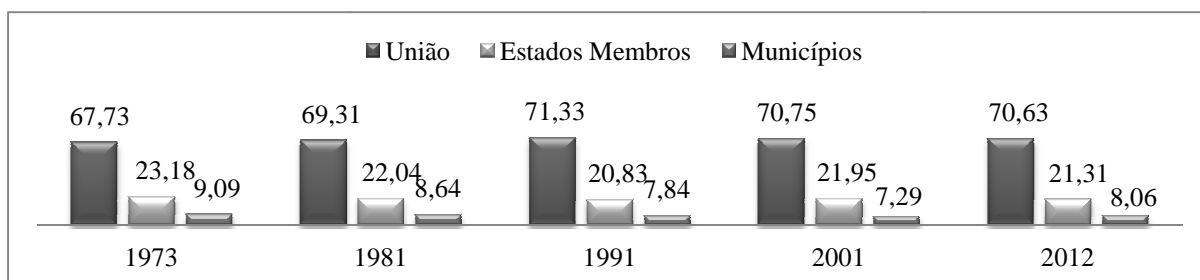
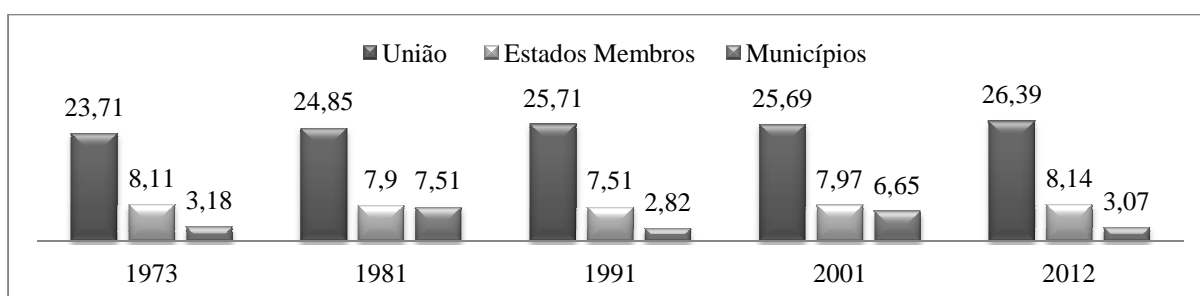
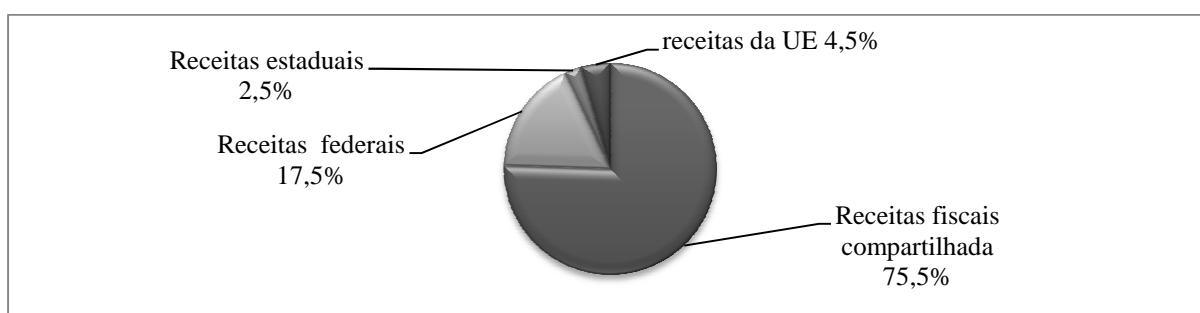


Tabela 2 - Percentual das receitas tributárias de cada nível de governo relacionadas ao PIB



A tabela abaixo apresenta dados referentes à composição das receitas fiscais no federalismo alemão.⁵⁶³

Tabela 3 – Composição das receitas tributárias



Obs. As receitas municipais não foram consideradas para efeito do cálculo.

⁵⁶²Tabelas elaboradas pelo autor com base em informações retiradas do sítio: <<http://www.oecd.org/ctp/federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm>>. Acesso em 03 mar. 2014.

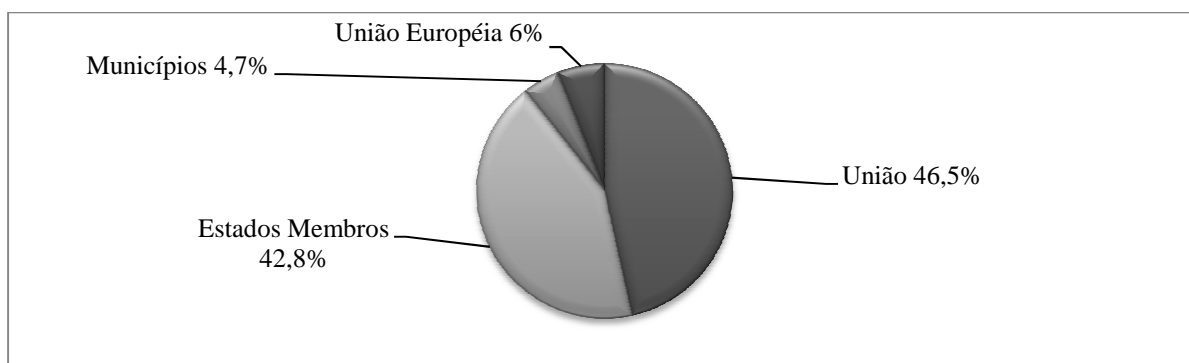
⁵⁶³Tabela elaborada com base Abstract of the Federal Ministry of Finance's Monthly Report. Disponível em: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2013/01/Downloads/monatsbericht_2013_01_english.pdf?__blob=publicationFile&v=3>. Acesso em 14 fev. 2013.

Os dados indicam que a maior parte (75,5%) do total das receitas tributárias advém da arrecadação de tributos com receitas compartilhadas entre os níveis de governo. Ressalte-se que tais receitas são provenientes de tributos sujeitos à competência concorrente, o que, como vimos, confere primazia à União para legislar, garantindo a ela o controle normativo de tais fontes tributárias. Em grande parte, são recursos advindos da cobrança do imposto sobre a renda e do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

As receitas advindas da cobrança de tributos de competência exclusiva de cada um dos níveis de governos suprarreferidas representam, em conjunto, 25% do total das receitas fiscais (União 17,5%, os Estados membros 2,5% e a União Europeia, 4,5%).⁵⁶⁴

No entanto, após a aplicação dos mecanismos de transferências governamentais (transferências constitucionais e subvenções), o cenário muda significativamente consoante demonstra a tabela abaixo⁵⁶⁵:

Tabela 4 - receitas tributárias após aplicação dos mecanismos de transferências intergovernamentais.



Obs. As receitas municipais indicadas na tabela advém dos repasses, determinados constitucionalmente, de parte dos recursos arrecadados através do imposto de renda e do imposto sobre o valor acrescentado.

O gráfico acima foi elaborado com dados gerais e aproximações, uma vez que é muito difícil avaliar especificamente o *status* financeiro de cada um dos Estados membros e Municípios existentes na Federação alemã. Destarte, trata-se de uma média geral. Contudo, as informações nele contidas nos dão condições de vislumbrar a importância dos mecanismos de transferências intergovernamentais, pois após a realização das transferências constitucionais e subvenções, a situação financeira da União, dos Estados membros e Municípios altera-se significativamente.

⁵⁶⁴ Ressalte-se que os tributos próprios da União Europeia são exigidos e administrados pela União.

⁵⁶⁵ Tabela elaborada com base Abstract of the Federal Ministry of Finance's Monthly Report Disponível em: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2013/01/Downloads/monatsbericht_2013_01_english.pdf?__blob=publicationFile&v=3>. Acesso em 14 fev. 2013.

3.3.7 - O Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*)

A CRFA/49 preconiza as regras gerais que estruturam a Federação alemã, circunscrevendo, de modo geral, a forma de partilha e/ou compartilhamento do poder estatal entre os diversos níveis de governo. Logo, a compreensão do federalismo alemão, tal como ocorre em outros Estados federais, passa pela adequada interpretação das normas constitucionais que versam sobre o tema.⁵⁶⁶

Nessa baila, o Tribunal Constitucional alemão é uma instituição de suma importância no delineamento do federalismo, pois cabe a esse órgão dar a última palavra no que tange à interpretação das normas constitucionais que regulam as questões ligadas às relações intergovernamentais dentro do arcabouço federativo.

Sobre o tema, *Schlaich* afirma que, nos primeiros dez anos de suas funções (1951-1961), o Tribunal Constitucional foi constantemente chamado a se pronunciar sobre questões federativas, nomeadamente daquelas ligadas ao delineamento das competências legislativas e administrativas atribuídas aos diversos níveis de governo. Cita esse autor, a título de exemplo, a) as decisões do Tribunal Constitucional contrárias à emissão da legislação própria dos Estados membros no âmbito da legislação concorrente utilizada pela União; b) a decisão contrária ao governo federal no caso da criação das redes públicas de televisão, que deveriam ser formadas por iniciativa dos Estados membros, já que a política cultural estava inserida no âmbito da competência residual.⁵⁶⁷

Mas *Schlaich* observa que, com o passar do tempo, as demandas constitucionais com relação ao tema diminuíram, visto que muitas premissas foram consolidando-se ao longo do tempo e, por conseguinte, servindo de norte para as relações intergovernamentais. As discussões passaram, então, a se circunscrever basicamente ao controle de leis promulgadas no plano federal que, direta ou indiretamente, impactam negativamente os interesses dos entes federativos. Exemplo típico é a constante discussão sobre a constitucionalidade dos critérios estabelecidos na lei de compensação financeira, visto que essa lei, para atender sua finalidade, deve ser revisada periodicamente, de modo a adaptar-se à dinâmica social e econômica dos entes federativos.⁵⁶⁸

Nesse contexto, o Tribunal Constitucional assumiu um papel deveras relevante ao atuar, muitas vezes, como agente propulsor de mudanças. Isso porque, ao decidir pela

⁵⁶⁶ Para uma análise de a atuação de o Tribunal Constitucional alemão na resolução de conflitos intergovernamentais, ver MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...* p. 351-359.

⁵⁶⁷ Apud MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...*, p. 359.

⁵⁶⁸ Apud MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais...*, p. 359

inconstitucionalidade dos critérios adotados pela lei de compensação financeira, o Tribunal Constitucional acaba forçando os órgãos competentes a promover a adequação legislativa aos parâmetros constitucionalmente estabelecidos. Nesse sentido, as decisões do Tribunal Constitucional acabam fomentando os debates políticos necessários ao estabelecimento dos critérios de repasse, em consonância com os cânones constitucionais.

Com efeito, o Tribunal Constitucional alemão é um órgão que contribui decisivamente para o delineamento da Federação alemã, pois através da interpretação constitucional, define, atendendo aos imperativos da dinâmica social e econômica, os parâmetros de atuação, bem como o modo de relacionamento entre os entes que compõem a Federação alemã, precisando o contorno e o *modus operandi* da atuação de cada nível de governo.

3.3.8 - Considerações finais sobre o federalismo alemão

A análise de federalismo alemão mostra que os arranjos federativos podem ser os mais diversos e não passam necessariamente pela precisa demarcação das competências de cada um dos níveis que compõem a Federação, tal como proclama a teoria tradicional do Federalismo. Assim, a descentralização pode ocorrer, mesmo havendo uma forte integração em termos de atuação entre os entes federativos.

No sistema alemão, valoriza-se a noção de uniformidade na provisão de bens e serviços públicos, de modo que haja condições similares de vida em todo o território nacional. Logo, é premissa fundamental a conjunção de esforços dos diversos níveis de governo, de maneira a perseguir o bem estar geral, não por uma ótica individualista (da perspectiva de cada ente federativo), mas sob uma perspectiva coletiva. Destoa, portanto, de um modelo que procura estimular a busca de soluções próprias por parte de cada um dos entes que compõem a Federação, de modo a privilegiar a diversidade.

Nesse cenário, vislumbra-se uma centralização legislativa na esfera federal, nomeadamente através do exercício das competências exclusivas e concorrentes, as quais asseguram à União um elevado grau de primazia legislativa, nomeadamente na seara tributária, uma vez que os principais tributos, em termos de arrecadação, estão alocados sob o poder normativo central.

Destarte, a autonomia tributária mostra-se deveras diminuta, na medida em que os entes descentralizados, *per se*, não têm condições de alterar significativamente o seu *status* financeiro, pois os tributos de sua competência exclusiva não são suficientes para garantir a

eles o custeio das suas responsabilidades. Isso porque o grosso da arrecadação decorre dos tributos compartilhados (IRS, IRC e IVA), os quais são regulados pela União.

Mas, por outro norte, verifica-se uma acentuada descentralização administrativa, na medida em que os Estados membros assumem um especial protagonismo na gestão e execução do sistema tributário, tanto no que toca aos tributos próprios quanto naqueles que são compartilhados.

A característica marcante do federalismo alemão é a existência de um intenso inter-relacionamento entre os níveis de governo, de modo que a palavra-chave não é propriamente a partilha (pelo menos em maior parte), mas o compartilhamento de competências, alicerçado em dois pilares fundamentais: a coordenação e a cooperação.

Não é da natureza do federalismo alemão o estímulo à competitividade intergovernamental como um mecanismo de eficiência, sob um ponto de vista eminentemente econômico. O ponto fulcral consiste na busca da promoção de condições similares no padrão de vida dos cidadãos em todo o território nacional.

Na tensão dialética entre unidade e diversidade, no sistema alemão, o pêndulo pende para a unidade, de modo que muitos falam mesmo num federalismo unitário ou meramente executivo, não descentralizado de fato, visto que há pouco espaço para o desenvolvimento de políticas públicas particularizadas pelos entes descentralizados.

À luz da teoria tradicional do federalismo fiscal, seria possível perquirir se realmente é possível falar em descentralização fiscal no sistema alemão, visto que Estados membros não dispõem de pujantes poderes no que tange ao exercício do poder tributário, pois os principais tributos estão alocados na competência normativa da União (exclusiva ou concorrente).

Entretanto, dessa centralização normativa em favor da União, no que toca ao exercício do poder tributário, não decorre necessariamente uma desvalorização dos entes descentralizados. Isso porque a legislação federal, nomeadamente no que toca aos assuntos com repercussão na Federação, está sujeita à aprovação do Conselho Federal, órgão que representa os interesses estaduais. Desse modo, qualquer alteração na legislação federal que implique consequências na relação federativa, demanda uma intensa negociação pela busca de um consenso.

Nesse cenário, o Conselho Federal representa o elemento fulcral que dá identidade peculiar à Federação alemã, pois contrabalança o exercício do poder ao outorgar aos Estados membros grande pujança no processo legislativo federal, de modo que não ocorra uma passiva submissão à vontade da União.

No sistema alemão, verifica-se que a atuação do Conselho Federal permite aos Estados membros interferir decisivamente nos rumos do federalismo, visto que os mesmos têm voz ativa e poder para impedir quaisquer mudanças que atentem contra seus legítimos interesses.

Com efeito, não se trata de uma relação de subserviência, mas, sobretudo, de cooperação e coordenação alicerçada em intensos processos de negociação política. A acentuada centralização normativa na esfera federal não diminui a importância dos Estados membros, uma vez que estes participam ativamente do processo legislativo federal.

Evidentemente que tal sistemática dificulta bastante a tomada de decisão e envolve custos dispendiosos em processos de negociação. Contudo, essa é uma questão inevitável e própria da necessidade de conformação de conceitos contraditórios como unidade e diversidade. Não há como prestigiar igualmente tais valores e sempre será preciso pender por um ou outro lado. Esta é uma questão imanente ao federalismo e que não reconhece fórmulas preconcebidas.

O federalismo alemão não se caracteriza pela promoção da autonomia dos entes federativos numa perspectiva individualista, mas, sim, pela atuação conjunta fulcrada em conceitos como coordenação e cooperação, com vistas à promoção do bem-estar geral. Logo, é possível falar num federalismo solidário em que as relações intergovernamentais sejam regidas pela conjugação de esforços na busca de objetivos comuns e não por uma competitividade lastreada em questões puramente econômicas.

CAPÍTULO IV - A DESCENTRALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA EM OUTRAS FORMAS DE ESTADO - UNITÁRIO, AUTONÔMICO E REGIONAL

4.1 - Portugal

4.1.1- Aspectos gerais

A Constituição da República Portuguesa (CRP/76) preconiza no seu art. 6.º, n.º 1, que Portugal é um Estado unitário e respeita, na sua organização e funcionamento, o regime autonômico insular e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das Autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública. Preceitua, ainda, no n.º 2 do mesmo artigo, que os arquipélagos dos Açores e da Madeira constituem Regiões autônomas dotadas de estatutos político-administrativos e de órgãos de governo próprio.⁵⁶⁹

A priori, a indicação de um Estado unitário faria supor a existência de um Estado centralizado, sem abertura política para adoção de uma descentralização territorial. Todavia, o legislador constituinte português trilhou por um caminho diverso e estabeleceu um sistema em que se procura harmonizar o caráter unitário do Estado com a autonomia das Regiões insulares e uma descentralização administrativa.

Para tanto, vale-se da subsidiariedade como princípio informador, de maneira que as funções públicas devem, tanto quanto possível, ser exercidas pelos entes públicos que estejam mais próximos das pessoas e dos seus problemas concretos. Com efeito, o ente central só deve atuar diretamente quando entes descentralizados não possam ou, mesmo quando possam, o façam de maneira menos eficiente. Conclama-se uma maior proximidade entre o ente responsável pela provisão de bens e serviços públicos e os seus respectivos destinatários.⁵⁷⁰

A autonomia das Regiões insulares, das Autarquias locais e a descentralização democrática da administração representam valores fundamentais do regime político-organizatório português, garantido, inclusive, contra as leis de revisão (art. 288, da CRP/76). Trata-se, portanto, de um núcleo estável e irredutível que deve nortear a elaboração das políticas públicas, bem como a elaboração de toda a legislação infraconstitucional.⁵⁷¹

⁵⁶⁹ O Artigo 225, n.º 1 da CRP/76, preceitua que o regime político-administrativo próprio dos arquipélagos dos Açores e da Madeira fundamenta-se nas suas características geográficas, econômicas, sociais e culturais e nas históricas aspirações autonomistas das populações insulares”.

⁵⁷⁰ Sobre o tema, ver MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*, tomo III, p. 181-183; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O Princípio de Subsidiariedade: conceito e evolução*. Belo Horizonte: Movimento Editorial da Faculdade de Direito da UFMG, 1995.

⁵⁷¹ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*, p. 359-360.

Os autores divergem sobre a natureza jurídico-organizatória do Estado português. Jorge Miranda define o Estado português como um Estado unitário parcialmente regional, pois a Constituição atribuiu poderes substancialmente políticos às Regiões insulares, dotando-as de órgãos próprios para o exercício do poder político, com titulares escolhidos regionalmente e não designados por uma intervenção central.⁵⁷²

Ressalte-se, contudo, que tal regionalização não é integral, pois a referida autonomia foi concedida apenas às Regiões insulares, de modo que as Regiões administrativas, quando instituídas, serão meras Autarquias locais, titulares apenas de autonomia administrativa e não política, como ocorre com as Regiões autônomas. Por essa razão, embora reconheça uma forte componente regional na organização do Estado português, Gomes Canotilho refuta a ideia de um Estado unitário regional, reconhecendo a autonomia insular como uma regra de exceção que, *per se*, não altera o caráter unitário do Estado português.⁵⁷³

Já para José Casalta Nabais, o modelo organizatório português revela um Estado desconcentrado em nível político, no tocante às Regiões Autônomas da Madeira e dos Açores e, de outro lado, um Estado descentralizado em nível administrativo, no concernente a todo o território nacional.⁵⁷⁴ Para tanto, vale-se esse autor de uma distinção entre descentralização e desconcentração, de modo que se torna imprescindível compreender adequadamente tais conceitos.

No que tange à descentralização, os estudiosos do tema costumam fazer uma distinção entre descentralização política e descentralização administrativa.⁵⁷⁵ A descentralização política ocorre quando o ente descentralizado exerce atribuições próprias, isto é, que não decorrem da vontade de um ente central. O ente descentralizado retira sua competência para legislar sobre determinados temas diretamente da Constituição, de modo que, em tal seara, não existe vínculo de subordinação; o que existe é autonomia para atuar, respeitando apenas os preceitos constitucionais. Destarte, na descentralização política, o ente descentralizado atua por força própria, extraída diretamente da Constituição, e não por uma mera delegação ou concessão de um governo central. Já a descentralização administrativa ocorre quando se atribui a entes menores o desenvolvimento de determinadas tarefas, mas por força de uma delegação legislativa do ente central, o qual delimita e define os contornos do desenvolvimento das

⁵⁷² *Manual de Direito Constitucional*, Tomo III, p. 296-297.

⁵⁷³ *Direito Constitucional...*, p. 360.

⁵⁷⁴ *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*. In: Boletim da Faculdade de Direito, Vol. LXXXII, Coimbra, 2006, p. 23.

⁵⁷⁵ Sobre o tema, ver CAETANO, Marcelo. *Manual de Direito Administrativo*. Coimbra: Livraria Amedina, 1991, v. I, p. 248-249; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 28.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 146-152; FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de Direito Administrativo*. 23.^a ed. 2.^a tiragem. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 489-490.

tarefas delegadas por meio de uma previsão legal. Nesse caso, os entes menores desenvolvem as tarefas que a eles forem atribuídas com autonomia legal, sujeitando-se apenas à fiscalização da legalidade dos seus atos pelos órgãos judiciais competentes. Ressalte-se que, em se tratando de descentralização administrativa, cabe ao ente central delimitar o campo de autonomia através de leis infraconstitucionais. Nesse contexto, vislumbra-se a ideia de autonomia legal e não constitucional.

A desconcentração, por sua vez, encampa uma distribuição de competência *interna corporis*, isto é, dentro da estrutura de um mesmo ente, através da criação de órgãos ou departamentos especializados, com vistas a otimizar o desenvolvimento das atividades. Busca-se tirar do centro um volume grande de atribuições, com a finalidade de obter um desempenho mais racional decorrente de uma especialização na provisão de bens e serviços públicos. Trata-se de uma divisão de tarefas, no seio de um mesmo ente, que continua a ter a plena titularidade das atribuições. Ademais, é preciso enfatizar que a desconcentração radica no reconhecimento de hierarquia e subordinação no relacionamento entre os órgãos e departamentos que desenvolvem as tarefas.

A descentralização política é típica de Estados federais, pois a própria Constituição atribui competências aos entes descentralizados e concede a eles poder político para atuar, de forma autônoma, dentro das esferas fixadas. Ocorre, assim, uma partilha do exercício do poder estatal entre os entes federativos, através da distribuição constitucional de feixes de competências, os quais serão exercidos por órgãos próprios de manifestação do poder político. Isso significa que, em tais áreas, os entes descentralizados podem legislar sem vínculo de subordinação com o ente central, devendo tão somente ater-se aos limites enuniciados na própria Constituição.⁵⁷⁶

Diante de tais premissas teóricas, José Casalta Nabais defende que não se pode reconhecer a figura da descentralização política no Estado português, mesmo no que toca às Regiões autônomas. Isso porque, embora a Constituição faça expressa menção à autonomia insular, reconhecendo a tais entes a faculdade de legislar através de um órgão legislativo próprio, ela submete o exercício desse poder à mediação legislativa do ente central, o qual deverá definir o seu alcance e amplitude.⁵⁷⁷ Assim, as Regiões autônomas só podem exercer o poder político dentro dos parâmetros estabelecidos em diplomas normativos oriundos do governo central, nomeadamente os estatutos político-administrativos das Regiões autônomas da Madeira e dos Açores e da lei de finanças das Regiões autônomas (LFRA/2013).

⁵⁷⁶ Cf. PIETRO, Maria Sylvania Zanella di. *Curso de Direito Administrativo*, p. 349.

⁵⁷⁷ Ver NABAIS, José Casalta. *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais...*, p. 20.

Com efeito, como a Constituição não definiu as áreas para o exercício do poder político e tal delimitação foi delegada a normas infraconstitucionais, de competência do ente central, não haveria que se falar em descentralização política, pois essa descentralização tem por traço fulcral a autonomia para o exercício da função legislativa, observando apenas os parâmetros constitucionais. Assim, seria mais adequado falar-se em desconcentração política, pois as Regiões autônomas gozam de poderes políticos, mas esses poderes devem ser exercidos sob a batuta do ente central, que tem o poder para definir o seu alcance e a sua amplitude. Tal característica reforça a noção de Estado unitário, em que não se reconhece qualquer divisão vertical, em termos do exercício da soberania.

A CRP/76 preceitua que compete à Assembleia da República aprovar os estatutos político-administrativos e as leis relativas à eleição dos deputados das Assembleias Legislativas das Regiões autônomas (art. 161, b, da CRP/76). Compete a esse órgão, ainda, legislar sobre: a) eleições dos titulares dos órgãos do poder local ou outras realizadas por sufrágio direto e universal; b) estatuto dos titulares dos órgãos de soberania e do poder local, bem como dos restantes órgãos constitucionais ou eleitos por sufrágio direto e universal; c) criação, extinção e modificação de Autarquias locais e respectivo regime, sem prejuízo dos poderes das Regiões autônomas; d) regime geral de elaboração e organização dos orçamentos do Estado, das Regiões autônomas e das Autarquias locais; e) regime de finanças das Regiões autônomas; dentre outras (ver art. 164). O art. 228 da CRP/76 assevera que “*A autonomia legislativa das Regiões autônomas incide sobre as matérias enunciadas no respectivo estatuto político-administrativo que não estejam reservadas aos órgãos de soberania.*”

Desse modo, não se trata de uma autonomia com delimitação materialmente definida, uma vez que a Constituição delegou à lei da Assembleia da República (órgão legislativo do ente central) o poder para configurar os contornos e o espaço de atuação das Regiões autônomas. A exigência da mediação legislativa central funciona como uma ponte que liga as prescrições constitucionais e o poder de regulação deferido às Regiões autônomas.

Ademais, importa salientar que, no sistema português, os entes menores não participam do processo legislativo central como ocorre em Estados federais. Isso porque, consoante visto anteriormente, num Estado federal o poder legislativo federal é exercido por duas casas legislativas, sendo que uma delas representa, particularmente, os interesses dos entes descentralizados. Nesse contexto, qualquer alteração significativa nas relações intergovernamentais demanda uma busca pelo consenso, sendo imprescindível a aquiescência dos entes descentralizados. Logo, não há possibilidade de que medidas unilaterais do ente central prejudiquem interesses dos entes descentralizados.

Já no Estado português, as Regiões autônomas e as Autarquias locais não têm poder de decisão no processo legislativo central. No caso das Regiões autônomas, a Constituição atribui a elas a iniciativa legislativa para as normas estatutárias (art. 227, n.º 1, alínea e, da CRP/76). Contudo, a aprovação do projeto de lei proveniente do exercício de tal competência é reservada à Assembleia da República, órgão que terá sempre a palavra final sobre o tema. Nesse contexto, só resta às Regiões autônomas exercer uma pressão política para tentar influenciar no resultado da votação, uma vez que não existe um instrumento jurídico apropriado que garantam a elas um efetivo poder de participação na tomada de decisão.

Sendo assim, a descentralização havida no Estado português não é capaz de alterar o *status* de Estado unitário dele, pois se vislumbra, de fato, a existência de um centro normativo com pujança vinculante sobre os entes descentralizados. Embora a descentralização havida tenha semelhanças com aquelas vislumbradas em Estados federais, ela, na forma como se apresenta, não retira a característica unitária do Estado português. Esse fato é corroborado pelo teor do art. 225, n.º 3, da CRP/76, que aduz *in verbis*: “A *autonomia político-administrativa regional não afeta a integridade da soberania do Estado e exerce-se no quadro da Constituição.*”

Portanto, *a priori*, parece ter razão José Casalta Nabais ao afirmar que o Estado português apresenta-se como um Estado desconcentrado em nível político, no que tange às Regiões autônomas e, de outro lado, um Estado descentralizado em nível administrativo, no concernente a todo o território nacional. Isso porque a exigência de mediação legislativa por parte do ente central, para definir a amplitude da autonomia conferida às Regiões autônomas, parece se ajustar melhor ao conceito de desconcentração, pois é possível identificar um grau de subordinação legislativa no relacionamento entre tais entes.

Essa solução parece bastante coerente e tem a vantagem de harmonizar a concepção de Estado unitário com a ideia de descentralização proposta pelo constituinte português. Contudo, é preciso dizer que tal posição não resolve definitivamente o problema do enquadramento que se deve dar ao modelo político-organizacional português, nomeadamente no que concerne à natureza jurídica do poder político atribuído às Regiões autônomas.

Com vimos anteriormente, na desconcentração ocorre uma divisão de tarefas dentro de uma mesma estrutura, de modo que é possível identificar uma estrutura hierárquica consubstanciada no reconhecimento de uma relação de subordinação. De um modo simplista, podemos dizer que o ente superior manda e os entes inferiores obedecem. Por essa perspectiva, o ente central detém todo o poder para definir: a) quais as tarefas que serão delegadas; b) a estrutura de funcionamento dos órgãos responsáveis pelo desenvolvimento de

tais tarefas. Outrossim, o ente central pode optar pela não desconcentração, suprimindo a existência de órgãos e departamentos, de acordo com o que entenda ser mais adequado ao seu funcionamento operacional.

Ocorre que a CRP/76 preconiza, de forma absolutamente cristalina, no seu art. 6.º, n.º 1, que a forma de organização estatal deverá respeitar o regime autonômico insular e os princípios da subsidiariedade (...). Destarte, depreende-se dessa disposição fundamental que a promoção da autonomia insular é um princípio estruturante de organização político-institucional, a representar um comando peremptório. Não se trata de uma sugestão ou mera faculdade, a ser exercida por razões de conveniência política: é uma diretriz constitucional que deve ser cumprida.

O art. 231 da CRP/76 enuncia o modelo de composição do poder político nas Regiões autônomas, ao prescrever que são órgãos de governo próprio de cada Região autônoma a Assembleia Legislativa e o Governo Regional. Outrossim, proclama solenemente que a Assembleia Legislativa é eleita por sufrágio universal, direto e secreto, em harmonia com o princípio da representação proporcional.

É bem verdade que tais normas ingressam no mundo jurídico com um conteúdo bastante indeterminado e dependem de uma conformação infraconstitucional para serem operacionalizadas. Entretanto, é preciso salientar que as normas constitucionais, mesmo sem uma precisão conteudística, vinculam o legislador, de modo a, no mínimo, indicar uma direção a ser trilhada.⁵⁷⁸

Nesses termos, a autonomia política das Regiões autônomas é um princípio fundamental de organização estatal, não podendo ser suprimido pela omissão legislativa do ente central, galardoado com o poder de parametrização da sua amplitude. Logo, o ente central pode definir os contornos da autonomia política, mas não pode suprimi-la. Ademais, a própria CRP/76 indica os vetores a serem seguidos na definição da amplitude da autonomia, ao preceituar que o regime político-administrativo próprio dos arquipélagos dos Açores e da Madeira fundamenta-se nas suas características geográficas, econômicas, sociais e culturais e nas históricas aspirações autonomistas das populações insulares (art. 225, n.º 1).

⁵⁷⁸ Sobre o tema, Luiz Roberto Barroso, in *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*, p. 284, averba que uma das grandes mudanças ocorridas ao longo do século XX foi o reconhecimento da natureza vinculativa das normas constitucionais, ultrapassando-se, assim, o modelo que vigorou na Europa até meados do Século XIX, no qual a Constituição era vista como um documento essencialmente político que, de maneira geral, representava tão somente um convite à atuação dos Poderes Públicos. Hodiernamente, reconhece-se que as normas constitucionais são dotadas de imperatividade e sua inobservância há de deflagrar os mecanismos próprios de coação, de cumprimento forçado, o que denota a força normativa da Constituição. Sobre a força normativa da Constituição, ver HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

Destarte, pensamos que a desconcentração política, embora seja mais adequada que a descentralização política, não se subsume perfeitamente ao cenário vivenciado no regime jurídico português. Contudo, é preciso dizer que essa dificuldade de enquadramento teórico é bastante comum quando nos deparamos com arranjos políticos mistos, desenhados para atender às situações peculiares de um determinado Estado. Logo, é muito difícil garantir uma perfeita subsunção entre os mecanismos empíricos e os conceitos teóricos, de modo a preservar uma, muitas vezes, inalcançável pureza científica.

Já no que tange às Autarquias locais,⁵⁷⁹ o art. 235, n.º 1, da CRP/76, preconiza que a organização democrática do Estado compreende a existência de Autarquias locais. Por sua vez, o n.º 2, do mesmo artigo, complementa que as Autarquias locais são pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam à prossecução de interesses próprios das populações respectivas. Trata-se da implementação, no plano fático, do princípio da subsidiariedade, consoante requerido pela CRP/76.

O art. 236, n.º 1, da CRP/76, averba que as atribuições e a organização das Autarquias locais, bem como a competência dos seus órgãos serão reguladas por lei, em harmonia com o princípio da descentralização administrativa.

A CRP/76 não atribui competências às Autarquias locais, de modo que não se vislumbra um conteúdo semântico no plano constitucional no que tange à amplitude, cabendo ao ente central, por meio de legislação infraconstitucional, delinear suas atribuições e competências, de acordo com os princípios da descentralização administrativa. Com efeito, o art. 237, n.º 1.º, da CRP/76, preceitua que *“As atribuições e a organização das autarquias locais, bem como a competência dos seus órgãos, serão reguladas por lei (....).”*

Vale ressaltar que as Autarquias locais também são dotadas de órgãos de representação popular, pois o art. 239 da CRP/76 preconiza que a organização das Autarquias locais compreende uma Assembleia eleita, dotada de poderes deliberativos, e um órgão executivo colegial perante ela responsável. Tais Assembleias deverão ser constituídas por representantes eleitos por sufrágio universal, direto e secreto dos cidadãos recenseados na área da respectiva Autarquia, segundo o sistema da representação proporcional. As Autarquias locais dispõem de poder regulamentar próprio nos limites da Constituição, das leis e dos

⁵⁷⁹ As Autarquias locais compreendem três níveis de organização: as Freguesias, o Município e as Regiões Administrativas. As Regiões Administrativas, embora prevista constitucionalmente, ainda não foram instituídas. As Freguesias são subdivisões Municipais e, de modo geral, atuam como estruturas de desconcentração personalizada dos serviços municipais. Nesse contexto, os Municípios representam o elemento fulcral do poder local no Estado Português, sendo as Freguesias e as Regiões Administrativas, respectivamente, submúltiplos e sobremúltiplos do Município (Cf. NABAIS, José Casalta. *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais...*, p. 25).

regulamentos emanados das Autarquias de grau superior ou das autoridades com poder tutelar (art. 241 da CRP/76).

Ressalte-se, contudo, que o poder regulamentar das Autarquias locais decorre integralmente da manifestação do ente central, razão pela qual se fala tão somente numa descentralização administrativa, pois não há um conteúdo mínimo de atuação política que decorra diretamente da Constituição. Embora as Autarquias locais, de fato, exerçam o poder legislativo em diversas situações, elas o fazem por delegação do ente central, o qual detém o poder para circunscrever o âmbito de atuação daqueles entes.

Sendo assim, a descentralização havida no Estado português não é capaz de alterar o *status* de Estado unitário dele, pois se vislumbra, de fato, a existência de um centro normativo com pujança vinculadora sobre entes menores. Embora a descentralização havida tenha semelhanças com aquelas vislumbradas em Estados federais, ela, na forma com que foi estruturada, não retira a característica unitária do Estado português.

4.1.2 - A estrutura tributária no sistema jurídico português

No Estado português, é possível identificar a existência de três níveis de governo: central (Estado), regional (Regiões autônomas) e local (Autarquias locais). Com efeito, é preciso identificar, por ora, de que forma ocorre a partilha do exercício do poder estatal no Estado português, de modo a compreender o papel de cada um desses entes públicos no arcabouço da organização jurídico-institucional.

De acordo com a literatura especializada, do reconhecimento de distintos centros de poder responsáveis pela satisfação de necessidades públicas decorre a existência de múltiplas titularidades do poder tributário, as quais, muitas vezes, não gozam do mesmo *status* ou até mesmo são marcadas por diferenças significativas, nomeadamente no que tange aos Estados unitários que optaram por formas de descentralização (ou desconcentração) política e administrativa.

Com fulcro na constatação da existência de múltiplos centros detentores de poder tributário, mas com *status* diferentes, O. Ranelletti, em 1928, distinguiu entre poder tributário originário e poder tributário derivado. O primeiro indicaria o poder próprio do Estado baseado no seu poder de império, enquanto que o segundo revelaria o poder atribuído aos entes territoriais menores por uma mera concessão do Estado.⁵⁸⁰

⁵⁸⁰ Apud PRIETO, Luiz Maria Carzola, *El Poder Tributario en El Estado conteporaneo: um Estudio*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p. 168.

B. Cocivera⁵⁸¹ também reconheceu uma distinção entre as esferas de titularidade do poder tributário, não obstante, refutou a distinção entre poder tributário originário e poder tributário derivado. Para o referido autor, o poder é uma manifestação e exteriorização de capacidade e com ela está intimamente ligado; destarte, sua aquisição sempre se dá a título originário. Argumenta que uma das características imanentes ao poder tributário é a sua intransmissibilidade, o que impede a existência de um poder tributário derivado como decorrência de uma concessão do Estado. Assim, preferiu falar em poder tributário ilimitado e poder tributário limitado. O primeiro seria de titularidade do Estado, enquanto que o segundo pertenceria aos entes territoriais menores.

Data venia, uma distinção entre poder tributário ilimitado e limitado parece-nos um tanto quanto anacrônica, pois a consciência jurídica hodierna não reconhece a existência de um poder ilimitado. A própria Constituição é um instrumento de limitação. Com efeito, falar-se em poder tributário ilimitado e limitado, com base na fonte, não nos parece o mais adequado.

José Casalta Nabais, sem divergir da tradicional distinção entre poder tributário originário/poder tributário derivado, aduz que essa dicotomia não basta para explicar o que ocorre em estruturas de descentralização (ou desconcentração) política e de descentralização administrativa, que são vislumbradas atualmente em muitos Estados unitários.⁵⁸²

Esse autor prefere falar em poder tributário originário primário, quando a sua origem e limites são exclusivamente determinados ou determináveis a partir da Constituição, e poder tributário originário subprimário quando, embora também tenha origem e limites na própria Constituição, deva respeitar limites fixados, em maior ou menor medida, em leis infraconstitucionais. Já o poder tributário seria derivado quando ficasse na total dependência da edição de uma lei proveniente de um ente maior que modelasse seus contornos.

De acordo com o art. 165, n.º 1, alínea i, da CRP/76, é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal, regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Destarte, compete ao órgão legislativo central, por meio de legislação infraconstitucional, delinear a forma de exercício concreto do poder tributário, nomeadamente no que tange à instituição de tributos e, por conseguinte, a definição dos elementos essenciais da obrigação tributária. Ressalte-se que a CRP/76 refere-se genericamente a impostos, taxas e contribuições financeiras e não demarca uma partilha de poder tributário entre os entes

⁵⁸¹In: *Prinipî di Diritto Tributario*, Milano: Dott A. Giuffrè Editore, 1959, p. 102-104.

⁵⁸² In: *O Dever Fundamental...*, p. 287 e ss.

públicos, lastreada em possíveis materialidades de incidência. Assim, tal tarefa cabe ao legislador infraconstitucional.⁵⁸³

Desse modo, de acordo com a terminologia sugerida por José Casalta Nabais, o ente central foi contemplado com poder tributário originário primário, uma vez que a Constituição atribui a esse ente, diretamente, o poder tributário, condicionando-o apenas à observância dos limites, implícita ou explicitamente, nela contidos. As Regiões autônomas dispõem de poder tributário originário subprimário, uma vez que a Constituição conferiu a elas poder tributário, mas o condicionou, em grande medida, à mediação legislativa do ente central. E, por fim, as Autarquias locais gozam de poder tributário derivado, tendo em vista que só poderão exercer o poder tributário em caso de delegação.

4.1.2.1 - O poder tributário das Regiões Autônomas

De acordo com o art. 227, n.º 1, alínea *i*, da CRP/76, as Regiões autônomas são pessoas coletivas territoriais que foram contempladas com o poder para instituir tributos próprios, nos termos da lei, e com a faculdade de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República.

Com efeito, a própria CRP/76 atribuiu às Regiões autônomas poder tributário. Todavia, vinculou-as à observância de balizas normativas estabelecidas pela Assembleia da República, através de normas infraconstitucionais (nomeadamente os estatutos político-administrativos e a Lei de Finanças das Regiões autônomas). Isso significa que as Regiões autônomas poderão exercer poder tributário, mas essa prerrogativa deverá ser exercida em consonância com as balizas estabelecidas pelo ente central. Por essa razão, é possível falar num poder tributário originário subprimário (extraído diretamente da Constituição, mas conformado por normas infraconstitucionais provenientes do ente central).

Compete às Assembleias legislativas das Regiões autônomas exercerem o poder tributário que a elas fora atribuído (art. 232.º, n.º 1, da CRP/76), em conformidade com as balizas impostas pela Assembleia da República (art. 227.º, n.º 1, alínea *i*, da CRP/76).⁵⁸⁴

⁵⁸³ O constituinte português optou por traçar apenas alguns princípios básicos referentes ao poder tributário. Assim, está explícito no texto constitucional: o dever de observância ao princípio da legalidade, da irretroatividade, bem como as finalidades essenciais do sistema fiscal (vide art. 103.º e 104.º); a atribuição de poder tributário às Regiões autônomas (art. 227, n.º 1, alínea *i*); a permissão de atribuição de poder tributário às Autarquias locais (art. 238.º, n.º 4); e a consideração fiscal da família (art. 67.º, n.º 2, al. *f*, e art. 104.º, n.º 1). Para uma melhor visualização dos aspectos da Constituição Fiscal em Portugal, vide JORGE MIRANDA, *A Constituição Fiscal Portuguesa*, disponível em <http://gi.fd.ul.pt/biblioteca/revista_fdl/XLVI-1-P%20797%20a%20805-6.pdf>. Acesso em 09 set. 2008.

Atualmente, a lei orgânica n.º 2/2013, de 02 de Setembro (LFRA), regula o regime geral de finanças das Regiões autónomas. Essa lei delimita o âmbito da competência regional, no que tange ao exercício do poder tributário, facultando às Regiões autónomas exercer, de modo geral, dois tipos de competências: a) criar e regular os impostos vigentes apenas nas Regiões autónomas, definindo a respectiva incidência, a taxa, a liquidação, a cobrança, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes; b) adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes (art. 56, n.º 2, *a e b*, da LFRA/2013).

No que tange ao poder de criação, o art. 57 da LFRA/2013 estabelece duas limitações imponentes, ao prescrever que as Regiões autónomas só poderão instituir impostos que não incidam sobre matéria objeto da incidência prevista para qualquer dos impostos de âmbito nacional, ainda que isenta ou não sujeita, ou, nela não constando, possa ser susceptível de integrar essa incidência. Outrossim, tais impostos não poderão resultar em entraves à troca de bens e serviços entre os diferentes pontos do território nacional.

Essa competência compreende, ainda, o poder de criar contribuições de melhoria vigentes apenas nas Regiões autónomas, para tributar valorizações imobiliárias decorrentes de obras e de investimentos públicos regionais e, bem assim, criar e regular outras contribuições especiais tendentes a compensar as maiores despesas regionais decorrentes de atividades privadas desgastantes ou agressoras dos bens públicos ou do ambiente regional.

Importa salientar que uma posterior instituição de impostos, em âmbito nacional, revoga os impostos regionais que sejam semelhantes, reconhecendo-se, portanto, a primazia do ente central na instituição de impostos. Desse modo, não se concebe a possibilidade de bitributação, ou seja, de um mesmo tipo de imposto cobrado pelo ente central e pelas Regiões autónomas, concomitantemente (art. 57, n.º 2, da LFRA/2013).

Destarte, é possível dizer que as Regiões autónomas gozam de uma espécie de competência residual, estabelecida no plano infraconstitucional, visto que elas podem valer-se apenas de bases tributárias ainda não previstas em leis do ente central.⁵⁸⁴ Outrossim,

⁵⁸⁴ Para um melhor desenvolvimento sobre a questão do Poder Tributário das Regiões Autónomas, vide FERREIRA, Eduardo Paz, *O Poder Tributário das Regiões Autónomas: Desenvolvimentos Recentes*, in Boletim de Ciências Económicas, Vol. XVI-A, Coimbra, 2002, pp. 265-305; e JUNIOR, Guilherme W. D'Oliveira Martins, *Os Poderes Tributários nas Regiões autónomas: Criar ou Adaptar, eis a questão...* In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, vol. XLII, n.º 2, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 1085-1121.

⁵⁸⁵ A competência residual aqui referida difere substancialmente daquelas previstas em Estados federais, uma vez que neles o campo residual é todo aquele não contemplado no plano constitucional; já no sistema português, a residualidade encontra campo de atuação no plano infraconstitucional, isto é, em matérias não tratadas em leis do governo central com vigência em âmbito nacional.

manifesta, de fato, um poder tributário no sentido positivo, ou seja, aquele que permite instituir novas exações tributárias específicas aos contribuintes localizados tão somente nas Regiões autônomas, além dos impostos nacionais. Não se vislumbra, nesse contexto, a possibilidade de dispensa, através de lei regional, do cumprimento de exações tributárias instituídas pelo ente central, embora exista a possibilidade de concessão de alguns incentivos fiscais, consoante descrito abaixo.

De acordo com o art. 58 da LFRA/2013, as Regiões autônomas têm também competência para lançar adicionais, até o limite de 10% sobre a coleta dos impostos em vigor nos seus territórios. Essa prescrição evidencia também um poder tributário positivo, pois representa, quando concretamente utilizado, um acréscimo no ônus tributário decorrente da coleta dos impostos instituídos pelo ente central.

O poder de adaptação corresponde à prerrogativa de ajustar, em concorrência com o órgão que detém a soberania em matéria tributária, o sistema fiscal nacional às peculiaridades e interesses regionais.⁵⁸⁶ Com efeito, o art. 59 da LFRA/2013 define a amplitude do poder de adaptação conferido às Regiões autônomas, nos seguintes termos:

- 1 - Sem prejuízo do disposto em legislação fiscal nacional para vigorar apenas nas Regiões autônomas, a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais observa o disposto na presente lei e respectiva legislação complementar.
- 2 - As Assembleias Legislativas das Regiões autônomas podem ainda, nos termos da lei, diminuir as taxas nacionais do IRS, IRC e do IVA, até o limite de 20%, e dos impostos especiais de consumo, de acordo com a legislação em vigor.
- 3 - As Assembleias Legislativas podem também determinar a aplicação nas Regiões autônomas das taxas reduzidas do IRC definidas em legislação nacional, nos termos e condições que vierem a ser fixados em decreto legislativo regional.
- 4 - As Assembleias Legislativas das Regiões autônomas podem conceder deduções à coleta relativas aos lucros comerciais, industriais e agrícolas reinvestidos pelos sujeitos passivos.
- 5 - As Assembleias Legislativas das Regiões autônomas podem autorizar os Governos Regionais a conceder benefícios fiscais temporários e condicionados, relativos a impostos de âmbito nacional e regional, em regime contratual, aplicáveis a projetos de investimentos significativos, nos termos do artigo 40.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais e legislação complementar em vigor, com as necessárias adaptações.
- 6 - O regime jurídico do Centro Internacional de Negócios da Madeira e da Zona Franca de Santa Maria regula-se pelo disposto no Estatuto dos Benefícios Fiscais e legislação complementar.

Para BRAZ TEIXEIRA, a atribuição de poder tributário às Regiões autônomas contraria a reserva de competência da Assembleia da República em matéria fiscal, preconizada pelo art.

⁵⁸⁶ Nesse sentido, JUNIOR, Guilherme W. D'Oliveira Martins, *Os Poderes Tributários nas Regiões autônomas: Criar ou Adaptar, eis a questão...* In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. XLII, n.º 2, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 1091.

165.º, n.º 1, alínea *i*, da CRP/76.⁵⁸⁷ Mas, *data venia*, não cremos nesse sentido, pois a análise sistemática da CRP/76 permite-nos interpretar os referidos preceitos legais, de modo a conciliá-los, no sentido de que a Assembleia da República tem a competência genérica para criação de impostos, enquanto que as Regiões autónomas têm competência peculiar para criar impostos nos moldes que a Assembleia da República permitir a elas através de lei.⁵⁸⁸ Se é a própria Assembleia da República que estabelece os contornos do exercício do poder tributário pelas Regiões autónomas, não há de se falar em qualquer espécie de incompatibilidade. Trata-se de uma expressão do poder tributário originário subprimário.

Com efeito, podemos dizer que as Regiões autónomas gozam de uma situação bastante privilegiada no sistema fiscal português, na medida em que tais entes foram contemplados tanto com poder para instituir tributos próprios quanto com poder para adaptar tributos instituídos pelo ente central dentro dos seus territórios. Isso evidencia um acentuado grau de autonomia fiscal no plano normativo.

Contudo, é preciso dizer que a autonomia fiscal referida acaba não se traduzindo em receitas próprias, na medida em que, por uma opção política dos governos regionais, as Regiões autónomas acabam não exercendo a contento o poder tributário que a elas fora atribuído. Tal situação restará evidente quando analisarmos os dados concernentes à arrecadação tributária no âmbito das Regiões autónomas.

4.1.2.2 - *O poder tributário das autarquias locais*

O art. 238.º, n.º 4, da CRP/76, preceitua *in verbis* que: “*As autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei*”. Trata-se de um poder tributário derivado porque as autarquias locais ficam totalmente dependentes do legislador infraconstitucional, pois a CRP/76 limita-se a dar permissão ao legislador para atribuir a tais entes poder tributário, não sendo, portanto, uma imposição constitucional como ocorre no caso das Regiões autónomas. Importa ressaltar que a atribuição de poder tributário às Autarquias locais é uma mera faculdade, diferentemente do que ocorre com as Regiões autónomas em que a existência de poder tributário próprio é uma imposição constitucional. Trata-se, assim, de um poder tributário derivado.

⁵⁸⁷ In: *Princípios de Direito Fiscal, Vol. I, 3 ed.*, Coimbra: Almedina, 1985, p. 103 e ss, que na época dizia respeito ao art. 168.º, n.º 1, al. J, da CRP/76).

⁵⁸⁸ Nesse sentido, TEIXEIRA RIBEIRO *apud* FERREIRA, Eduardo Paz, *O Poder Tributário das Regiões Autónomas: Desenvolvimentos Recentes*. In: Boletim de Ciências Económicas, vol. XVI-A, Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 289.

A discordar desse entendimento, Pedro Soarez Martínez afirma não existir um poder tributário derivado, mesmo no que tange às Autarquias locais. Para esse autor, o poder tributário decorre da soberania e como as Autarquias territoriais e outras entidades públicas não são soberanas, nem no plano fiscal nem noutros, não gozam de poder tributário. Argumenta que tais entes apenas se beneficiariam de créditos tributários constituídos ao abrigo de normas do ente central. Diz, ainda, que o Estado, por motivo de descentralização de funções públicas e para assegurar o exercício de tais funções descentralizadas, apenas faculta às entidades públicas menores o acesso direto a receitas fiscais.⁵⁸⁹

Sem embargo, discordamos desse entendimento, pois a CRP/76 preceitua expressamente que as Autarquias podem dispor de poder tributário, isto é, elas podem ser galardoadas com a faculdade de instituir impostos próprios, diferentes daqueles previstos pelo ente central. Portanto, uma vez autorizada por lei central, as Autarquias locais podem instituir impostos próprios e não apenas receber créditos tributários constituídos ao abrigo de normas provenientes do ente central. A lei central ou regional autoriza ou mesmo estabelece algumas balizas, mas quem decide ou não pela instituição efetiva desses impostos são as Autarquias locais, mediante deliberação do poder legislativo municipal. Trata-se, portanto, de um poder tributário derivado porque depende totalmente da manifestação do ente central ou regional para que se materialize concretamente.⁵⁹⁰

As Autarquias locais não foram contempladas com poder tributário pela CRP/76. Todavia, com base na permissão constitucional prevista no art. 238, n.º 4, da CRP/76, o legislador infraconstitucional, atualmente através da lei n.º 73/2013 de 03 de Setembro, regula o poder tributário derivado das Autarquias locais. Todavia, urge salientar que, dentre as entidades públicas que se enquadram no conceito de Autarquias locais (Regiões Administrativas, Municípios e Freguesias), somente os Municípios foram contemplados com o poder de instituir impostos, pois as Regiões Administrativas ainda não foram instituídas e as Juntas de Freguesia não foram contempladas com o poder de instituir impostos.⁵⁹¹

Cabe à Assembleia municipal, mediante proposta da Câmara municipal, “*deliberar em tudo quanto represente o exercício dos poderes tributários conferidos por lei ao município*”, nos termos do art. 53.º, n.º 2, al. h, da lei n.º 169/99 de 18 de Setembro.

⁵⁸⁹ In: *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 1997, p. 73.

⁵⁹⁰ Jose Casalta Nabais, in *O Dever Fundamental...*, p. 289, assevera que, nas Autarquias locais, o poder tributário é qualificado como derivado, pois ficam totalmente dependentes do legislador, uma vez que a Constituição limita-se a dar permissão ao legislador, decorrente do significado e alcance constitucionais da autonomia reconhecida às autarquias locais.

⁵⁹¹ Sobre o Poder Tributário nas autarquias locais, vide NABAIS, José Casalta. *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais...*, p. 33 e ss.

As Autarquias locais são detentoras de poder tributário que se manifesta de forma tanto positiva quanto negativa. A manifestação positiva revela-se:⁵⁹²

a) no poder de fixação da taxa do IMI (Imposto municipal sobre imóveis) relativo aos prédios urbanos entre 0,3% e 0,5%. Outrossim, faculta-se aos Municípios a possibilidade de redução e majoração das taxas indicadas para imóveis rústicos e urbanos quando presentes algumas situações previstas nos art. 112 do Código do Imposto Municipal sobre imóveis (CIMI). Tais situações, de um modo geral, fazem referência a situações de natureza extrafiscal, tais como: interesse público, estado de conservação, preservação do património cultural etc.

b) na possibilidade de lançamento anual de uma derrama, até o limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), nos termos do art. 18.º da lei n.º 73/2013.

Já no que tange à manifestação negativa do poder tributário, os Municípios podem conceder isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios, desde que tais benefícios não sejam concedidos por mais de cinco anos, sendo possível a sua renovação por uma vez, com igual limite temporal (art. 16, n.ºs 1 e 2, da lei n.º 73/2013).

Ademais, reconhece-se às Autarquias locais, nomeadamente aos Municípios e às Freguesias, o poder para instituir taxas enquanto tributos que se assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja a atribuição das autarquias locais, nos termos da lei (ver art. 20 e 24 da lei n.º 73/2013 e art. 3.º da lei 53-E/2006). Trata-se de tributos de natureza bilateral, uma vez que têm natureza contraprestacional, coadunando-se perfeitamente com a ideia de tributação mais próxima do beneficiário da intervenção pública.

Com efeito, verifica-se que foi concedida uma diminuta parcela de poder tributário às Autarquias locais, a qual se limita à fixação de um dos elementos do aspecto quantitativo da obrigação tributação (a alíquota) e a concessão de isenções, mas tudo dentro de parâmetros estabelecidos por uma lei proveniente do ente central. Logo, não vislumbramos uma autonomia tributária, tendo em vista as estritas balizas conformadoras do exercício do poder tributário impostas às Autarquias locais.

Entretanto, importa destacar que as Autarquias locais gozam de um reforço orçamentário, decorrente da titularidade da receita de determinados impostos, sendo eles: o Imposto municipal sobre imóveis (IMI) e a parcela do produto do Imposto Único de

⁵⁹² Cf. NABAIS, José Casalta. *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais...*, p. 34 e ss.

Circulação (IUC) que caiba aos Municípios, nos termos do art. 3.º da lei n.º 22-A/2007 de 29 de Junho (art. 14 da lei n.º 73/2013). Contudo, importa destacar que nesses impostos, a administração está sob a incumbência do ente central, o qual procede ao seu lançamento, liquidação e cobrança. Logo, os Municípios recebem apenas o crédito decorrente de tais impostos, havendo, portanto, uma relação jurídica de crédito público, regulada pelo direito financeiro.⁵⁹³

Cabe, ainda, aos Municípios a titularidade das receitas decorrentes da cobrança de uma contribuição especial incidente sobre prédios rústicos que experimentem uma valorização decorrente da aprovação de planos de urbanização ou de obras de urbanização. Contudo, importa dizer que, nesse caso, a administração desse tributo compete, por inteiro, à administração municipal, ao contrário do que ocorre com os impostos enunciados no parágrafo anterior.

4.1.3 - As relações financeiras intergovernamentais no sistema jurídico português

Embora a Constituição atribua poder tributário próprio (originário subprimário) às Regiões autónomas e poder tributário derivado às Autarquias locais, esses entes não são capazes de custear as suas responsabilidades apenas mediante a utilização de tais fontes tributárias. Destarte, não se pode vislumbrar uma autossuficiência económica dos entes descentralizados. Isso porque apresentam uma capacidade fiscal bastante reduzida pelas peculiaridades circundantes e mesmo pela dinâmica limitadora exercida pela legislação central.

Com efeito, além dos recursos coletados através de tributos próprios (no exercício do poder tributário originário subprimário), atribui-se às Regiões autónomas a titularidade sobre as receitas decorrentes da arrecadação dos impostos nacionais em seus respectivos territórios, nos termos estabelecidos nos arts. 25 a 32 da LFRA/2013. Por outro norte, também há um mecanismo de repasses de recursos do ente central às Regiões autónomas, mormente através de: a) transferências orçamentais do ente central para as Regiões autónomas (art. 48); b) estabelecimento de um Fundo de Coesão para as regiões ultraperiféricas (art. 49); c) coparticipação nacional em sistemas de incentivos (art. 50); d) financiamento de projetos de interesse comum (art. 51); e) transferências extraordinárias (art. 52).

No que tange às Autarquias locais, e, mais precisamente, aos Municípios, as transferências advindas do ente central representam a grande parte das suas receitas, de modo

⁵⁹³ Cf. NABAIS, José Casalta. *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais...*, p. 37.

que se vislumbra, concretamente, uma grande dependência desses entes em relação aos auxílios financeiros advindos da esfera central.

O sistema de repasses de recursos decorre de transferências legais e estritamente vinculadas, eliminando-se, portanto, a utilização arbitrária do repasse de recursos mediante decisões discricionárias e não fincadas em critérios preestabelecidos. A lei n.º 2/2013 é a que define os critérios de repasses de recursos.

A referida lei preconiza que a repartição dos recursos públicos entre o ente central e os Municípios ocorre através das seguintes formas de participação (art. 25):

- a) Uma subvenção geral, determinada a partir do Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF), cujo valor é igual a 19,5% da média aritmética simples da receita proveniente dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas (IRS e IRC) e sobre o valor acrescentado (IVA), deduzido do montante afeto ao Índice Sintético de Desenvolvimento Social, nos termos do n.º 2 do artigo 69 da LFRA/2013;
- b) Uma subvenção específica determinada a partir do Fundo Social Municipal (FSM) cujo valor corresponde às despesas relativas às atribuições e competências transferidas da administração central para os Municípios;
- c) Uma participação variável de 5% no IRS.⁵⁹⁴

Os recursos destinados ao Fundo de Equilíbrio Financeiro, por sua vez, serão partilhados igualmente (50% para cada uma) entre dois outros Fundos: o Fundo Geral Municipal (FGM) e o Fundo de Coesão Municipal (FCM) (art. 27 da LFRA/2013).

De acordo com o art. 28 da lei n.º 73/2013, o FGM corresponde a uma transferência financeira do Estado que visa dotar os Municípios de condições financeiras adequadas ao desempenho das suas atribuições, em função dos respectivos níveis de funcionamento e investimento.

Os recursos serão partilhados entre os Municípios, de acordo com os critérios estabelecidos no art. 32 da referida lei. Já o FCM, nos termos do art. 29 da lei n.º 73/2013, tem por finalidade reforçar a coesão municipal, fomentando a correção de assimetrias, em benefício dos Municípios menos desenvolvidos, onde existam situações de desigualdade relativamente às correspondentes médias nacionais, e corresponde à soma da compensação fiscal (CF) e da compensação da desigualdade de oportunidades (CDO) baseada no índice de desigualdade de oportunidades (IDO). Os critérios de repasse do FCM aos municípios estão definidos no art. 33 da lei n.º 73/2013.

⁵⁹⁴ Calculados de acordo com os critérios estabelecidos no art. 26 da lei n.º 2/2013 (Lei n.º 73/2013).

O FSM (Fundo Social Municipal) constitui uma transferência financeira do Orçamento do Estado consignada ao financiamento de despesas determinadas, relativas a atribuições e competências dos Municípios associadas a funções sociais, nomeadamente na educação, na saúde ou na ação social. Os critérios que informam a transferência de recursos estão previstos no art. 34 da lei n.º 73/2013).

No que toca à participação do IRS, os Municípios terão direito a participar de até 5% do total dos recursos do IRS coletados dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respectiva circunscrição territorial, relativa aos rendimentos do ano imediatamente anterior. Fala-se em até 5% porque cabe aos Municípios, respeitado esse limite máximo, definir o montante da sua participação. Caso os Municípios renunciem, no todo ou em parte, à respectiva participação, os sujeitos passivos poderão deduzir, da coleta do IRS, o produto da diferença de taxas e a coleta líquida (ver art. 26, n.º 4º, lei n.º 73/2013).⁵⁹⁵

Por fim, de acordo com o art. 22.º, n.ºs 2 e 3, da lei n.º 73/2013, fora dos casos enunciados acima, ainda poderão ocorrer transferências extraordinárias, nomeadamente:

- a) Para financiamento de projetos de interesse nacional, desenvolvidos pelas Autarquias locais, de grande relevância para o desenvolvimento regional e local, correspondentes a políticas identificadas como prioritárias naquela lei, de acordo com os princípios da igualdade, imparcialidade e justiça;
- b) Nos casos de: i) calamidade pública; ii) Municípios negativamente afetados por investimentos da responsabilidade da administração central; iii) circunstâncias graves que afetem drasticamente a operacionalidade das infraestruturas e dos serviços municipais de proteção civil; iiiii) reconversão de áreas urbanas de gênese ilegal ou programas de reabilitação urbana quando o seu peso relativo transcenda a capacidade e a responsabilidade autárquica nos termos da lei.

Depreende-se do exposto que a sistemática suprarreferida, de modo geral, tem por objetivo dar efetividade ao princípio da solidariedade consagrado na Constituição, nos estatutos político-administrativos e na LFRA/2013, e na própria lei n.º 73/2013 (Regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais). Logo, busca-se promover a justa repartição dos recursos públicos entre os entes públicos, de modo que se possa assegurar um padrão nacional na previsão de bens e serviços públicos, independentemente do aspecto territorial. Almeja-se, portanto, promover um nivelamento nacional das diversas localidades com vistas a assegurar o bem comum numa perspectiva uniforme.

⁵⁹⁵ Ver NABAIS, José Casalta. *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais...*, p. 47-48.

4.1.4 - Dados concretos sobre as receitas tributárias no Estado Português

Os dados abaixo almejam dar uma visão concreta sobre a distribuição das receitas fiscais no Estado português. Pretendemos, a partir destes dados, vislumbrar em que medida é possível falar numa descentralização das receitas tributárias, isto é, se os entes menores (Regiões autônomas e Autarquias locais) possuem autonomia fiscal que permita a tais entes captar recursos próprios para custear parte considerável das suas responsabilidades.

A análise de tais dados nos permitirá ter uma visão dos efeitos concretos das normas que regulamentam o exercício do poder tributário, nomeadamente no que toca à partilha entre os níveis de governo. Com isso, poderemos vislumbrar se o que ocorre de fato é uma descentralização do poder tributário ou apenas uma descentralização financeira, na qual se garante aos entes públicos descentralizados os recursos necessários ao custeio de responsabilidades de cada um, através de repasses integroveramentais.

As tabelas abaixo indicam a variação percentual em cinco momentos (1973, 1981, 1991, 2001 e 2012) de cada nível de governo no total das receitas fiscais (tabela 1) e o respectivo percentual relacionado ao PIB (tabela 2). Vejamos:⁵⁹⁶

Tabela 1

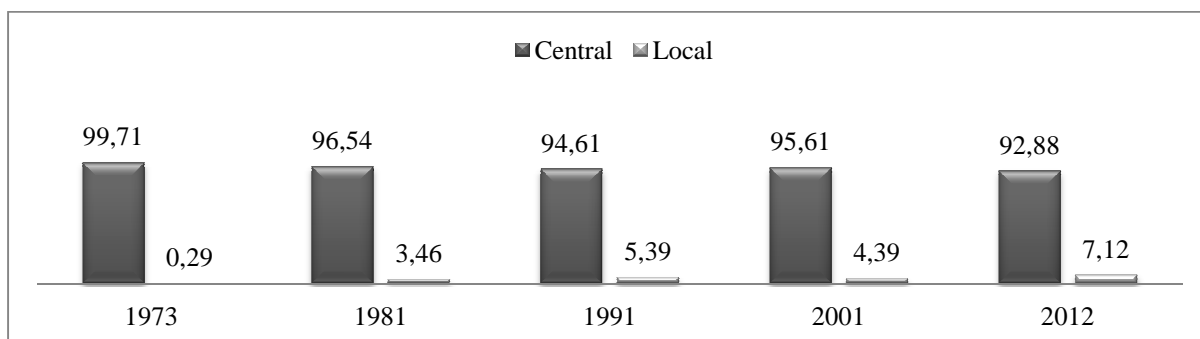
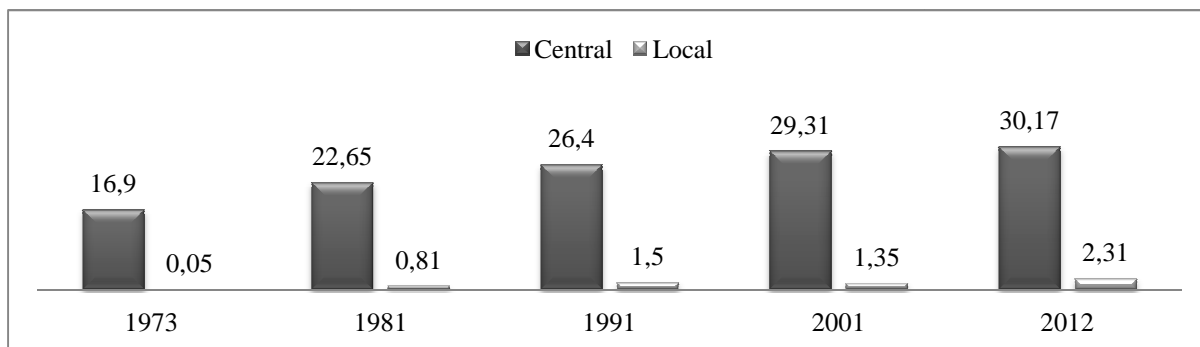


Tabela 2



⁵⁹⁶ As tabelas 1 e 2 foram elaboradas pelo autor com base em informações retiradas do sítio <http://www.oecd.org/ctp/Federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm#A_Title>. Acesso em 27 abr. 2013.

Os dados indicam uma alocação dos recursos fiscais em dois níveis de governo (central e local). Percebe-se que, embora os entes locais exerçam poderes tributários, o efeito concreto do sistema adotado revela que a participação dos entes locais no montante dos recursos fiscais arrecadados é bastante diminuta, a demonstrar uma larga concentração das receitas fiscais na esfera central. Contudo, não se pode deixar de notar que desde o ano de 1971 até o ano de 2012, houve um expressivo aumento da participação dos entes locais, que saíram de um percentual de 0,05 do total das receitas fiscais arrecadadas para 2,31.

Mas, de todo modo, concretamente, não há de se falar numa autonomia fiscal dos entes locais, pois tais entes não arrecadam, por meio do exercício do poder tributário próprio, uma parte expressiva dos recursos necessários ao custeio de suas responsabilidades.

O que ocorre, de fato, é uma autonomia financeira, na medida em que a disponibilidade de recursos está diretamente associada a mecanismos vinculados de repasse de recursos coletados na esfera central. Esses repasses ocorrem através de Fundos, os quais, mediante critérios variados, distribuem os recursos arrecadados pelo ente central.

Desse modo, o efeito concreto do sistema fiscal português é a centralização das receitas tributárias, como seria de se esperar num Estado unitário. A atribuição de poderes tributários aos entes locais caracteriza, concretamente, uma fonte complementar de receitas e não representa uma viga mestra de sustentação de suas autonomias, na medida em que os repasses centralizados estruturam os arranjos financeiros dos entes locais. Daí vislumbrar-se uma autonomia financeira, e não tributária, em nível local.

Já no que tange às Regiões autônomas dos Açores e da Madeira, é preciso fazer algumas importantes considerações, uma vez que tais entes dispõem de uma situação peculiar no sistema jurídico português.

Esses entes públicos, por suas peculiaridades geográficas, foram contemplados com um grau bem mais acentuado de autonomia fiscal do que o previsto para os entes locais. Isso, porque as Regiões autônomas foram dotadas de um poder tributário subprimário que permite a elas inovar no que tange à instituição de exações fiscais, ou seja, podem criar tributos próprios, a serem exigidos dentro de seus territórios, ou mesmo adaptar impostos instituídos pelo ente central (com abrangência nacional) às suas singularidades.

Trata-se, como já dito anteriormente, de um acentuado grau de autonomia fiscal no plano normativo, algo incomum até mesmo em Estados federais, visto que as Regiões autônomas podem tanto instituir tributos próprios quanto adaptar tributos centrais em seus territórios, tendo em vista as peculiaridades de cada uma.

Contudo, essa autonomia fiscal, no plano normativo, acaba não se traduzindo em receitas próprias, consoante se extrai dos dados indicados nas tabelas abaixo. Vejamos:⁵⁹⁷

Tabela 3 - Composição das receitas da Região Autónoma dos Açores

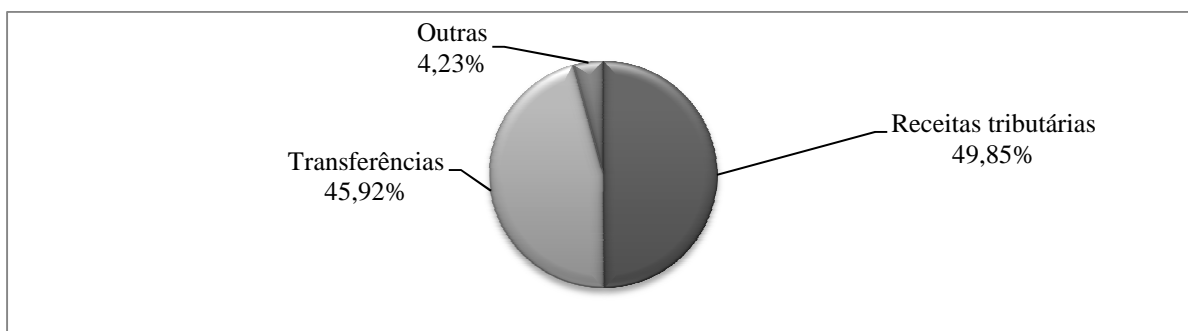
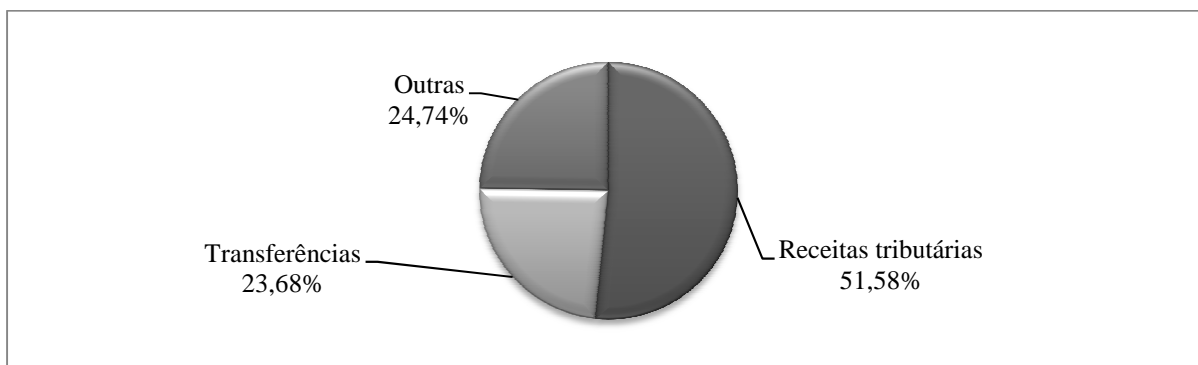


Tabela 4 – Composição das receitas da Região Autónoma da Madeira



Depreende-se dos dados apresentados que as receitas tributárias representam, em média, cerca de 50% do total das receitas dos entes regionais. Isso pode indicar, *a priori*, que a titularidade de receitas tributárias próprias nas Regiões autônomas é bastante significativa, assemelhando-se aos resultados apresentados em muitos Estados federados. Disso resulta um maior grau de autonomia, na medida em que o peso das transferências financeiras, embora ainda muito significativo, é bem menor do que o visto nos entes locais, os quais arrecadam apenas cerca de 5% do total das receitas tributárias arrecadadas no país (ver tabela 1).

Entretanto, importa destacar que a maior parte das receitas tributárias das Regiões autônomas decorre da arrecadação de impostos nacionais, ou seja, impostos instituídos pelo ente central e não de impostos próprios. Isso porque se atribui às Regiões autônomas a

⁵⁹⁷ Gráficos elaborados pelo autor, com base em informações retiradas dos pareceres proferidos pelo Tribunal de Contas Português sobre as finanças das Regiões autônomas de Açores e da Madeira. Disponível em: <<http://www.tcontas.pt/pt/actos/actos.shtm>>. Acesso em 27 abr. 2013.

titularidade das receitas decorrentes da arrecadação dos impostos nacionais em seus respectivos territórios, nos termos preconizados pelos arts. 25 a 32 da LFRA/2013.

Nesses termos, a autonomia tributária efetiva acaba por se restringir, de modo geral, ao poder de adaptar tais impostos às peculiaridades regionais, consoante prescreve o art. 59 da LFRA/2013, uma vez que a prerrogativa de instituir tributos próprios não representa um significativo ingresso de recursos financeiros aos cofres públicos das Regiões autônomas. É importante ressaltar que aproximadamente 77% das receitas tributárias arrecadadas nas Regiões autônomas são oriundas da cobrança do IRS, IRC e IVA, impostos nacionais, sem considerar outros.⁵⁹⁸

Logo, o maior grau de autonomia conferido às Regiões autônomas decorre mais da titularidade das receitas de impostos nacionais, auferidos em seus respectivos territórios, do que propriamente da instituição de tributos próprios.

Isso ocorre porque que as Regiões autônomas, mesmo dispendo de um amplo campo para o exercício de um poder tributário próprio, preferem não exercer tal faculdade, continuando a depender, preponderantemente, da arrecadação oriunda dos impostos centrais exigidos em seus territórios.

Nesse cenário, sobressalta a autonomia financeira e não propriamente a autonomia tributária, pois o exercício de poder tributário próprio, de acordo com os dados mencionados, não garante às Regiões autônomas o substrato financeiro necessário para custear as suas responsabilidades de cada uma. Ademais, as transferências de recursos (provenientes do ente central e da União Europeia) apresentam suma importância no orçamento das Regiões autônomas dos Açores e da Madeira, uma vez que tais transferências representam 44,92% e 23,68%, respectivamente, do total de suas receitas.

4.2 - Espanha

4.2.1 - Aspectos gerais

A Constituição espanhola de 1978 (CE/78) promoveu uma profunda alteração estrutural no Estado espanhol. Fruto de uma busca por um consenso entre as forças políticas atuantes à época, tal diploma normativo procurou construir um Estado nacional democrático

⁵⁹⁸ Cálculos aproximados efetuados pelo autor com base em dados extraídos de relatórios sobre as finanças das Regiões autônomas, no ano de 2011, da lavra do Tribunal de Contas português. Disponível em: <<http://www.tcontas.pt/pt/actos/actos.shtm>>. Acesso em 27 abr. 2013.

fulcrado num ideal descentralizador, de modo a compatibilizar os clamores de uma realidade bastante plural e heterogênea.⁵⁹⁹

Nessa baila, o art. 2.º da Constituição espanhola infirma, como valor fundamental, a indissolúvel unidade da nação espanhola, pátria comum e indivisível de todos os espanhóis. Porém, por outro lado, consagra como valor estruturante o respeito às autonomias das nacionalidades e regiões que a integram, sem descuidar de enfatizar a solidariedade como princípio norteador no relacionamento interterritorial.

Decorre de tais premissas a existência de um Estado com caráter nacional, mas que, ao mesmo tempo, reconhece a descentralização como um valor estrutural que visa adequar-se à realidade marcada por profundas diferenças sociais, culturais e territoriais. Tais diferenças têm sido o combustível para inúmeros conflitos de índole autonomista ou mesmo separatista.

A Constituição espanhola define o modelo de organização territorial ao enunciar a existência de três entes territoriais descentralizados responsáveis pelo exercício das funções estatais: os Municípios, as Províncias e as Comunidades Autônomas, conferindo a todos eles autonomia para a gestão dos seus interesses (art. 137 da CE/78).

Os Municípios, nos termos do art. 140 da CE/78, gozam de personalidade jurídica plena e o seu governo e administração são exercidos de forma autônoma por órgãos próprios de governo. Já as Províncias, assim como os Municípios, também são consideradas entes locais, contudo, elas têm uma abrangência territorial maior, na medida em que são formadas por um agrupamento de Municípios para o desenvolvimento de atividades estatais. As Províncias também dispõem de governo e administração próprios, os quais são exercidos por órgãos (câmaras, conselhos etc.) de caráter representativo (ver art. 141 da CE/78).

As Comunidades Autônomas são entes, de cunho regional, formados pelo agrupamento de Províncias limítrofes que - em razão de características históricas, culturais e econômicas comum - resolvem agrupar-se para constituir uma entidade pública dotada de maior autonomia perante o ente central. A Constituição espanhola não enuncia quais são as Comunidades Autônomas, mas apenas estabelece o procedimento que deve ser seguido para instituí-las. Isso demonstra um cenário bastante dinâmico e flexível, sujeito a alterações em termos de configuração quantitativa (ver art. 143 da CE/78).

⁵⁹⁹ Sobre o tema, ver CAMIRUAGA, Camem Mitxelena. *Descentralización Fiscal y Cohesión Territorial en España*. Disponível em <http://www.fundacionsistema.com/media/PDF/Ppio4_C.%20Mitxelena.pdf>. Acesso em 09 mai. 2013; P.I-SUÑYER, Charles Viver. *The Transition to a Decentralized Political System in Spain*. Disponível em <http://www.forumfed.org/pubs/occasional_papers/OCP4.pdf>. Acesso em 10 mai. 2013; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*, p. 303-314.

O regime das Comunidades Autônomas assemelha-se ao vislumbrado em Estados federados em diversos aspectos, razão pela qual o seu enquadramento teórico tem ensejado muitas discussões teóricas, nomeadamente no que tange à sua conceituação e natureza jurídica. Seria um Estado unitário com um nível bastante elevado de descentralização ou um Estado federal com características peculiares? Seria possível enquadrá-lo dentro dos moldes estruturantes de tais tipos conceituais com os devidos ajustamentos? A discussão passa pela necessidade de entender melhor o funcionamento de tal estrutura. Só assim poderemos dar respostas a essas indagações.

A Constituição espanhola estabelece um modelo de partilha de competência entre o ente central e as Comunidades Autônomas, no seguinte sentido: a) competências exclusivas conferidas ao ente central (art. 149); b) indicação de competências que podem ser assumidas pelas Comunidades Autônomas (art. 148).

As competências não atribuídas expressamente ao ente central poderão ser atribuídas às Comunidades Autônomas, mediante previsão em seus estatutos. Caso não haja essa previsão, as competências não previstas estatutariamente deverão ser exercidas pelo ente central, o qual terá primazia em tais temas, nomeadamente quando houver conflito entre a legislação central e a proveniente das Comunidades Autônomas.

Entretanto, impende ressaltar que, em se tratando das matérias que a própria Constituição indica como de possível assunção pelas Comunidades Autônomas (vide art. 148), e quando tais matérias estiverem previstas nos estatutos autonômicos, a legislação central passará a ter função supletiva. Assim, nesse caso, a legislação autonômica gozará de primazia sobre a legislação central (ver art. 149, n.º 3).

Ainda no que diz respeito ao modelo de definição de competências, o art. 150 da Constituição espanhola traz à baila três regras importantes, as quais merecem uma atenção especial. Vejamos:

a) Possibilidade de o ente central editar normas gerais, em matéria de sua competência exclusiva e facultar a suplementação normativa pelas Comunidades Autônomas. Tais normas gerais devem versar sobre princípios, bases e diretrizes. Trata-se, portanto, de uma espécie de competência concorrente em que o ente central estabelece normas gerais e as Comunidades Autônomas exercem o poder legislativo suplementar, ou seja, o poder para conformar os comandos gerais às suas especificidades (art. 150, n.º 1). Essas leis são denominadas de leis-marco.⁶⁰⁰

⁶⁰⁰ Para maiores detalhes sobre o tema, ver BADÍA, Juan Ferrando. *El Estado unitário, el Estado Federal y el Estado Autonomico*, p. 336-349.

b) Faculdade de o ente central delegar às Comunidades Autônomas a regulação de matérias correspondentes à competência daquele, desde que se trate de questões suscetíveis de transferência ou delegação. Ressalte-se que, nesse caso, a referida delegação far-se-á mediante lei orgânica (art. 150, n.º 2).

c) Possibilidade de o ente central estabelecer princípios necessários para harmonizar as disposições normativas das Comunidades Autônomas, mesmo no que tange às matérias de competência destas, quando assim o exigir o interesse geral (art. 150, n.º 3). São as chamadas leis de harmonização.⁶⁰¹

No que tange às leis de harmonização, Juan Ferrando Badía aduz que tais normas devem reduzir-se à regulação dos princípios necessários, inspirando-se no princípio da solidariedade. Assim, tais leis devem ser consideradas unicamente como um limite à potestade legislativa das Comunidades Autônomas e não como uma privação da referida potestade.⁶⁰²

Vale ressaltar, ainda, que a Constituição espanhola apenas indica as matérias que podem ser assumidas pelas Comunidades Autônomas. A Constituição espanhola não atribui diretamente a tais entes as competências suprarreferidas. Isso porque caberá ao estatuto de cada Comunidade Autônoma definir, dentro das balizas constitucionais estabelecidas no art. 148, da CE/78, quais serão as competências de cada uma.

Eis aqui uma importante peculiaridade do sistema espanhol. Cada uma das Comunidades Autônomas dispõe de um estatuto próprio que deve conter: a) a denominação da Comunidade que atenda a sua identidade histórica; b) a delimitação do seu território; c) a denominação, organização e sede das suas instituições autônomas próprias; d) as competências assumidas dentro do marco estabelecido na Constituição e as bases para transferências dos serviços relacionados a essas competências (art. 147).

Esses estatutos envolvem um complexo procedimento de elaboração. Caberá a uma Assembleia, composta por membros de uma comissão ou órgão insular das províncias afetadas e pelos deputados e senadores nelas eleitos, elaborar um projeto de estatuto autonômico. O projeto será levado à apreciação do Congresso dos Deputados para sua tramitação como lei orgânica, devendo ser aprovado por maioria absoluta (art. 81).

Destarte, não há um modelo constitucional que estabeleça uma igualdade no que toca ao gozo de autonomia por parte de cada uma das Comunidades Autônomas. As diferenças

⁶⁰¹ Para maiores detalhes sobre o tema, ver BADÍA, Juan Ferrando. *El Estado unitário, el Estado Federal y el Estado Autonomico*, p. 349-360.

⁶⁰² In: *El Estado unitário, el Estado Federal y el Estado Autonomico*, p. 354.

históricas, culturais e econômicas poderão ensejar tratamentos normativos distintos em termos de graduação de autonomia. É o que se extrai expressamente do comando normativo inserido no art. 143, I, da Constituição espanhola.

O modelo legislativo espanhol, na esfera central, adota um sistema bicameral composto pelo Congresso dos Deputados e pelo Senado. De forma similar ao que ocorre em Estados federais, o Senado espanhol atua como uma câmara de representação territorial. Cada província tem direito a eleger quatro senadores. As províncias insulares também elegem representantes, sendo três senadores para as maiores (*Gran Canaria, Mallorca e Tenerife*) e um para ilhas menores (*Ibiza-Formentera, Menorca, Fuerteventura, Gomera, Hierro, Lanzarote e La Palma*). As Comunidades Autônomas também elegem representantes para o Senado, sendo garantido um senador a cada uma delas e outro mais por cada milhão de habitantes localizados nos territórios delas (art. 69).

Os projetos de lei ordinária deverão ser aprovados por ambas as casas legislativas. Contudo, caso não se consiga um consenso entre o Congresso dos Deputados e o Senado, prevalece a posição do Congresso dos Deputados, o qual poderá afastar a posição do Senado quando com ela não concordar, desde que o faça por meio de maioria absoluta (ver art. 90). Ressalte-se também que não há a participação do Senado na aprovação de leis orgânicas, dentre as quais destacamos as que aprovam os estatutos das Comunidades Autônomas (ver art. 81, n.º 2).

Já as emendas à Constituição deverão ser aprovadas por três quintos do total de cada uma das casas legislativas. Caso não haja consenso entre o Congresso e o Senado, nomear-se-á uma comissão mista para apresentação de uma proposta comum a ser votada novamente pelas duas casas legislativas. Nessa situação, considerar-se-á aprovado o projeto de alteração constitucional que obtiver o voto da maioria absoluta dos votos dos Senadores e três quintos dos Deputados (art. 167).

Com efeito, é possível vislumbrar uma importante singularidade no modelo espanhol. Verifica-se uma primazia conferida ao Congresso de Deputados, em detrimento do Senado, no exercício do poder legislativo, na esfera central.

O Senado participa da aprovação das leis ordinárias e das alterações no texto constitucional; contudo, a vontade desse órgão pode ser superada, pois a Constituição concede primazia à manifestação do Congresso de Deputados. Outrossim, o Senado não participa da aprovação das leis orgânicas.

Por outro norte, importa destacar que as Comunidades Autônomas não gozam de competência extraída diretamente da Constituição, uma vez que esta se limitou a indicar as áreas de possível atuação de tais entes.

Destarte, a autonomia das Comunidades Autônomas decorre concretamente de uma intervenção normativa infraconstitucional, que se materializa por meio da aprovação dos estatutos próprios de cada Comunidade Autônoma, bem como de outras leis especiais. É a partir desses diplomas normativos que se define o grau de autonomia de cada uma das Comunidades Autônomas.

Sendo assim, as Comunidades Autônomas poderão usufruir de distintos graus de autonomia, tendo em vista as peculiaridades que circundam o contexto vivenciado por elas. Situações singulares podem recomendar uma maior ou menor atribuição de competências, as quais serão definidas estatutariamente. Logo, é na seara legislativa infraconstitucional que se define concretamente o nível de autonomia das Comunidades Autônomas.

Pelas diversas peculiaridades suprarreferidas, a maioria dos estudiosos que se propuseram a discutir o tema, entende não ser adequado classificar o Estado espanhol como sendo um Estado federal e tampouco como um Estado unitário, haja vista a sistemática singular exposta acima.

Com efeito, a doutrina majoritária optou por adotar uma nomenclatura distinta para designar o Estado espanhol: Estado autonômico, que, de modo geral, apresenta-se com um estágio intermediário entre as variações de um Estado federal e as variações de um Estado unitário.⁶⁰³

4.2.2 - A estrutura tributária no Estado espanhol

A Constituição espanhola não estabelece um sistema de partilha de poder tributário entre os entes territoriais que compõem o Estado espanhol. Isso porque não existe, em nível constitucional, uma atribuição direta de competência tributária aos entes territoriais; não há uma delimitação constitucional específica a enunciar qual o campo (nomeadamente no que tange às materialidades de incidência) de atuação tributária própria do ente central e dos entes descentralizados (Comunidades Autônomas, Províncias e Municípios).

A ausência dessa delimitação constitucional resta evidente quando se analisam as disposições contidas nos arts. 148 e 149 da Constituição espanhola. Tais dispositivos tratam,

⁶⁰³ Sobre o tema, ver BADÍA, Juan Ferrando. *El Estado unitario, el Estado Federal y el Estado Autonomico*, p. 240 e ss.; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria do Federalismo*, p. 305-306.

respectivamente, das matérias de competência das Comunidades Autônomas e do ente central. Ocorre que nenhum deles faz menção expressa à matéria tributária, de modo que a competência tributária não foi alocada como competência exclusiva do ente central (art. 149), tampouco mencionada como matérias possíveis de serem assumidas pelas Comunidades Autônomas (art. 148).

Ressalte-se, porém, que o art. 149, n.º 1, 10.º, faz uma menção ligeira à questão tributária, ao preconizar que é de competência exclusiva do ente central regular o regime aduaneiro. Sendo assim, conclui-se que é de competência exclusiva do ente central a instituição de tributos sobre o comércio exterior. Fora isso, não há qualquer outra referência que permita identificar, no plano constitucional, qual a parcela de poder tributário atribuído a cada um dos entes descentralizados.

O art. 157 da Constituição espanhola faz menção à forma de financiamento das Comunidades Autônomas, indicando que estas serão financiadas por meio de: a) impostos cedidos total ou parcialmente pelo ente central; b) sobretaxas incidentes sobre impostos centrais; b) impostos próprios, taxas e contribuições especiais; c) transferências do Fundo de compensação interterritorial e outras transferências advindas do orçamento central; d) receitas patrimoniais e ingressos de direito privado; e) operações de crédito.

Percebe-se do exposto que, em matéria tributária, as Comunidades Autônomas serão financiadas pela cessão total ou parcial de impostos instituídos pelo ente central, por uma sobretaxação incidente sobre tais impostos e por tributos próprios. Ocorre que não há previsão constitucional a indicar quais serão os impostos cedidos, tampouco quais os impostos próprios que as Comunidades Autônomas poderão instituir.

O mesmo ocorre na esfera local, pois a Constituição espanhola preceitua, no art. 142, que os entes locais (Províncias e Municípios) devem dispor dos recursos necessários para cumprir com as suas respectivas atribuições, nomeadamente através de tributos próprios e a participação nas receitas do ente central e das Comunidades Autônomas das quais façam parte. Mais uma vez, não há referência a quais seriam os tributos próprios que tais entes poderiam instituir.

Com efeito, o delineamento das competências tributárias foi delegado a normas infraconstitucionais, às quais cabem definir quais tributos poderão ser instituídos pelos diversos entes territoriais e a forma de transferência de recursos tributários entre eles.

O art. 157, n.º 3, da Constituição espanhola preceitua que caberá à lei orgânica regular o exercício das competências tributárias, de modo a resolver eventuais conflitos e as possíveis formas de colaboração entre as Comunidades Autônomas e o ente central.

Deduz-se, portanto, que a delimitação do poder tributário, nomeadamente no que toca à atribuição de competências tributárias, dá-se em nível infraconstitucional, isto é, por meio de leis orgânicas, as quais são aprovadas pelo ente central. Isso significa dizer que os entes descentralizados foram contemplados com poder tributário diretamente pela Constituição, contudo, o seu efetivo exercício depende inexoravelmente de uma mediação legislativa infraconstitucional. Logo, vislumbra-se a presença de um poder tributário originário subprimário, como ocorre no Estado português, em relação às Regiões autônomas.

Impende ressaltar que as leis orgânicas que aprovam os estatutos das Comunidades Autônomas são aprovadas pelo Congresso dos Deputados, órgão legislativo do ente central (ver art. 81 da Constituição espanhola). Em tal processo legislativo não há a participação decisiva do Senado, câmara que representa os interesses dos entes descentralizados. O Senado participa da elaboração do projeto; contudo, não participa do processo de aprovação.

Essa característica é um elemento essencial para afastar a natureza federal do Estado espanhol. Isso porque é possível vislumbrar nesse modelo uma nítida ascendência do ente central no que toca à concreta delimitação do sistema tributário, uma vez que este pode, por meio de legislação de sua competência, definir o grau de autonomia tributária a ser conferida aos entes descentralizados.

É certo que a Constituição espanhola reconhece como valor fundamental de organização do Estado o reconhecimento das autonomias regionais e locais. Contudo, ela delega a definição da amplitude de tais autonomias ao campo normativo infraconstitucional, o que, de acordo com a sistemática suprarreferida, confere primazia ao ente central. Com efeito, é imperioso reconhecer um inegável protagonismo do ente central na delimitação do sistema tributário espanhol.

4.2.2.1 - A delimitação infraconstitucional do poder tributário no Estado espanhol

Consoante aduzido no tópico acima, a efetiva delimitação do campo de exercício do poder tributário no sistema espanhol foi delegada a diplomas normativos infraconstitucionais. Com efeito, as bases normativas estão estabelecidas, em linhas gerais, na lei orgânica n.º 8/1980 e nos estatutos das Comunidades Autônomas. A primeira estabelece as regras gerais sobre financiamento das Comunidades autônomas, de modo a estabelecer parâmetros gerais, no que tange ao exercício do poder tributário por parte de tais entes. Já os estatutos autonômicos representam diplomas normativos individualizados e que são elaborados em conformidade com as peculiaridades de cada Comunidade. Com efeito, no sistema espanhol

há diferença no grau de assunção de poder tributário entre as Comunidades Autônomas e Cidades com estatutos de autonomia. Outrossim, é importante destacar a lei 22/2009, que também estabelece normas sobre o sistema de financiamento das Comunidades Autônomas de regime comum e das Cidades com estatuto de autonomia.⁶⁰⁴

Por isso, uma compreensão abrangente do sistema tributário espanhol passa, necessariamente, pela análise dos suprarreferidos diplomas normativos, bem como de outras leis específicas. Contudo, tendo em vista que nosso objetivo é apenas compreender o funcionamento geral do sistema tributário espanhol, limitaremos nossa análise a alguns dispositivos da lei orgânica 8/1980 e da lei 22/2009, passando à margem, portanto, das peculiaridades contempladas nos diversos estatutos autonômicos. Vejamos, então.

O art. 6.º da lei 8.1980 estabelece algumas regras gerais a serem observadas pelas Comunidades Autônomas no exercício do poder tributário. *Ab initio*, é importante destacar a disposição que veda a instituição de tributos pelas Comunidades Autônomas que contemplem fatos geradores já tributados pelo ente central. Com efeito, as Comunidades podem instituir tributos dentro de uma espécie de competência residual, isto é, podem instituir tributos próprios apenas sobre fatos gerados não tributados pelo ente central.

Trata-se, destarte, de uma sensível limitação, ainda mais pelo fato de que se permite ao ente central, no exercício do poder tributário originário, instituir tributos sobre fatos geradores já gravados anteriormente pelas Comunidades Autônomas.

Assim, é possível concluir que, mesmo no âmbito da competência residual, o ente central exerce uma preponderância na seara tributária, na medida em que não sofre limitações decorrentes do exercício de poder tributário pelos entes descentralizados, os quais não gozam de uma zona de competência privativa.

Porém, se as Comunidades Autônomas suportarem prejuízos em razão de o ente central passar a tributar fatos geradores já tributados anteriormente por elas, o ente central deverá adotar medidas compensatórias (art. 6.º, n.º 2, da lei 8/1980). Logo, percebe-se que a predominância normativa no exercício do poder tributário do ente central deverá ser equilibrada mediante a adoção de outras medidas de natureza compensatória.

⁶⁰⁴ Vale ressaltar que tanto a lei 8/1980 quanto os estatutos autonômicos são leis orgânicas e, como tal, são aprovadas apenas pelo Congresso dos Deputados mediante maioria absoluta, não havendo a participação do Senado na deliberação, nos termos do art. 81, n.º 2, da Constituição espanhola. Sendo assim, embora as Comunidades Autônomas e Cidades com estatutos de autonomia possam participar do processo de elaboração ou modificação de tais leis, tais entes não terão poder decisório em tal matéria, visto que este cabe exclusivamente ao Congresso dos Deputados, órgão legislativo do governo central. Já a lei 22/2009 não se enquadra nessa situação, pois, não sendo lei orgânica, também passa pelo crivo decisório do Senado.

Outrossim, o n.º 3 do art. 6.º da referida lei preceitua que os tributos próprios das Comunidades Autônomas não podem incidir sobre fatos geradores gravados por tributos locais. Permite-se que as Comunidades Autônomas estabeleçam e administrem tributos que incidam sobre as bases que a legislação do regime local reverve às corporações locais.

Contudo, nesse caso, também deverão ser adotadas medidas compensatórias em favor das corporações prejudicadas, de modo que essas corporações não venham a suportar um esgotamento de suas fontes tributárias ou mesmo que venham a arcar com uma redução nas suas possibilidades de crescimento.

Nesses termos, verifica-se que as Comunidades Autônomas têm a liberdade para instituir seus próprios tributos dentro de uma área residual, delimitada pelas competências exercidas pelo ente central e pelos entes locais (Províncias e Municípios). É nesse campo vago que as Comunidades Autônomas devem encontrar espaço para exercer, concretamente, um poder tributário próprio.

As Comunidades Autônomas podem instituir impostos próprios, desde que respeitem os seguintes princípios (art. 9, da lei 8/1980):

- a) não podem tributar elementos patrimoniais situados, rendimentos originados e gastos realizados fora de seu território;
- b) não podem tributar negócios, atos ou fatos celebrados ou realizados fora de seu território, nem a transmissão ou exercícios de bens, direitos e obrigações que não tenham nascido nem tenham de cumprir-se em dito território ou cujo adquirente nele não resida;
- c) não podem impor obstáculo à livre circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capitais, nem afetar, de maneira efetiva, a fixação de residência das pessoas ou a localização de empresas e capitais, dentro do território espanhol, tampouco impor a transferência de encargos a outras comunidades.

No que toca ao exercício dessa faculdade, caberá às Comunidades Autônomas instituir, através de lei própria, os tributos próprios que a elas forem convenientes, sem descuidar de atender às balizas constitucionais e outras estabelecidas em leis orgânicas.

As Comunidades Autônomas também foram contempladas com um reforço orçamentário decorrente da cessão de alguns tributos instituídos e regulados pelo ente central. São os chamados tributos cedidos, nos quais o ente central preserva a sua competência normativa, mas transfere, total ou parcialmente, os recursos arrecadados às Comunidades Autônomas (art. 10). Os princípios gerais que devem nortear a cessão de tributos estão contidos no art. 10, n.º 4, da lei 8/1980.

O art. 11 da lei 8/1980 elenca os tributos que podem ser cedidos, sendo eles: a) imposto sobre a renda das pessoas singulares, com caráter parcial e limitado ao máximo de 50%; b) imposto sobre o patrimônio; c) imposto sobre as transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados; d) impostos sobre sucessões e doações; e) imposto sobre o valor acrescentado, com caráter parcial, limitado ao máximo de 50%; f) impostos especiais de fabricação, com caráter pessoal e com limite máximo de 58% de cada um deles, exceto o imposto sobre a eletricidade e o imposto sobre hidrocarbonetos; g) imposto sobre a eletricidade; h) imposto sobre determinados meios de transporte; i) tributos sobre o jogo; j) imposto sobre hidrocarbonetos, com caráter parcial, limitado ao máximo de 58% para o tipo estatal geral e, em sua totalidade, para o tipo estatal especial e para o tipo autonômico.⁶⁰⁵

As Comunidades Autônomas ainda podem estabelecer sobretaxas sobre os tributos centrais suscetíveis de cessão, exceto no caso de imposto sobre hidrocarbonetos. Contudo, em se tratando de impostos especiais e do imposto sobre o valor acrescentado, as sobretaxas somente poderão ser estabelecidas quando as Comunidades Autônomas também tenham sido contempladas com competências normativas em tal seara.

As sobretaxas aqui mencionadas não poderão implicar uma redução na arrecadação do ente central, nem poderão desvirtuar a natureza ou a estrutura de tais tributos (art. 12 da lei 8/1980).

No que toca às competências administrativas na seara tributária, as Comunidades Autônomas dispõem dos poderes necessários à efetivação de atos como o de lançamento, arrecadação e fiscalização dos tributos próprios, sendo elas dotadas, portanto, das atribuições necessárias à execução e à organização de tais tarefas, sem prejuízo de uma colaboração entre a Administração tributária central, especialmente quando assim exija a natureza do tributo (art. 19, n.º 1, da lei 8/1980).⁶⁰⁶

Nos casos dos tributos cedidos, cada Comunidade poderá assumir, nos termos da lei específica de cessão de tributos, as seguintes competências normativas (art. 19, n.º 2, da lei 8/1980):

- a) no imposto sobre a renda das pessoas singulares, a fixação da quantia mínima pessoal e familiar e a regulação da alíquota e deduções;
- b) no imposto sobre o patrimônio, a determinação do mínimo isento, alíquota, deduções e bonificações;

⁶⁰⁵ Para uma melhor compreensão do funcionamento do sistema de cessão dos tributos no sistema espanhol, ver o disposto na lei 22/2009, nomeadamente nos seus arts. 25 a 53, os quais definem as regras norteadoras no campo da cessão de tributos.

⁶⁰⁶ Ver arts. 54 a 60 da lei 22/2009.

- c) No imposto sobre sucessões e doações, reduções da base de cálculo, alíquota e a quantia e coeficiente do patrimônio preexistente, deduções, bonificações, assim como a regulação da gestão;
- d) No imposto sobre transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados: na modalidade transmissões patrimoniais onerosas, a regulação do tipo de gravame em arrendamentos, nas concessões administrativas, na transmissão de móveis e imóveis e na constituição e cessão de direitos reais que recaiam sobre tais situações, exceto os direitos reais de garantia; e na modalidade atos jurídicos documentados, o tipo de gravame dos documentos notariais. Também poderão regular deduções à quota, bonificações, bem como regular a gestão do tributo.
- e) Nos tributos sobre o jogo, a determinação de isenções, base de cálculo, tipos de gravame, quotas fixas, bonificações e acréscimos, bem como a regulação da exigência dos tributos.
- f) No imposto especial sobre determinados meios de transporte, a regulação do tipo impositivo autonômico.
- g) No imposto sobre hidrocarbonetos, a regulação do tipo impositivo autonômico.

O exercício das tais competências normativas por parte das Comunidades Autônomas deverá observar o princípio da solidariedade, de modo que não sejam adotadas medidas que discriminem: em razão de lugar ou localização dos bens, da procedência das rendas, da realização dos gastos, da prestação dos serviços ou da celebração dos negócios, atos ou fatos. Trata-se da vedação de discriminação tributária com base na procedência ou destino.

Outrossim, há de se manter uma pressão tributária efetiva, globalmente considerada, equivalente à vislumbrada no restante do território nacional. Busca-se, assim, assegurar uma determinada padronização no ônus tributário dentro do território nacional.

As competências atribuídas às Comunidades Autônomas, em relação aos tributos cedidos, voltarão a ser exercidas pelo ente central quando houver necessidade para dar cumprimento à normativa sobre harmonização tributária expedida pela União Europeia.

A gestão, lançamento, arrecadação, fiscalização e revisão dos demais tributos do ente central arrecadados em cada Comunidade Autônoma caberão, de modo geral, aos órgãos da administração tributária central.

Entretanto, mesmo nesses casos, existe a possibilidade de haver uma delegação do ente central para as Comunidades Autônomas dessas tarefas. Outrossim, a natureza do tributo, poderá recomendar (ou mesmo exigir) uma colaboração entres os órgãos da administração central e das Comunidades Autônomas (art. 19, n.º 3).

Por fim, importa destacar o papel do Conselho de Política Tributária e Financeira das Comunidades Autônomas. Esse órgão, composto por representantes do ente central e de cada uma das Comunidades ou Cidades autônomas, tem por objetivo promover uma coordenação entre a atividade financeira das Comunidades Autônomas e a do ente central (art. 3.º da lei 8/1980).

Esse Conselho deve atuar nomeadamente nas seguintes áreas: a) coordenação da política orçamentária das Comunidades Autônomas com a do ente central; b) a emissão de informes e a adoção de acordos previstos na lei orgânica 18/2001, complementar à lei geral de estabilidade orçamentária; c) o estudo e valoração dos critérios de distribuição dos recursos do Fundo de Compensação; d) o estudo, a elaboração e a revisão dos métodos utilizados para o cálculo dos custos dos serviços transferidos às Comunidades Autônomas; e) a apreciação das razões que justifiquem, em cada caso, a percepção, por parte das Comunidades Autônomas, das atribuições orçamentárias, assim como os critérios de equidade seguidos para a sua afetação; f) a coordenação da política de endividamento; g) a coordenação da política de investimentos públicos; h) Em geral, todo aspecto da atividade financeira das Comunidades Autônomas e da fazenda do ente central que, dada a sua natureza, precise de uma atuação coordenada.

4.2.3 - Medidas de equalização fiscal

É um valor salutar, no sistema jurídico espanhol, a manutenção de um padrão mínimo na provisão de serviços públicos essenciais em todo o território nacional (art. 158, n.º 1, da Constituição espanhola). Dessa forma, é preciso assegurar que mesmo aqueles entes descentralizados deficitários, em termos de capacidade fiscal, tenham condições de desenvolver as funções que a eles foram atribuídas, atendendo a um padrão mínimo que leva em conta uma média nacional.

Em razão disso, foram instituídos alguns Fundos, os quais têm por objetivo a distribuição de recursos financeiros entre os entes descentralizados no Estado espanhol, de modo a promover uma equalização fiscal, sendo eles: a) o Fundo de Suficiência Global; b) o Fundo de Garantia dos Serviços Públicos Fundamentais; c) o Fundo de Compensação Interterritorial.⁶⁰⁷ Vejamos, em linhas gerais, cada um deles.

⁶⁰⁷ Sobre os aspectos econômicos do funcionamento dos fundos de equalização fiscal no regime espanhol, ver FUENTE, Angel de la. El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: un

O Fundo de Suficiência Global tem por objetivo cobrir as diferenças entre as necessidades de cada Comunidade Autônoma e Cidade com estatuto de autonomia, e as suas respectivas capacidades fiscais, e a transferência do Fundo de Garantia de Serviços Públicos essenciais (art. 13, n.º 2 a lei orgânica 8/1980).

O montante de recursos recebidos através do Fundo de Suficiência Global por cada Comunidade Autônoma e Cidade com estatuto de autonomia apenas será objeto de revisão quando estiverem presentes os seguintes pressupostos: a) quando ocorra a transferência de novos serviços ou se ampliem ou revisem a valoração das transferências anteriores; b) quando o exija a eficiência da cessão de novos tributos; c) quando presentes outras circunstâncias estabelecidas em lei específica (art. 13, n.º 4, a lei orgânica 8/1980).

O Fundo de Garantia de Serviços Públicos Essenciais visa a garantir um nível mínimo no que tange à prestação de serviços públicos essenciais em todo o território nacional, em cumprimento do disposto no art. 158, n.º 1, da Constituição espanhola. Logra garantir que cada Comunidade Autônoma receba, em termos fixados por lei, o mesmo montante de recursos por habitante, ajustado, em função de suas necessidades peculiares, para financiar os serviços públicos essenciais. Os recursos desse Fundo são provenientes de aportes levados a cabo pelas Comunidades Autônomas através da dotação de uma porcentagem dos tributos que a elas foram cedidos, em termos normativos, e pelo ente central, de acordo com os critérios estabelecidos em lei (art. 15 da lei 8/1980).

O Fundo de Compensação Interterritorial é composto por recursos provenientes do orçamento do ente central e visa a transferir recursos entre as Comunidades Autônomas e Cidades com estatuto de autonomia. Os recursos serão distribuídos, de acordo com os seguintes critérios: a) a inversa renda por habitante; b) a taxa de população emigrada nos últimos dez anos; c) a porcentagem de desemprego sobre a população ativa; d) a superfície territorial; e) a questão insular, levando-se em consideração a distância do território peninsular; f) outros fatores considerados pertinentes. A revisão desses critérios e dos índices de distribuição deve ser estabelecida por lei e revisada a cada cinco anos (ver art. 16 da lei 8/1980).

Os recursos recebidos através do Fundo de Compensação Interterritorial devem ser utilizados para financiar projetos de infraestrutura, obras públicas, irrigação, ordenação de território, habitação e instalações públicas, melhora no habitat rural, transportes e

comunicações e, de modo geral, em investimentos que tenham por objetivo diminuir as diferenças de renda e riqueza no território espanhol.

É importante destacar que os entes beneficiados por esses repasses deverão prestar contas anualmente ao ente central, nomeadamente no que tange ao destino dos recursos recebidos e ao andamento dos projetos financiados.

Além desses, existem os chamados Fundos de Convergência Autônoma, os quais têm por objetivo aproximar as Comunidades Autônomas de regime comum, em termos de financiamento por habitante ajustado. De modo geral, tais Fundos também visam a promover a igualdade e o equilíbrio econômico territorial entre as Comunidades Autônomas e Cidades com estatuto de autonomia. São eles: a) Fundo de Competitividade; b) Fundo de Cooperação.

Esses Fundos visam a aproximar as Comunidades Autônomas de regime comum em termos de financiamento por habitante ajustado e favorecer a igualdade, assim como buscar o equilíbrio econômico territorial das Comunidades Autônomas e das Cidades com estatuto de autonomia.

O Fundo de Competitividade e o Fundo de Cooperação representam um ajuste final no que tange à partilha dos recursos financeiros entre os entes territoriais, de modo a promover uma equalização fiscal e, por conseguinte, assegurar uma prestação equitativa dos serviços públicos considerados essenciais em todo território nacional. Com efeito, após a partilha de recursos, de acordo com os critérios estabelecidos nos diversos Fundos com finalidades específicas, é que entram em cena o Fundo de Competitividade e o de Cooperação.

Verifica-se, portanto, que o sistema tributário espanhol vale-se de um complexo mecanismo de partilha de receitas. Através da conjunção de critérios variados, visa a minorar as disparidades entre os diversos entes territoriais, de modo a prestigiar o conclamado princípio da solidariedade, tão caro aos Estados com matriz social.

4.2.4 - Dados concretos sobre as receitas tributárias no Estado espanhol

Vistos os aspectos constitucionais e legais do sistema tributário espanhol, resta-nos agora verificar como tais regras repercutem concretamente.

As tabelas 1 e 2 indicam o percentual de cada nível de governo no total das receitas fiscais e a relação do total de recursos arrecadados como o PIB, respectivamente.⁶⁰⁸ Vejamos:

⁶⁰⁸As tabelas 1 e 2 foram elaboradas pelo autor, com base em informações colhidas em http://www.oecd.org/ctp/Federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm#A_Title. Acesso em 05 mar. 2013.

Tabela 1 - Percentual de cada nível de governo no total das receitas tributárias arrecadadas

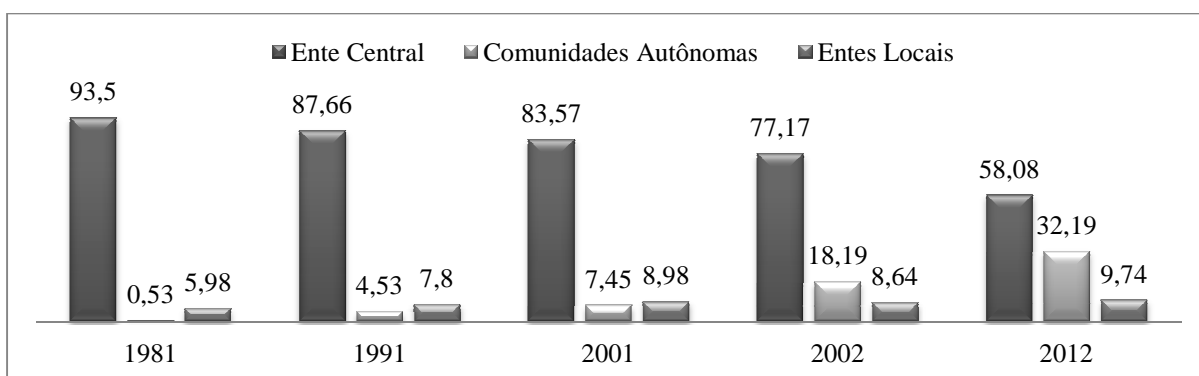
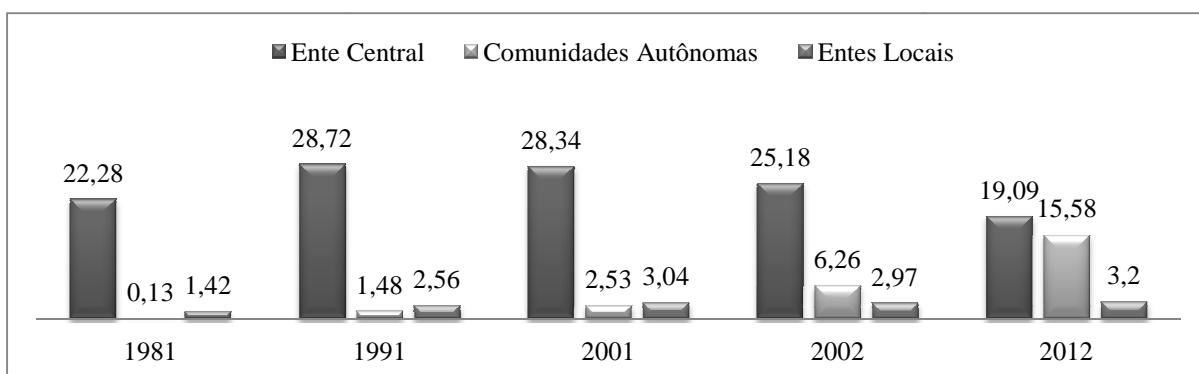


Tabela 2 – Percentual das receitas tributárias de cada nível governamental/relacionadas ao PIB



Os dados indicam que, em 1981, havia uma elevadíssima concentração das receitas tributárias no ente central, ano em que entrou em vigor a lei orgânica n.º 8/1980. A partir daí, percebe-se uma gradativa diminuição dessa centralização, de modo a aumentar a participação dos entes descentralizados.

Mas é a partir do ano de 2002 que os números evidenciam um grande salto rumo à descentralização, nomeadamente no que tange à participação das Comunidades Autônomas. Esses entes, que em 1981 arrecadavam apenas 0,53% do total das receitas tributárias, foram aumentando anualmente sua participação, até chegar ao patamar de 7,45% no ano de 2001. Ocorre que no ano de 2002 percebe-se um elevadíssimo aumento dessa participação, a qual chega à marca de 18,19%, sendo que em 2012 esse percentual chegou à casa dos 32,12%.

Todavia, impende destacar que essa elevação no nível de descentralização ocorreu nomeadamente devido as alterações legislativas introduzidas pela lei 21/2001 e,

posteriormente, pela lei 22/2009. Outrossim, a própria lei orgânica n.º 8/1980 sofreu alterações em muitos dos seus dispositivos, por meio da lei orgânica n.º 03/2009.

De modo geral, às alterações legislativas focaram-se sensivelmente na questão dos tributos cedidos, nomeadamente no que tange à partilha do produto da arrecadação. Com efeito, a elevação dos níveis de descentralização das receitas tributárias deve-se mais propriamente ao aumento da participação dos entes descentralizados no produto da arrecadação dos tributos centrais do que propriamente no crescimento da arrecadação de tributos decorrentes do exercício de poder tributário próprio desses entes.

Logo, essa situação evidencia o *modus operandi* da descentralização havida no Estado espanhol. Busca-se uma maior interação entre os níveis de governo na gestão, arrecadação e mesmo regulação dos tributos centrais. Não se vislumbra, portanto, qualquer tendência no sentido de fortalecimento do exercício de competências próprias por parte dos entes descentralizados, pois o que se percebe claramente é um sensível aumento no nível de coparticipação financeira naqueles tributos que incidem sobre as bases tributárias mais relevantes do ponto de vista económico, tais como o consumo e a renda.

Registre-se que, nesse caso, o ente central mantém a primazia na esfera normativa, no que tange ao exercício do poder tributário, uma vez que as regras decorrem dos seus corpos legislativos. Embora seja uma tônica o exercício da delegação no campo administrativo ou normativo do ente central para os entes descentralizados, não se pode olvidar que aquele que delega pode, a qualquer momento, avocar para si outra vez a competência delegada.

Com efeito, no sistema espanhol, cabe ao ente central gerir o processo de descentralização financeira, podendo, ao seu alvedrio, alterar as regras do jogo, mesmo que seja para diminuir a atuação dos entes descentralizados. Isso porque o processo de descentralização ocorre, preponderantemente, por meio da legislação infraconstitucional, legislação essa, em regra, aprovada apenas pelo Congresso dos Deputados. Ou seja, sem a participação do Senado, câmara de representação interterritorial.

4.3 - Itália

4.3.1 - Aspectos gerais

O art. 5.º da Constituição Italiana de 1947 (CRI/47) preconiza que a Itália é uma república una e indivisível, mas que reconhece e promove as autonomias locais. Com efeito,

decorre do texto constitucional um modelo organizatório lastreado numa ampla descentralização administrativa, no que tange à provisão dos bens e serviços públicos.⁶⁰⁹

Trata-se também de uma forma de organização política que se tem denominado Estado Regional, no qual se vislumbra a existência de entes públicos descentralizados que gozam de determinada autonomia para exercer parcela do poder estatal.⁶¹⁰

Existem várias teorias que procuram determinar a natureza jurídica do Estado Regional. É um terreno deveras arenoso e que enseja diversas discussões. Porém, dentre as muitas teorias existentes, podemos sintetizar três vertentes: a) as que consideram o Estado Regional como uma nova forma de Estado unitário; b) aquelas que enquadram o Estado Regional como uma modalidade de Estado federal; e, por fim, c) aquelas que definem o Estado regional como um estágio intermediário entre o Estado unitário e o Estado federal.⁶¹¹

Não obstante as acirradas discussões sobre o tema, o que nos interessa é o fato de que o Estado regional italiano tem por característica a promoção da descentralização, no que se refere à atuação estatal.

Tal modelo visa a aproximar a intervenção estatal das realidades díspares que circundam o contexto histórico e cultural italiano. Verifica-se, portanto, uma forma de organização estatal fulcrada no reconhecimento de entes públicos descentralizados, os quais, em maior ou menor medida, ficam incumbidos da responsabilidade de desenvolver tarefas públicas, tanto em nível regional quanto local.

Nessa baila, importa-nos compreender como ocorre o exercício partilhado do poder estatal e, por conseguinte, detectar o grau de autonomia que os entes descentralizados usufruem no sistema italiano. Isso nos dará uma visão panorâmica mais adequada e precisa das linhas demarcatórias da descentralização levada a cabo.

As regras delimitadoras que definem a partilha do exercício do poder estatal estão contidas na CRI/47. Tais normas buscam alinhar a esfera de atuação de cada um dos níveis de governo, de modo que cada qual possa desenvolver competências próprias. Vejamos como ocorre essa definição.

O art. 114 da CRI/47 enuncia que a república é constituída pelo Estado e por quatro entes descentralizados, sendo eles: as Regiões autônomas, as Províncias, as Cidades

⁶⁰⁹ Sobre o contexto histórico que precedeu a Constituição italiana de 1947, ver PERGOLA, Antonio La. *Regionalismo, Federalismo e poder externo do Estado - o caso italiano e o direito comparado*. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=23&spos=23&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 15 mai. 2012; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo...*, p. 286 e ss.

⁶¹⁰ Nesse sentido, ver BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*, p. 286 e ss.

⁶¹¹ Para um estudo detalhado sobre a natureza jurídica do Estado Regional, ver BADÍA, Juan Ferrando. *El Estado unitário, el Estado Federal y el Estado Autonomico*, p. 168 e ss.

metropolitanas e os Municípios. Aduz, ainda, que esses entes descentralizados são entidades autônomas que se organizam mediante estatutos próprios, poderes e funções estabelecidos na Constituição.

Impende ressaltar que, embora a CRI/47 faça menção a cinco entes públicos, vislumbram-se, de fato, apenas três níveis de governo: o central, o regional e o local. O ente central representa o interesse nacional; as Regiões autônomas, os interesses regionais; já as Províncias, Cidades metropolitanas e os Municípios são entidades de representação local com maior e menor abrangência territorial, respectivamente.

O modelo de partilha do exercício do poder estatal segue a tônica definida no art. 117 da CRI/47, que estabelece as seguintes premissas: a) competências exclusivas do ente central; b) competências residuais em favor das Regiões autônomas; c) competências delegadas aos entes locais.

É mister destacar que o ente central e as Regiões autônomas foram contemplados com esferas de competência materialmente definidas na própria CRI/47, de modo que cada um desses níveis de governo exerce suas respectivas autonomias tendo como limite apenas os ditames constitucionais.

Já os entes locais (Províncias, Cidades metropolitanas e Municípios) usufruem apenas de uma autonomia delegada, pois a CRI/47 apenas faz referência à autonomia dos entes locais sem definir, materialmente, as esferas de competências de cada.

A CRI/47 elenca, ainda, no seu art. 117, algumas matérias sujeitas à competência concorrente, nas quais cabe ao ente central definir normas gerais e às Regiões autônomas exercer o poder legislativo, de modo compatível com suas peculiaridades. Dentre as matérias reservadas à competência concorrente, destacamos a harmonização dos orçamentos públicos e a coordenação das finanças públicas e do sistema tributário.

Também está prevista a possibilidade do ente central delegar matérias de sua competência privativa às Regiões autônomas (art. 117). Logo, se o ente central entender que os entes descentralizados dispõem de melhores condições de exercer algumas de suas competências privativas, poderá haver delegação. Ressalte-se que, nesse caso, a delegação pode ser revertida e o ente central poderá reassumir as tarefas delegadas.

É oportuno destacar que, no sistema italiano, existem dois grupos distintos de Regiões: as chamadas Regiões especiais e as Regiões de regime comum. As primeiras dispõem de formas e condições particulares de autonomia definidas em lei (art. 116).

O poder legislativo, no Estado italiano, é exercido pelo ente central e pelas Regiões nas áreas definidas constitucionalmente. Com efeito, existem dois centros normativos com aptidão para inovar, na seara jurídica, dentro dos seus distintos campos de competência.

A legislação central decorre da manifestação de duas casas legislativas: a Câmara dos Deputados e o Senado da República (art. 70). A Câmara tem seus membros (deputados) eleitos mediante sufrágio universal e direto numa base nacional. Já o Senado é eleito na base territorial, levando-se em conta um critério populacional, garantindo-se, contudo, que nenhuma das Regiões tenha menos de sete senadores (artigos 56 e 57).

Trata-se de um sistema legislativo bicameral, pois a inovação legislativa decorre da manifestação das duas casas legislativas, de acordo com o *quorum* definido constitucionalmente. Ressalte-se que a Câmara dos Deputados e o Senado Federal são iguais em termos de poderes legislativos, não havendo primazia de qualquer de uma das casas legislativas sobre a outra. Difere, portanto, do modelo adotado no Estado espanhol.

A presença de um sistema legislativo bicameral parece indicar um modelo de organização Federal. Contudo, a forma de organização estatal italiana apresenta feições próprias que garantem a ela singularidade.

Num Estado federal, o sistema bicameral é composto por câmaras legislativas com funções distintas: uma câmara representa o povo, enquanto a outra representa os Estados membros. Tal situação não ocorre no modelo italiano, pois, embora os senadores sejam eleitos numa base regional, a Constituição não atribui ao Senado a função de representar os interesses regionais. O art. 67 da Constituição prescreve peremptoriamente que cada membro do parlamento (expressão que engloba as duas casas legislativas) representa a nação.

As Regiões autônomas gozam de autonomia política e exercem o poder legislativo através dos Conselhos Regionais nas áreas afetas à competência residual (art. 117).⁶¹² Logo, a própria Constituição é que define as áreas de atuação das Regiões autônomas, o que constitui uma característica similar ao de Estados federais. Portanto, é possível falar em legislativo primário cuja fonte é a própria Constituição.

Cada Região Autônoma tem autonomia para aprovar seus estatutos, os quais devem prescrever a forma de governo e os princípios fundamentais de organização e funcionamento, respeitadas as limitações impostas pela Constituição (art. 123).

⁶¹² Os Conselhos Regionais são órgãos de manifestação legislativa das Regiões autônomas. Seus membros são eleitos nos termos definidos em lei regional, respeitando-se os princípios fundamentais estabelecidos por lei da República. Cabe, assim, à lei regional estabelecer o tempo de duração dos mandatos eletivos, o sistema eleitoral, os casos de inelegibilidade e de incompatibilidade do presidente e dos demais componentes da junta regional, bem como dos conselheiros regionais, tudo em sintonia com os princípios fundamentais definidos em legislação do ente central (art. 122 da CRI/47).

4.3.2 - A estrutura tributária no Estado Italiano

A CRI/47 não define a competência tributária de cada um dos níveis de governo. Ela estabelece apenas algumas regras gerais que indicam a formatação do sistema tributário. Nesse sentido, a alínea *e* do art. 117 da CRI/47 preconiza que é da competência privativa do ente central legislar sobre o sistema tributário e orçamentário do Estado (ente central). O mesmo artigo ainda prevê a competência concorrente entre o ente central e as Regiões para legislar sobre coordenação das finanças públicas e do sistema tributário.

Com efeito, depreende-se das normas constitucionais que o ente central tem competência privativa para instituir seus próprios tributos e também competência para estabelecer normas gerais sobre tributação, no que tange aos demais entes. Já as Regiões possuem a competência para instituir tributos regionais, respeitadas as linhas gerais estabelecidas pelo legislador central.

A competência concorrente em matéria tributária funciona como um mecanismo de harmonização tributária, pois permite a definição de parâmetros para o exercício concreto do poder tributário pelos entes descentralizados, situação que também ocorre em alguns Estados federais, como por exemplo, o Brasil.

Os entes locais (Províncias, Cidades metropolitanas e Municípios) não foram contemplados com poder legislativo pela CRI/47. Com efeito, tais entes só poderão legislar sobre matéria tributária mediante delegação. Tem-se, portanto, uma exigência de mediação legislativa do ente central ou mesmo das Regiões, os quais devem definir os contornos do exercício concreto do poder tributário pelos entes locais.

Mas é preciso destacar que a autonomia local também é um valor fundamental, na medida em que o art. 119 da CRI/47 faz expressa menção a tais entes, infirmoando a sua autonomia financeira de entradas e despesas. Logo, cabe ao legislador central e ao legislador regional, ao atuar como mediador legislativo, dar concretude ao comando constitucional, de maneira que os entes locais usufruam, efetivamente, da proclamada autonomia financeira.

Por fim, a CRI/47, no art. 120, preconiza que as Regiões não podem instituir impostos sobre a importação e exportação e sobre o trânsito entre as Regiões. Elas também não poderão adotar medidas que, direta ou indiretamente, tenham o condão de impedir a livre circulação de pessoas e coisas entre as Regiões. A limitação tributária, no que concerne aos impostos sobre a importação e a exportação, visa a assegurar ao ente central o poder para regular as questões atinentes ao comércio internacional, uma vez que se trata de um tema sensível e ligado a questões macroeconômicas, que ultrapassam os interesses meramente regionais ou locais. Já a

livre circulação de pessoas e coisas tem por supedâneo garantir a unidade nacional e, assim, permitir o deslocamento das pessoas em todo o território nacional, sem embaraços.

4.3.2.1 - A regulação infraconstitucional da tributação na Itália

A CRI/47 lança apenas as bases gerais do sistema tributário, cabendo à legislação infraconstitucional minudenciar o seu *modus operandi*. Essa tarefa é exercida atualmente pela lei n.º 42/2009, que dispõe sobre normas gerais de finanças públicas. Esse diploma normativo tem por finalidade estabelecer linhas gerais que devem assegurar autonomia de receitas e despesas às Províncias, Cidades metropolitanas e Regiões, lastreada no princípio da solidariedade e da coesão social. Busca, também, estabelecer regras de coordenação das finanças públicas e do sistema tributário.

O art. 7.º dessa lei estabelece as diretrizes gerais de financiamento das Regiões autônomas. Esse preceito normativo estabelece que as Regiões terão como fonte de financiamento: a) participações nas receitas tributárias decorrentes da exigência de tributos instituídos pelo ente central; b) tributos instituídos e regulados pelo ente central, mas cuja receita pertence às Regiões; c) estabelecimento de adicionais sobre tributos centrais; d) tributos instituídos mediante legislação própria.

Importa ressaltar que se reconhece às Regiões autônomas, mesmo no que tange aos tributos centrais, o poder para alterar alíquotas, conceder isenções, permitir deduções à base de cálculo. Não obstante, tal faculdade não é ilimitada, pois deve ser exercida dentro de parâmetros estabelecidos pela legislação nacional.

Já a participação nas receitas tributárias arrecadadas pelo ente central será guiada pelo princípio da territorialidade, levando-se em conta critérios como: a) o local de consumo; b) a localização dos bens, em tributos que incidam sobre o patrimônio; c) o local da execução do trabalho; d) o local da residência em tributos incidentes sobre a renda (ver art. 7.º, n.ºs 1, 2, 3 e 4).

O art. 8.º preconiza a instituição de um Fundo de equalização em favor das Regiões autônomas com menor capacidade fiscal por habitante, cujos recursos devem advir de parte das receitas arrecadadas por meio do IVA e dos tributos regionais. Vale ressaltar que a finalidade desse Fundo é diminuir a desigualdade, em termos de capacidade fiscal, entre as diversas Regiões. Logo, não é um instrumento que objetiva alterar a posição de cada uma delas. Outrossim, tal Fundo deverá prever a forma de utilização dos recursos a serem

repassados, mediante a definição de critérios que estipulem dotações com ou sem finalidades específicas.

O art. 12 do referido diploma normativo estabelece princípios gerais que devem nortear a coordenação e o alcance da autonomia atribuída aos entes locais. Lei nacional atribuirá às Províncias e aos Municípios tributos próprios, incluindo a substituição ou transformação dos tributos já existentes. Cabe, ainda, à lei nacional definir os pressupostos, bases tributáveis e alíquotas referenciais válidas para todo o território nacional, garantindo-se, contudo, uma flexibilidade adequada.

A referida flexibilidade poderá advir mediante a permissão para que os entes locais, dentro dos limites estabelecidos por lei, possam alterar as alíquotas dos tributos que foram atribuídos a eles pelas leis nacionais, bem como pela faculdade de conceder incentivos de natureza tributária.

Também está prevista a possibilidade de recompensar as uniões e as fusões entre os Municípios, como, por exemplo, através do aumento da autonomia, no que toca à fixação das alíquotas do imposto ou mesmo um aumento na participação no produto das receitas tributárias arrecadadas pelo ente central. Outrossim, as Regiões autônomas, no uso de seus poderes legislativos, em matéria tributária, poderão estabelecer novos tributos municipais, provinciais ou das Cidades metropolitanas, especificando o âmbito da autonomia conferida às autoridades locais.

O art. 13 da lei 4/2009 estabelece princípios e critérios gerais para a criação de Fundos de equalização local. Através de diversos critérios conjugados, procura-se assegurar que os entes locais, a despeito de suas diversas capacidade fiscais, tenham as condições mínimas para desenvolver os desideratos que a eles foram atribuídos. Com efeito, vislumbra-se um sistema descentralizado, mas que objetiva um padrão nacional mínimo, no que tange à provisão de bens e serviços públicos.

O art. 17 da lei 42/2009 estabelece os princípios básicos que devem nortear a coordenação, no que tange à disciplina tributária nos diversos níveis de governo. Isso ocorrerá nomeadamente através da definição de instrumentos que permitam identificar com transparência: a) as diversas capacidades fiscais; b) o atendimento às metas nacionais no que tange à prestação de bens e serviços públicos; c) o estabelecimento de recompensas para os entes virtuosos que consigam prover serviços com alta qualidade a uma menor pressão fiscal; d) o estabelecimento de sanções para os entes que se comportem de maneira irresponsável ou mesmo de forma ineficiente, no que tange à política tributária, dentre outras.

Todavia, vale ressaltar que a lei n.º 42/2009 traça apenas as linhas gerais do modelo de descentralização tributária, consubstanciado no art. 119 da Constituição italiana. Isso porque ela delega a efetiva implementação das suas orientações ao decreto legislativo elaborado pelo poder executivo.

Cabe ao poder executivo delinear, com maior precisão, o *modus operandi* do sistema tributário italiano, observados os preceitos constitucionais e as linhas mestras definidos na lei 42/2009. Verifica-se, assim, a pujança atribuída ao poder executivo na definição concreta do modo de relacionamento entre os níveis de governo e a estruturação do sistema tributário.

É oportuno ressaltar que - embora a lei n.º 42/2009 atribua um elevado papel ao poder executivo - na medida em que delega expressamente a ele a competência para detalhar o sistema financeiro e tributário - ela não concede uma *delegação em branco*, pois define os princípios norteadores que o devem guiar nesse mister. Contudo, não é demais enfatizar que a efetiva implementação normativa fica a cargo do poder executivo que atuará por meio de decreto legislativo sem a participação do parlamento. Trata-se de uma característica importante que dá uma tônica peculiar ao modelo italiano.⁶¹³

Ao discorrer sobre a lei 42/2009, *Filippo Scuto* averba que a sua grande contribuição foi a alteração dos critérios norteadores dos repasses de recursos. Deixa-se o modelo baseado no histórico de despesas para adotar o custo necessário para prover as atribuições confiadas aos entes menores. Tal mudança tem o condão de promover a transparência, a eficácia e a responsabilidade em todos os níveis de governo.⁶¹⁴

Com efeito, do exposto acima, é possível concluir que não há de se falar num federalismo fiscal no Estado italiano, mas de um federalismo financeiro, visto que a autonomia decorre muito mais de um sistema de transferência intergovernamental de recursos do que propriamente da exigência de tributos próprios.

4.3.3 - Dados concretos da arrecadação tributária por níveis de governo na Itália

Vistos os aspectos teóricos referentes ao sistema tributário italiano, importa agora verificar como as regras postas repercutem em termos de arrecadação tributária por nível de governo. As tabelas abaixo indicam a participação do ente central e dos entes locais (incluindo nestes as Regiões autônomas) no total das receitas arrecadas.

⁶¹³ Sobre o tema, ver SCUTO, Filippo. *The Italian Parliament paves the way to “fiscal Federalism”*. Disponível em: <http://www.on-Federalism.eu/attachments/057_scuto.pdf> Acesso em 24 ago. 2013.

⁶¹⁴ In: *The Italian Parliament paves the way to “fiscal Federalism”*. Disponível em: http://www.on-Federalism.eu/attachments/057_scuto.pdf. Acesso em 24 ago. 2013.

Vejam os: ⁶¹⁵

Tabela 1 - Percentual dos níveis de governo no total das receitas tributárias arrecadadas

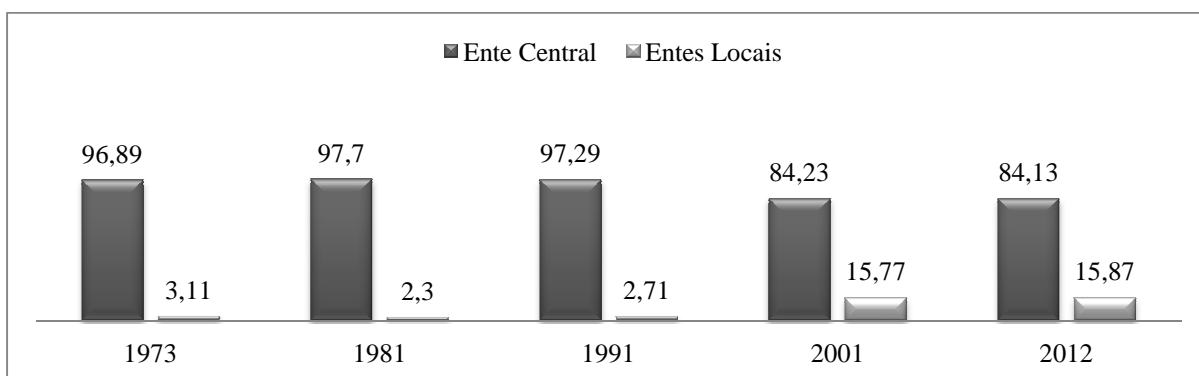
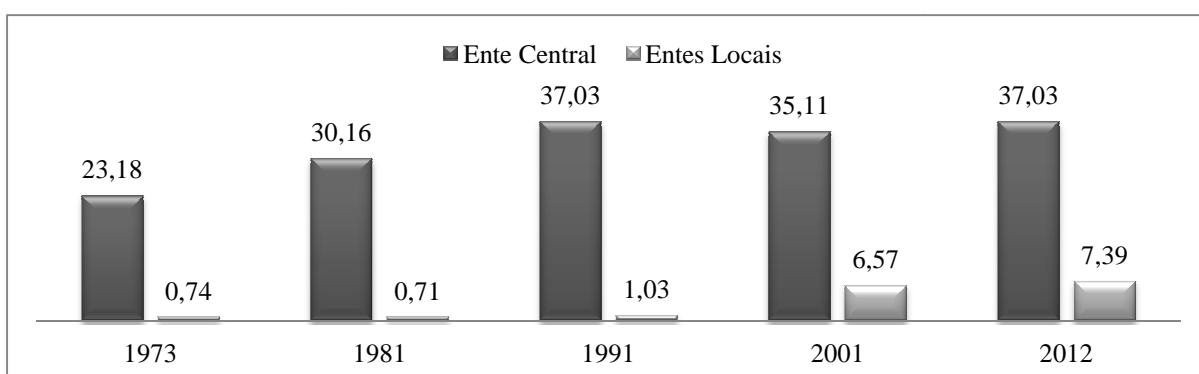


Tabela 2 - Percentual da arrecadação tributária em relação ao PIB



Os dados demonstram que o ente central sempre gozou de evidente protagonismo na arrecadação tributária, embora se perceba um aumento da participação local no total das receitas arrecadadas.⁶¹⁶ De acordo com os dados inseridos na tabela 2, é possível vislumbrar um salto em termos de participação dos entes locais no total das receitas arrecadadas de 0,74% para 7,39% no período compreendido entre 1973 e 2012. Contudo, é apenas a partir do ano de 2001, com a adoção de um novo modelo financeiro, que se vislumbra um avanço significativo.

Foi nesse período que houve uma alteração no Título V da Constituição italiana. Portanto, os resultados decorrem da nova postura constitucional.

⁶¹⁵ As tabelas 1 e 2 foram elaboradas pelo autor com base em informações retiradas do sítio <http://www.oecd.org/ctp/Federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm#A_Title>. Acesso em 05 mar. 2013.

⁶¹⁶ Ressalte-se que os entes locais aqui incluem todos os níveis descentralizados de governo.

Todavia, é importante ressaltar que após a entrada em vigor da lei 42/2009 ainda não se vislumbra nenhuma alteração significativa no cenário, uma vez que, em 2001, a participação dos entes locais era de 6,57% e, em 2012, tal percentual era de 7,39%. Percebe-se, portanto, certa estagnação no modelo de arrecadação tributária, o qual ainda se mostra fortemente centralizado e sem grandes avanços no sentido de uma descentralização tributária.

4.3.4 - Considerações finais sobre o sistema tributário italiano

O modelo de organização política do Estado italiano apresenta muitos pontos em comum com os Estados federais. Tal traço mostra-se evidente quando nos deparamos com as regras constitucionais que fixam as competências do ente central e das Regiões autônomas (privativas e residuais, respectivamente), como é típico em Estados federais.

Essa postura denota uma opção por um modelo de organização lastreado em princípios de descentralização, de modo a aproximar as decisões de natureza política de seus destinatários. Busca-se, através da descentralização, uma maior proximidade com o público interessado e, por conseguinte, prestigiar a diversidade na elaboração das políticas públicas.

Contudo, verifica-se, concretamente, que o ente central goza de um status especial, sendo um verdadeiro protagonista na ação estatal, pois cabe a ele estabelecer o modo de relacionamento entre os entes descentralizados, com amplos poderes para balizar os contornos concretos da autonomia que os entes descentralizados podem desfrutar.

Ressalte-se, ademais, que não existe um órgão legislativo que, efetivamente, represente os interesses dos entes descentralizados na elaboração da legislação nacional, visto que o Senado, na forma em que foi estruturado, não desenvolve tal papel, como é de praxe num sistema federal. Logo, a delimitação da autonomia dos entes descentralizados acaba por ser definida por meio da legislação proveniente da manifestação do órgão legislativo nacional, o qual foi incumbido desse desiderato pela própria CRI/47.

Ademais, os números apresentados confirmam que, em termos de receitas tributárias, o Estado italiano ainda é bastante centralizado, uma vez que o ente central arrecada a imensa parte do total dos recursos (aproximadamente de 84%). Por outro lado, os números demonstram certa estagnação em termos de descentralização das receitas fiscais, visto que não se vislumbra um aumento significativo, e de forma progressiva, da participação dos entes menores no total das receitas tributárias.

Sendo assim, preferimos classificar o Estado italiano como sendo uma forma intermediária entre o Estado federal e o Estado unitário, uma vez que não se subsume, em sua

essência, a nenhuma dessas formas de Estado. Com isso, filiamo-nos à corrente que preconiza o Estado Italiano como um Estado regional, marcado por peculiaridades que denotam uma forma peculiar de organização estatal.

Outrossim, o que se verifica, concretamente, é que a autonomia dos entes decorre de um sistema de transferências de recursos e não propriamente da exigência de tributos próprios. Esse fato é corroborado pelos números suprarreferidos. Com efeito, não há de se falar, concretamente, num federalismo fiscal na Itália, mas num federalismo financeiro, uma vez que o sistema busca assegurar os recursos necessários, ao custeio das despesas públicas dos entes descentralizados, através de mecanismos de repasses financeiros e não propriamente por meio do exercício do poder tributário próprio pelos entes descentralizados.

CAPÍTULO V – GLOBALIZAÇÃO E FEDERALISMO FISCAL

5.1 - Noções gerais sobre globalização

O termo globalização apresenta uma imanente dificuldade conceitual. Esse fato decorre de utilização indiscriminada desse termo para fazer referência às diversas facetas que podem ser vislumbradas num processo complexo e multidimensional. As variadas perspectivas e conotações que são atribuídas à globalização acabam por ensejar sentidos bastante distintos, a depender do contexto no qual é empregado. Não se trata, portanto, de um termo unívoco, marcado por uma precisão semântica.⁶¹⁷

Isso, porque é muito comum falar-se em globalização para fazer referência a fatos e circunstâncias relacionados a questões de natureza econômica, social, política ou cultural. Portanto, é por esse prisma multifacetário que devemos procurar extrair, de um modo apenas satisfatório, um sentido apropriado para o termo globalização.

Mas, tendo em vista nosso objeto de estudo, valemo-nos do termo globalização para indicar um fenômeno de crescente interconexão e interdependência entre Estados, organizações e indivíduos numa perspectiva mundial, desvinculado de contingências de espaço, identificadas com limites territoriais. Logo, a globalização implica o reconhecimento de um movimento crescente de integração, que se dá em nível internacional e que se vislumbra, nomeadamente, na seara política, econômica e social.⁶¹⁸

A globalização identifica-se como um processo de intensa interconexão, de modo que as ações dos atores inseridos nesse processo não são sentidas apenas nos seus domínios territoriais, mas também em outras partes do planeta, em escala variada de intensidade. Por isso, as políticas dos Estados nacionais são acompanhadas de perto por outros atores internacionais que, direta ou indiretamente, podem sofrer o influxo delas decorrentes.

A título de exemplo, as mudanças na condução de políticas cambiais e alfandegárias, levadas a cabo por Estados nacionais, e que tenham relevância no cenário internacional, podem afetar a economia mundial e, por conseguinte, produzir efeitos difíceis de mensurar adequadamente. É inerente à globalização uma “radiação difusa”, consistente na dificuldade de previsão, em termos de intensidade, das consequências e resultados, numa perspectiva macro.

⁶¹⁷ Ver CAMPOS, Luis; CANAVEZES, Sara. *Introdução à Globalização*. Disponível em <<http://dspace.uevora.pt/rdpc/handle/10174/2468>>. Acesso em 05 set. 2013.

⁶¹⁸ Sobre tema, ver GONÇALVES, Reinaldo. *Globalização e Desnacionalização*. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p. 23 e ss; IANNI, Octavio. *Teorias da globalização*. 16.º ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2010.

Essa interdependência não revela um fenômeno novo, mas decorre de um longo processo histórico.⁶¹⁹ Contudo, é no final de século XX, e no início de Século XXI, que se percebe uma visível intensificação do processo, pois é nesse período que se verifica um espetacular desenvolvimento das tecnologias de informação, o que veio a permitir a comunicação instantânea entre pessoas localizadas nas mais diversas partes do mundo. A facilidade de comunicação e transmissão de dados é a força motriz da globalização, na medida em que promoveu uma fantástica redução dos custos associados às transações em escala mundial. Logo, não é demais afirmar que facilidade de transmissão de dados e informações pavimentou a estrada para a globalização.⁶²⁰

Importa ressaltar, ainda, que o fenômeno globalização está, inexoravelmente, associado à ascensão do capitalismo, impregnado de ideais neoliberais que conclamam por uma liberação dos mercados e por uma expansão cada vez maior da competitividade, em nível internacional. É a busca pela eficiência sob uma perspectiva mundial e não apenas no âmbito dos Estados nacionais.

Sob a ótica econômica, os ideais neoliberais que sustentam a perspectiva globalizada de uma nova economia mundial podem ser sintetizados por meio de algumas premissas: a) economia dominada pelo sistema financeiro e pelo investimento em escala global; b) processos de produção flexíveis e multilocais; c) baixos custos de transporte; d) revolução nas tecnologias de informação e de comunicação; e) desregulamentação das economias nacionais; f) preeminência das agências financeiras multilaterais.⁶²¹

Ao discorrer sobre a globalização econômica, Boaventura de Souza Santos aduz:

As implicações destas transformações para as políticas econômicas nacionais podem ser resumidas nas seguintes orientações ou exigências: as economias nacionais devem abrir-se ao mercado mundial e os preços domésticos devem tendencialmente adequar-se aos preços internacionais; deve ser dada prioridade à economia de exportação; as políticas monetárias e fiscais devem ser orientadas para a redução da inflação e da dívida pública e para a vigilância sobre a balança de pagamentos; os direitos de propriedade privada devem ser claros e invioláveis; o setor empresarial do Estado deve ser privatizado; a tomada de decisão privada, apoiada por preços estáveis, deve ditar os padrões nacionais de especialização; a mobilidade dos recursos, dos investimentos e dos lucros; a regulação estatal da economia deve ser mínima; deve reduzir-se o peso das políticas sociais, eliminando a sua universalidade, e transformando-as em meras medidas compensatórias em relação aos estratos sociais inequivocamente vulnerabilizados pela actuação do mercado.⁶²²

⁶¹⁹ Esse ideal de integração já se fazia presente nos séculos XVI e XIX, respectivamente, através do movimento de expansão e dos descobrimentos marítimos, bem como pela emigração laboral para o continente americano (EUA em especial) - (Cf. GOUVEIA, Luís Borges et al. *Um ensaio sobre a governança na era da globalização*. Disponível em <http://www2.ufppt/~lmbg/com/geo_eraglobal09.pdf>. Acesso em 05 set. 2013.

⁶²⁰ Cf. GONÇALVES, Reinaldo, *Globalização e Desnacionalização*, p. 29.

⁶²¹ Cf. SANTOS, Boaventura de Souza. Os processos da globalização. _____ (org.). *A globalização e as ciências sociais*, São Paulo: Cortez Editora, 2002, p. 29.

⁶²² SANTOS, Boaventura de Souza. *Os processos da globalização*, p. 29-30.

A complexidade inerente ao fenômeno globalização ocasiona percepções bastante diversas, nomeadamente no que tange à mensuração dos benefícios e malefícios. Com efeito, verifica-se a coexistência de correntes doutrinárias com percepções diametralmente opostas. Essa polarização decorre, geralmente, de premissas ideológicas extremadas e que deixam de considerar a profunda complexidade que subjaz a questão.

Enquanto algumas teorias vislumbram a globalização como o grande triunfo da racionalidade, da inovação e da liberdade capaz de produzir progresso infinito e abundância ilimitada, outras consideram a globalização como anátema, ou seja, uma maldição da sociedade contemporânea, que transporta consigo a miséria, a marginalização e a exclusão da grande maioria da população mundial, uma vez que o alardeado progresso e a abundância se tornam realidade apenas para um clube cada vez menor de privilegiados que adquirem o *status* de uma “elite global” a comandar todo o processo.⁶²³

Importa, portanto, trazer a lume os principais argumentos que alicerçam essas duas visões extremadas sobre a globalização. Tal exposição nos dará uma visão mais clara e direta dessas divergentes percepções. Vejamos:

a) A globalização como processo de desenvolvimento

Numa perspectiva deveras otimista, algumas teorias preconizam que a globalização representa um mecanismo de desenvolvimento consistente num conjunto de oportunidades valiosas que, se bem aproveitadas, podem gerar benefícios para todos os atores envolvidos no processo. Essas teorias, de regra, fulcram-se em argumentos de natureza eminentemente econômica e que levam em consideração a busca pela eficiência na alocação de recursos. Por esse prisma, a globalização permitiria uma otimização dos processos produtivos e, por conseguinte, o barateamento dos custos, a beneficiar o consumidor.⁶²⁴

Com a abertura dos mercados e o aumento da competição em nível internacional, haveria uma melhora na qualidade dos produtos e nos níveis de preços. A participação no cenário econômico internacional conduziria ao necessário aperfeiçoamento do processo produtivo, através da eliminação dos desperdícios e do barateamento dos custos, tudo com vistas a garantir um nível elevado de competitividade.

Nesse contexto, os Estados nacionais teriam que identificar seus pontos fortes, em termos de competitividade, e buscar o constante aprimoramento, de modo a inserir-se na esfera internacional, para garimpar as oportunidades disponíveis.

⁶²³ Cf. SANTOS, Boaventura de Souza. *Os processos da globalização*, p. 53.

⁶²⁴ Sobre o tema, ver, CARDOSO, Miriam Limoeiro. Ideologia da globalização e (des) caminhos da ciência social In: Globalização Excludente. GENTILI, Pablo (org.) *Desigualdade, exclusão e democracia na nova ordem mundial*. Rio de Janeiro: Vozes, 1999, p. 96.

Esse ideal traz imanente a supervalorização do princípio da eficiência, tendo-o como critério norteador da atividade estatal, das organizações e dos indivíduos, numa perspectiva macro. É um sistema alicerçado na obsessão pelo constante aprimoramento, como forma de gerar desenvolvimento.

Por outro norte, apregoa-se a globalização como instrumento capaz de promover uma redistribuição de riquezas em favor de regiões alijadas dos processos produtivos e do acesso aos grandes mercados internacionais. Isso, porque a busca por menores custos de produção tem levado a uma migração de grandes empresas para países que ofereçam melhores condições, tais como: a) menores custos com mão de obra assalariada; b) regras mais flexíveis de proteção ambiental; c) matéria-prima mais acessível; d) benefícios fiscais; e) um grande mercado consumidor.

Nesse sentido, Grunberg e Laïd averbam que:

No transcorrer dos anos, a globalização aparecerá o que ela é realmente: um processo histórico de redistribuição de riqueza e de poder em favor das regiões do mundo que deles foram privadas durante pelo menos dois séculos. Ela não anuncia os funerais do Ocidente, nem o da Europa, mas o fim da renda econômica do Ocidente sobre o mundo.⁶²⁵

De acordo com essa perspectiva, muitos países subdesenvolvidos e em vias de desenvolvimento poderiam se beneficiar da globalização, pois a atração de investimentos externos alavancaria o desenvolvimento que sozinhos não teriam condições de promover. Tem-se, assim, a globalização como uma forma de democratização das oportunidades.

b) A globalização como instrumento de imperialismo e dominação

Outra linha doutrinária percebe a globalização como um “mal da humanidade moderna”, consubstanciado num intenso processo de valorização do capital, em detrimento da pessoa enquanto ser humano. Isso, porque a globalização, a pretexto de buscar o desenvolvimento econômico, promoveria um acentuado recuo em matéria de direitos sociais, mormente dos direitos trabalhistas, os quais foram conquistados, ao longo do tempo, através de muitas batalhas e que tiveram por objetivo dar maior dignidade aos trabalhadores pobres expropriados dos meios de produção. Nesse sentido, vislumbra-se uma grande pressão internacional rumo à flexibilização das legislações trabalhistas, cunhadas na hipossuficiência do trabalhador. Constantemente, verifica-se um questionamento sobre esse tipo de percepção.

Essa corrente identifica a globalização como um processo de dominação, lastreado numa firme defesa de ideais liberais ultrapassados e que trazem ínsito uma concentração de renda cada vez maior. Nesse cenário, uns poucos seriam beneficiados pelo conclamado

⁶²⁵ Apud PEREIRA, Luis Carlos Bresser. *Globalização e Estado-Nação*. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/1976/TD160.pdf;jsessionid=E99DE47EF0563561E207E3B980694ED3?sequence=1>> .Acesso em 06 set. 2013.

desenvolvimento, enquanto a grande maioria continuaria a ser tratada como mero objeto, matéria-prima para a elevação dos níveis de lucratividade.⁶²⁶

Nesse sentido, Noam Chomsky averba que:

Em geral o mundo está sendo levado a uma espécie de modelo do Terceiro mundo, por uma política deliberada pelo Estado e pelas corporações, com setores de grande riqueza, uma grande massa de miséria e uma grande população supérflua – desprovida de todo e qualquer direito porque em nada contribui para a geração de lucros, onde seu único valor é o humano.⁶²⁷

Percebe-se, portanto, considerações fulcradas em argumentos extraídos de uma perspectiva eminentemente social e que rivaliza com a ideia de que a busca pelo desenvolvimento econômico, numa perspectiva global, beneficia a todos. Vislumbra-se, nessa concepção, que a globalização, alicerçada em princípios de eficiência e geração de lucros, acaba por permitir uma maior concentração de riquezas e, por conseguinte, promove a desvalorização do indivíduo, encarado como uma mera engrenagem de um processo de geração de riquezas, e não como sujeito de direitos que deve ter sua dignidade preservada.

Ademais, para essa linha doutrinária, a globalização não serve como um mecanismo de redistribuição de riquezas entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento, pois as corporações multinacionais acabam por representar os interesses dos países desenvolvidos. A migração das corporações multinacionais teria por objetivo a redução de custos, ou mesmo a possibilidade de produção sem a submissão a rígidos marcos regulatórios (ambientais, sociais etc.). Ocorre que os beneficiados de tal modelo seriam as grandes economias, verdadeiras destinatárias dos ganhos. Tratar-se-ia, destarte, de uma faceta moderna do velho conceito de imperialismo.⁶²⁸

As teses supracitadas revelam posições extremadas sobre a globalização; enquanto a primeira ressalta os benefícios, a segunda acentua os malefícios, analisados sob uma perspectiva restrita e que não considera a diversidade de fatores inerentes a todo o processo.

Ocorre que a globalização é um fenômeno multifacetário marcado por enorme complexidade, de modo que qualquer polarização será marcada por equívoco e imprecisão. É preciso ter em vista que a complexidade, que é inerente à globalização, traz à tona tanto benefícios quanto malefícios que deverão ser administrados. Tanto uma quanto a outra corrente partem de algumas premissas verdadeiras, mas que devem ser compaginadas.

⁶²⁶ Sobre o imperialismo, ver BROWN, Michael Barratt. *A econômica política do imperialismo*. Tradução de Ney Kruehl, revisão técnica de Mauro Roberto da Costa Souza, Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1978.

⁶²⁷ Democracia e mercados na nova ordem mundial. In: *Globalização Excludente*. GENTILI, Pablo (org.) *Desigualdade, exclusão e democracia na nova ordem mundial*, Rio de Janeiro: Editora Vozes LTDA, 1999, p. 38.

⁶²⁸ Cf. BROWN, Michael Barratt. *A econômica política do imperialismo*, *passim*.

A capacidade de tirar proveito da globalização dependerá da capacidade de percepção dos pontos fortes e fracos e, com isso, identificar as oportunidades acessíveis. Uma postura mais equilibrada recomenda reconhecer os avanços e vantagens que uma maior integração mundial pode proporcionar, sem deixar, contudo, de considerar as consequências negativas que a inserção num contexto mundial pode trazer à tona.

As externalidades acabam por se tornar incomensuráveis e de difícil controle, mas, em contrapartida, pode propiciar, para aqueles atores que compreendam bem o processo, valiosas oportunidades de ganho e desenvolvimento. Por outro norte, uma boa compreensão do processo de globalização pode alavancar um planejamento estratégico para gerir, de uma forma mais adequada, as consequências negativas.

A globalização é um fenômeno que bate às portas e o faz com intensidade cada vez maior. Está a promover um estreitamento das distâncias numa perspectiva mundial, de modo que uma postura isolacionista revela-se anacrônica. A santificação ou a demonização desse fenômeno manifesta posições extremadas e que não avaliam adequadamente a complexidade que a ele é inerente.

É preciso reconhecer que se trata de um fato posto e com aptidão para interferir, decisivamente, no cotidiano dos Estados nacionais, organismos internacionais e indivíduos. Tal postura é a que melhor se conforma aos novos tempos.

Alguns apregoam que a globalização representa o fim dos Estados nacionais, na medida em que a progressiva interação e interligação ruma ao que se tem denominado de “aldeia mundial”, na qual as fronteiras territoriais deixam de ser um elemento preponderante. Contudo, não compartilhamos essa crença.

É verdade que as grandes decisões hoje ultrapassam as fronteiras territoriais e se conectam, cada vez mais, com as questões internacionais. Não obstante, a inserção proveitosa, num contexto globalizado, requer uma presença forte dos Estados nacionais, os quais devem estabelecer estratégias eficazes, do ponto de vista dos interesses de cada um, para garimpar as melhores oportunidades.

Nesse sentido, Luiz Carlos Bresser-Pereira preconiza que:

O país que pretender concorrer, com êxito, em mercados altamente competitivos e altamente politizados como são os mercados internacionais, terá que ter uma nação coesa e Estado forte, capazes ambos de formular uma estratégia nacional de desenvolvimento. Por isso, o Estado-nação tornou-se uma instituição muito mais relevante no plano das políticas econômicas; por isso, nunca foi mais importante do que hoje do que cada nação seja capaz de formular sua estratégia de competição.⁶²⁹

⁶²⁹ In: *Globalização e Estado-Nação*, acesso em 16 set. 2013.

Desse modo, a globalização preserva o papel relevante dos Estados nacionais, os quais, em tal contexto, atuam como representantes do interesse nacional na seara internacional. Cabe aos Estados nacionais o papel de estabelecer estratégias de atuação, estratégias essas que serão de vital importância para o sucesso ou insucesso de tal empreitada.

5.1.1 - Espécies de globalização

A globalização é um processo complexo e, como tal, é marcada por diversas facetas. Logo, para melhor compreensão, podemos classificá-la tendo em vista um determinado foco de atuação. As possibilidades são muitas, mas, para o efeito deste estudo, pensamos ser mais importante destacar as seguintes:⁶³⁰

a) Globalização em termos de produção e circulação de mercadorias

Uma das principais facetas da globalização envolve uma expansão gradativa dos mecanismos de produção e de circulação de mercadorias, de modo a contemplar um mercado que ultrapassa os limites territoriais nacionais. Logo, não se vislumbra mais as fronteiras territoriais como um limite para atuação, pois há um horizonte muito mais amplo e repleto de oportunidades.

Por esse prisma, a globalização busca baratear os custos de produção através da alocação eficiente dos recursos numa perspectiva mundial. É a busca por matéria prima mais acessível, mão de obra mais em conta, menor custo tributário, regras ambientais mais flexíveis, dentre outros; tudo com vistas a diminuir os custos e, por conseguinte, otimizar os lucros.

Essa situação se materializa por meio da atuação das empresas multinacionais que, através de um elevado nível de planejamento e coordenação, espalham-se pelo mundo todo, de modo a aproveitar as melhores oportunidades. É o caminho no sentido de um processo produtivo integrado, uma vez que o sistema de produção envolve, muitas vezes, várias localidades espalhadas ao redor do planeta. Trata-se da utilização de sofisticados instrumentos logísticos, com vistas a interligar as fases de um processo produtivo multimodal.⁶³¹

⁶³⁰ A propósito do tema, ver SIMÕES, Vítor Conrado. O Processo de globalização: implicações para Portugal. In *Globalização: documentos de suporte ao parecer “globalização - implicações para o desenvolvimento sustentável”* Disponível em: <http://www.ces.pt/download/568/Global_DocSuporte.pdf>. Acesso em 07 set. 2013.

⁶³¹ Com vistas a garimpar as melhores oportunidades, muitas empresas criam departamentos com objetivos específicos de planejamento de suas atividades, tendo em vista os aspectos relacionados à logística de produção e circulação de mercadorias. Ressalte-se que tal atitude está intrinsecamente relacionada com o grande desenvolvimento dos meios de transporte, nomeadamente no que toca à redução do tempo gasto no processo.

Já no que toca à circulação de mercadorias, a globalização representa a busca por um mercado mundial e ultrapassando o espaço territorial dos Estados nacionais. É a competição elevada ao nível internacional, e que tem por objetivo conquistar uma desejada clientela mundial.⁶³²

Nesse contexto, vale destacar o papel de alguns países emergentes que, valendo-se de condições peculiares (abundância e baixo custo de matéria-prima, mão de obra barata, níveis baixos de proteção ambiental, baixas cargas tributárias, dentre outros), tornaram-se mais competitivos, na medida em que conseguiram praticar preços muito aquém daqueles praticados por outros países que não dispõem das mesmas condições.

É o que aconteceu com grande parte da Ásia que pôde experimentar um crescimento econômico surpreendente.⁶³³

A situação referida é vista por alguns como uma forma de redistribuição de riquezas entre os países, pois permite que as economias em desenvolvimento consigam concorrer no cenário internacional em situação de vantagem comparativa em relação aos países desenvolvidos, tirando-as de uma situação de isolamento.⁶³⁴

Essa faceta da globalização tem por premissa a supervalorização do princípio da eficiência, pois proclama que a ampliação dos espaços de produção e circulação de produtos promove o barateamento dos custos e, por conseguinte, a redução dos preços, o que gera benefícios diretos para o consumidor, o qual terá a sua disposição melhores produtos a preços menos onerosos.

Contudo, é importante ressaltar que o conclamado benefício geral, proveniente de uma ampla liberalização dos processos produtivos e da circulação de mercadorias, deve ser visto com bastante cautela e minuciosamente avaliado pelos Estados nacionais, os quais, tendo em vista as particularidades de cada um, devem estabelecer estratégias de atuação.

A adesão pura e simples a um sistema de competição internacional, sem o devido planejamento, pode causar consequências desastrosas no âmbito interno, como, por exemplo, a perda de espaço para a produção nacional, desindustrialização, perda de postos de trabalho etc.

⁶³² Sobre o tema, ver PEREIRA, Luis Carlos Bresser *Globalização e Estado-Nação*, ob. cit.

⁶³³ Nesse sentido, ver as considerações de Joseph E Stiglitz ao comentar os efeitos da abertura do comércio internacional como fonte de crescimento econômico (in *Globalização e seus malefícios. A promessa não cumprida de benefícios globais*, Tradução de Bazán tecnologia e Linguística, São Paulo: Futura, 2002, p. 30).

⁶³⁴ Sobre o tema, Joseph E. Stiglitz (ob. cit., p. 30), averba que tal vantagem comparativa, por decorrer geralmente de baixa remuneração paga aos trabalhadores locais, é bastante criticada por países ocidentais. Contudo, esse autor afirma que para muitos dos habitantes de países em desenvolvimento, trabalhar numa fábrica em troca de baixos salários acaba por se tornar uma opção mais vantajosa do que continuar preso a um trabalho rural, como, por exemplo, a plantação de arroz.

b) Globalização em termos regulatórios

O processo de integração e interconexão entre as diversas partes do mundo traz à baila a necessidade do estabelecimento de regras que definam parâmetros balizadores de comportamentos dos diversos atores, de modo a se alcançar certo nível de harmonização, em termos de procedimentos e condutas, e que possam repercutir em escala mundial.

Tornam-se cada vez mais importantes os processos de negociação que objetivam definir as regras básicas, as quais devem nortear a conduta dos diversos atores que atuam no processo. O estabelecimento de marcos regulatórios, minimamente aceitos na esfera internacional, podem contribuir, decisivamente, para facilitar o fluxo de bens e serviços. Exemplo típico é a busca constante de harmonização das regras sanitárias, no que toca à comercialização de alimentos.

Nesse sentido, é importante destacar o Acordo sobre Aplicação de Medidas Sanitárias e Fitossanitárias (AMSF) que, de modo geral, materializa um esforço no sentido de estabelecer regramentos básicos em matéria sanitária no comércio internacional.⁶³⁵

c) Globalização em termos comportamentais

Um dos perceptíveis efeitos da globalização é a diminuição das diferenças, em termos de desejos, aspirações e padrões de consumo nas diversas partes do mundo, de modo que, mesmo existindo peculiaridades locais, seja possível a promoção de marcas, produtos e campanhas publicitárias em escala mundial.⁶³⁶

A globalização traz consigo a busca pela definição de padrões de consumo massificados e que possam viabilizar o ideal de uma clientela mundial. Nessa seara, é decisiva a atuação publicitária pensada em produtos universais e que possam ser adaptados às peculiaridades nacionais.

Mostra-se relevante, de acordo com essa perspectiva, a promoção de artistas (cantores, músicos, atores etc.) e desportistas que possam galgar o status de “ídolos mundiais” e, assim, influenciar comportamentos em todas as partes do mundo.⁶³⁷

⁶³⁵ Sobre o tema, ver LUCHESE, Geraldo. *Globalização e regulação sanitária no Brasil*. Tese de conclusão de doutoramento em Saúde Pública, ENSP/FIOCRUZ. Disponível em <http://www.abrasco.org.br/UserFiles/File/GT/VISA/Teses/tese_geraldo_lucchese.pdf> Acesso em 14/10/2013.

⁶³⁶ Ver LESSA, Calos. *Globalização, crise, alguma esperança?* Disponível em <<http://www.uff.br/revistaeconomica/v1n2/2-lessa.pdf>> Acesso em 14/10/2013.

⁶³⁷ A globalização comportamental está inserida num contexto muito maior, o qual está intimamente relacionado com a promoção de uma cultura globalizada. Sob essa perspectiva, Boaventura de Souza Santos averba que: *A questão é de saber se o que se designa por globalização não seria mais corretamente designado por ocidentalização ou americanização, já que os valores, os artefatos culturais e os universos simbólicos que se globalizam são ocidentais e, por vezes, especificamente norte-americanos, sejam eles o individualismo, a democracia política, a racionalidade econômica, o utilitarismo, o primado do direito, o cinema, a publicidade, a*

d) Globalização em termos de conscientização

Um aspecto interessante que a globalização tem promovido é a busca pelo desenvolvimento de uma “consciência universal” que tenha por finalidade a preservação dos recursos naturais, a proteção ao meio ambiente e a promoção de uma cultura de respeito aos direitos humanos, como corolário da dignidade da pessoa humana, valor caro tanto no plano nacional quanto no plano internacional.

Essa perspectiva tem desfrutado de bastante destaque, através da atuação dos meios de comunicação que noticiam, com incrível celeridade, os acontecimentos nas mais distantes partes do mundo. Essa facilidade de informações tem dado ensejo à defesa de “valores universais” que devem ser respeitados. Nesse sentido, é cada vez maior a defesa dos direitos humanos, sob uma perspectiva lastreada numa concepção universal e não meramente decorrente do direito oriundo dos órgãos competentes de cada país. Vê-se, diuturnamente, uma enorme pressão internacional sobre aqueles países que destoam do “padrão universal”.

Importa ressaltar que até intervenções armadas, em evidente violação ao princípio da não agressão e do respeito à soberania nacional, ocorrem constantemente sob a justificativa de proteção de direitos humanos, vislumbrados sob uma ótica universal, a qual, muitas vezes, é dissonante da concepção prevista nos ordenamentos jurídicos de alguns Estados nacionais. Logo, a globalização, dentro dessa perspectiva, também alcança o direito que, como elemento cultural, acaba por ganhar uma conotação universal em temas sensíveis.

e) Globalização Financeira

A globalização financeira proclama a livre circulação internacional de capitais, por meio da eliminação gradual das amarras estabelecidas pelas legislações nacionais, a envolver, de regra, a desregulamentação dos sistemas financeiros nacionais. Trata-se de um estágio mais avançado do capitalismo, que conclama a livre circulação de capitais na esfera internacional.⁶³⁸

Contudo, é preciso enfatizar o risco inerente a essa concepção, na medida em que abre espaço para grande especulação financeira e pode acarretar consequências muito danosas, do

televisão, a internet, etc. (In Os processos da globalização. _____(org.). *A globalização e as ciências sociais*, ob. cit., p. 45).

⁶³⁸ Sobre o tema ver KREGEL, Jan A. Riscos e implicações da globalização financeira para a autonomia de políticas nacionais, tradução de Maria Clara Paixão de Souza. In FILHO, Fernando Ferrari; PAULA, Luiz Fernando de (orgs.). *Globalização Financeira: ensaios de macroeconomia aberta*, Petrópolis, RJ: VOZES, 2004, pp. 31-58.

ponto de vista macroeconômico. A livre circulação de capitais, sem qualquer regulação estatal, pode acarretar riscos e afetar o desempenho das diversas economias mundiais.⁶³⁹

Logo, é esse contexto multifacetário, a envolver distintas perspectivas, que deve nortear a discussão sobre o fenômeno globalização. Trata-se da consideração de perspectivas diversas que informam esse complicado processo de interconexão mundial, a revelar a diminuição gradativa da importância das fronteiras geográficas e, por conseguinte, promover uma aproximação, cada vez maior, entre Estados, organizações e indivíduos.

5.2 - Globalização e Harmonização tributária

No tópico anterior, discorremos sobre a globalização com vistas a estabelecer as premissas teóricas que delinham esse fenômeno. Restou evidenciado que se trata de um tema complexo e marcado por variadas facetas. Mas, em geral, a globalização expressa uma caminhada no sentido de uma crescente relação de interconexão e interdependência entre Estados, organizações e indivíduos numa perspectiva mundial, que se apresenta de forma desvinculada de contingências de espaço, identificadas mediante limites fronteiriços.

Ocorre que essa caminhada traz à tona algumas questões que merecem uma atenção especial. Entre elas, destaca-se o fato de que uma interconexão entre os diversos atores internacionais traz consigo um pujante apelo por medidas de aproximação legislativa entre os diversos ordenamentos jurídicos, nomeadamente no que toca a alguns aspectos sensíveis. Isso, porque o estabelecimento de regras básicas com abrangência internacional representa um facilitador para o processo, a eliminar parte das dificuldades burocráticas no fluxo de bens, pessoas e informações numa escala mundial.

Nesse sentido, são constantes os esforços para adoção de medidas que impliquem um determinado nível de harmonização legislativa, com vistas a diminuir as diferenças normativas que possam representar um entrave ao processo de integração. A existência de normatizações muito díspares, entre os diversos Estados nacionais, dificulta o processo de internacionalização, nomeadamente no que tange à produção, circulação de pessoas, bens e capitais, numa perspectiva que extravasa os limites territoriais dos Estados nacionais e pretende alavancar o ideal de um mercado global.

Destarte, é de suma relevância a relação entre globalização e harmonização legislativa. A busca pela convergência normativa é um passo fundamental que objetiva desburocratizar e

⁶³⁹ Sobre o tema, ver PLIHON, Dominique. *A Globalização Financeira*. Disponível em <http://www4.fe.uc.pt/ciclo_int/doc_06_07/dominique_plihon.pdf> Acesso em 10/10/2013.

facilitar a compreensão dos pontos essenciais que o direito procura regular, tendo em vista a necessidade de relacionamento, cada vez mais intensa, que ultrapassa as fronteiras nacionais e prima pelas relações internacionais, nas mais distantes regiões e localidades.

Essa conclamada harmonização pode ocorrer em diferentes graus de intensidade, a depender da abrangência que se procure dar a ela, bem como do contexto econômico, político e social que a ela sirva de palco. Mas é nos chamados blocos (ou espaços) de integração regional que a harmonização encontra campo bastante fértil, na medida em que atua como um instrumento que visa a incrementar as relações intrabloco, através da diminuição gradual das disparidades normativas e, por conseguinte, a facilitação do fluxo de bens, pessoas, serviços e capitais nos espaços regionais. Os espaços de integração regional decorrem de associações voluntárias (através de tratados internacionais) entre Estados nacionais com o objetivo de estabelecer uma relação mais próxima. Essas associações visam a definir estratégias de atuação conjunta que sejam capazes de proporcionar benefícios mútuos.

De acordo com o nível de integração econômica (em escala crescente), esses agrupamentos podem ser classificados em:⁶⁴⁰

a) *Zona de livre comércio*. Tem por fulcro a liberação comercial entre os Estados que participam do bloco, através da eliminação ou redução dos tributos aduaneiros e de outras exigências extrafiscais que possam dificultar as importações intrabloco.

b) *Mercado comum ou união aduaneira*. Além de liberar o comércio intrabloco, proclama o estabelecimento de uma política comum de relacionamento com outros Estados que não pertençam ao bloco. Materializa-se, mormente, através do estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum para as importações provenientes de Estados não pertencentes ao bloco de integração regional.

c) *União econômica*. Trata-se do estágio mais avançado de integração, no qual, além da liberalização comercial intrabloco e do estabelecimento de uma política comum de relacionamento com Estados terceiros, visa a uma integração mais profunda em termos de políticas econômicas entre os seus Estados membros.

Nesse contexto, a harmonização tributária consiste num processo de ajustamento das estruturas normativas que versam sobre a tributação, a fim de que haja um determinado nível de convergência entre os diversos sistemas jurídicos pertencentes a cada um dos partícipes do bloco. Sobre o tema, Claudino Pita assevera que é possível distinguir dois aspectos da

⁶⁴⁰ Cf. CANO, Hugo Gonzáles.. *A Harmonização Tributária em processos de integração econômica*, Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária; tradução de Ana Cecília Estellita Lins e revisão de Oswaldo da Costa e Silva, Brasília: ESAF, 1986, p. 11.

harmonização tributária: a harmonização da estrutura formal e funcional do sistema tributário e a harmonização nos níveis de tributação.⁶⁴¹

A harmonização da estrutura formal e funcional localiza-se no campo da técnica, pois se refere aos aspectos estruturais e técnico-formais das legislações. Esse aspecto lida com a definição das opções estruturais de um determinado sistema tributário, tais como a tributação no destino ou na origem, tributação cumulativa ou não cumulativa (sobre o valor acrescentado), as bases de incidência tributária etc. Trata-se, portanto, dos aspectos qualitativos da tributação, podendo referir-se ao sistema como um todo ou a apenas algum ou alguns dos tributos. Importa destacar que a harmonização da estrutura formal e funcional preserva a autonomia dos Estados membros para estabelecer os níveis de tributação, de acordo com as suas metas econômicas, nomeadamente através da graduação das alíquotas dos tributos, desde que essas não sejam incompatíveis com as estratégias regionais de atuação.

Já a harmonização dos níveis de tributação é caracterizada por uma rigidez no instrumental tributário. Ela se consubstancia numa parametrização dos níveis de tributação de modo a eliminar as diferenças quantitativas em termos de ônus tributário. Não se vislumbra, aqui, uma liberdade de fixação das alíquotas (taxas) dos tributos, uma vez que são justamente os níveis de tributação que refletem as orientações econômicas, as quais não podem ser incompatíveis com os objetivos dos blocos de integração regional. A harmonização tributária, em tal sentido, torna-se possível apenas em estágios mais avançados de integração, visto que requer um elevado nível de planeamento económico regional.

Quanto ao grau de harmonização, podemos estabelecer um escalonamento definido abaixo em escala crescente de intensidade:

a) Coordenação. Refere-se ao estabelecimento de políticas públicas voltadas para a tributação, galgadas no estabelecimento de metas comuns, as quais se aperfeiçoam mediante complexos processos de negociações intergovernamentais. Encontra espaço, portanto, no exercício do poder político.

b) Conformação. Visa a promover uma aproximação legislativa na seara tributária, de modo a eliminar ou diminuir as disparidades em termos de tratamento tributário. Trata-se de estabelecer um padrão geral de tributação, nomeadamente através de diretivas ou regulamentos comunitários a estabelecer normas gerais, sem retirar dos Estados nacionais a competência legislativa para regulamentar as questões peculiares.

⁶⁴¹ In *A Harmonização Tributária*, Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária; tradução de Hilda Baldenes da Costa e Siva e Oswaldo da Costa e Silva, Brasília: ESAF, 1989, p. 21.

c) *Uniformização*. Envolve a eliminação total das disparidades, de modo a estabelecer um regramento tributário único em todos os seus aspectos. Ocorre uma subtração da competência legislativa dos Estados membros, os quais passam a se submeter inteiramente a um regramento estabelecido numa esfera supranacional, nomeadamente através de diplomas normativos comunitários que circunscrevem o âmbito do exercício do poder tributário estatal. Consiste, destarte, num estágio avançado de integração e que traz ínsita uma renúncia de soberania tributária.

Verifica-se, portanto, uma graduação nos níveis de harmonização que se pode fazer presente, tendo em vista o maior ou menor grau de integração. Da simples coordenação, até a uniformização, a harmonização vai depender de diversos fatores, bem como de intensos processos de negociação política, uma vez que se relaciona diretamente com a autonomia dos Estados nacionais no que tange às questões internas.

Mesmo diante dos melindres que envolvem a questão, é mister reconhecer que há uma acentuada tendência no sentido de uma gradual convergência, nomeadamente no que toca à seara normativa. Essa convergência é um elemento fundamental para o avanço da globalização, visto que busca eliminar os entraves e aproximar os regimes jurídicos dos diversos Estados nacionais que se predispõem a participar do processo.

Reiteramos que há uma imanente conexão entre globalização e harmonização. Trata-se de um vetor que tem por finalidade pavimentar o caminho que leva a uma interconexão cada vez mais intensa, embora não se possa olvidar que estamos diante de um processo marcado por avanços e retrocessos, em razão das muitas dificuldades que o permeiam. A convergência de interesses, de regra, não é algo fácil de se conseguir.

A harmonização mostra-se deveras relevante no que tange à legislação tributária, uma vez que tal legislação visa a disciplinar o *modus operandi* do exercício do poder tributário como mecanismo de captação de recursos necessários ao custeio das despesas públicas. A busca pela convergência (no sentido de uma aproximação) na legislação tributária dos diversos Estados nacionais, que almejam uma participação no cenário internacional, é um facilitador muito significativo no processo de internacionalização.

A tributação tem o condão de interferir decisivamente nas decisões de mercado e representa um elemento essencial no planejamento estratégico das empresas. O peso da tributação é um fator que pode ser decisivo no direcionamento dos investimentos privados. Nesse contexto, a existência de sistemas tributários burocráticos e ininteligíveis pode significar um entrave à participação no cenário internacional.

Desse modo, a globalização demanda também a busca pelo estabelecimento de regras mais aproximadas de tributação, de modo a facilitar o fluxo de bens, serviços e capitais entre os diversos Estados nacionais que se propõem participar de um mercado globalizado. Normas tributárias aproximadas trazem uma maior segurança aos investidores que, de antemão, poderão quantificar o efetivo ônus tributário envolvido nas transações.

Essa preocupação mostra-se mais sensível em tributos incidentes sobre o consumo e a renda, na medida em que essas bases de incidência são caracterizadas por uma grande mobilidade. Por isso, um avanço significativo, em termos de um “mercado mundial”, passa pelo estabelecimento de regras tributárias comuns (ou pelo menos próximas) que tragam maior transparência aos custos de natureza tributária.

Nessa baila, vislumbram-se muitas tentativas que buscam conciliar as diferenças em termos de tributação. Exemplo claro dessa realidade é materializada na criação de blocos econômicos regionais que ambicionam o estabelecimento de um mercado comum. A existência de um mercado comum pressupõe uma integração entre os diversos sistemas tributários dos Estados nacionais participantes. Faz parte do pacote a ocorrência de medidas de harmonização tributária, pois a existência de sistemas tributários substancialmente divergentes representa um entrave ao processo de integração regional. O êxito de um processo de integração regional depende muito do nível de integração tributária entre os diversos sistemas jurídicos dos Estados nacionais que dele fazem parte.

Nessa baila, a livre circulação de bens, serviços e capitais, na arena global, demanda uma diminuição do âmbito da autonomia dos Estados nacionais no que tange à definição de políticas tributárias, pois essas não se limitam ao contexto interno tão somente, mas, direta ou indiretamente, repercutem no cenário internacional. É o que ocorre, em maior ou menor intensidade, nos blocos econômicos regionais. É o preço a se pagar pela condição de partícipe desse tipo de relação.

Impende ressaltar que a questão tributária não se refere apenas aos chamados tributos alfandegários que incidem basicamente sobre a importação e a exportação, mas também sobre os tributos exigidos no âmbito interno de cada Estado nacional. Esses tributos podem interferir decisivamente na circulação de mercadorias, bens, serviços e capitais. Portanto, a intensificação do processo de globalização econômica e financeira pressupõe a eliminação gradual das grandes disparidades, em termos de tributação nos diversos Estados nacionais que almejam uma participação mais efetiva no cenário internacional.

Nesse contexto é que o federalismo fiscal parece denotar algo incompatível com o fenômeno globalização. Isso, porque a concepção tradicional do federalismo fiscal pressupõe

uma descentralização do exercício do poder tributário, no sentido de conferir aos entes federativos descentralizados a autonomia para definir regras de tributação, consoante as necessidades de cada um. O exercício do poder tributário, pelos entes descentralizados, pode ensejar regramentos tributários bastante distintos dentro do contexto interno de cada Estado nacional.

O exercício da autonomia conferida aos entes federativos descentralizados pode promover um cenário de competição interna, motivada pela atração de investimentos. Essa competição, quando não adequadamente controlada, pode gerar ineficiências alocativas e, destarte, ser prejudicial à atuação do Estado, sob uma perspectiva nacional.

O avanço rumo a um mundo globalizado pode ser compatibilizado com o federalismo fiscal? Seria possível atender aos reclamos de uma participação internacional, cada vez mais ativa, mantendo-se em elevada conta a autonomia tributária dos entes descentralizados? Como compaginar os princípios caros à doutrina clássica do federalismo com o cenário globalizado que se vislumbra no limiar do século XXI?

Tais questões merecem uma atenção especial, pois envolve a necessidade de equacionar questões atinentes à globalização (que pressupõem uma atuação estratégica dos Estados nacionais para garimpar as melhores oportunidades) com os anseios regionais e locais, os quais podem ser conflitantes entre si.

5.2.1- A harmonização tributária no âmbito da União Europeia

5.2.1.1- Aspectos gerais

Um dos grandes desafios contemporâneos envolve a compreensão dos diversos arranjos associativos que os Estados nacionais firmam entre si, com vistas a estabelecer estratégias conjuntas de atuação. Esses arranjos têm por pano de fundo a conjugação de esforços para lidar com problemas comuns, os quais, muitas vezes, demandam a flexibilização dos limites fronteiriços e o recurso à criação de entidades supranacionais.

Nessa baila, é importante trazer à lume alguns aspectos da União Europeia enquanto personificação de um bloco de integração regional que conta atualmente com vinte e oito Estados membros.⁶⁴² Trata-se de uma associação de Estados nacionais que, no exercício de

⁶⁴² Sendo eles: Alemanha (1952), Áustria (1995), Bélgica (1952), Bulgária (2007), Chipre (2004), Croácia (2013), Dinamarca (1973), Eslováquia (2004), Eslovênia (2004), Espanha (1986), Estônia (2004), Finlândia (1995), França (1952), Grécia (1981), Hungria (2004), Irlanda (1973), Itália (1952), Letônia (2004),

suas respectivas soberanias, optaram por aderir a um modelo de associação internacional balizado num processo dinâmico de integração e em ideais de solidariedade e ajuda mútua, bem como de fortalecimento conjunto de atuação no cenário internacional.⁶⁴³

Muitas são as teorias que procuram definir a natureza jurídica da União Europeia. Mas, de modo geral, as teorias podem ser agrupadas em quatro grupos: a) a tese da organização internacional; b) a tese confederal; c) a tese federal; d) a tese da entidade *sui generis*.⁶⁴⁴ Percebe-se, portanto, a indicação de modelos teóricos galgados numa tônica crescente de integração, que vão desde a configuração da União Europeia como uma mera associação de Estados por via contratual (tratados internacionais) até a classificação da União Europeia como uma espécie de Estado federal.

Embora não seja finalidade do presente trabalho definir a natureza jurídica da União Europeia e, em consequência disso, analisar pormenorizadamente as diversas teses que se propõem solucionar a questão, mostra-se oportuno marcar nossa posição no sentido de que a União Europeia não se equipara a um Estado federal.

Nesse sentido, podemos citar os seguintes argumentos:⁶⁴⁵

a) A União Europeia não é um Estado. Embora tenha algumas atribuições de natureza estatal, ela tem origem em tratados internacionais e não numa manifestação autêntica de um poder

Lituânia (2004), Luxemburgo (1952), Malta (2004), Países Baixos (1952), Polônia (2004), Portugal (1986), Reino Unido (1973), República Checa (2004), Romênia (2007), Suécia (1995). Vale ainda ressaltar que existem outros Estados em processo de adesão (Antiga República iugoslava da Macedônia, Islândia, Montenegro, Sérvia, Turquia), bem como outros potenciais candidatos. Dados coletados no sitio da União Europeia. Disponível em <http://europa.eu/about-eu/countries/index_pt.htm> Acesso em 18/12/2013. As datas entre parênteses indicam o ano de adesão ao bloco.

⁶⁴³ É importante ressaltar que a União Europeia decorre de um longo processo de negociação que teve início com a assinatura, no ano de 1951, do Tratado de Paris que entrou em vigor na 23.07.1952, instituindo a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (Ceca). Tal tratado contava inicialmente com apenas seis signatários, sendo eles: Alemanha, Bélgica, Itália, Luxemburgo, França e Países Baixos. Posteriormente, em 1957, ocorreu a assinatura de dois outros tratados que deram origem à Comunidade Econômica Europeia (CEE) e à Comunidade Europeia de Energia Atômica (CEE). Daí em diante, seguiram-se muitos processos de negociação ou mesmo adesão de novos signatários até chegar ao cenário atual (Sobre o tema, ver SALDANHA, Eduardo. *Harmonização legislativa tributária no Mercosul e na União Europeia*, Curitiba: Juruá, 2008, p. 80 e ss.).

⁶⁴⁴ Sobre as referidas teses, ver MARTINS, Ana Maria Guerra. *Curso de Direito Constitucional da União Europeia*, Coimbra: Almedina, 2004, p. 189-197.

⁶⁴⁵No mesmo sentido, ver MARTINS, Ana Maria Guerra. *Curso de Direito Constitucional...*, pp. 192-193; Sobre a distância do modelo de organização da União Europeia de um Estado Federal, sob uma perspectiva econômica, ver ALVES, Henrique Rui; AFONSO, Oscar. *Fiscal Federalism in the European Union: how far are we?* Disponível em <<http://cor.europa.eu/en/activities/governance/documents/dc293e5d-ca0b-4741-b9acd3a24094d466.pdf>> Acesso em 30/12/2013; SMOVIC, Hrvoje. *Fiscal system and fiscal relations in the European Union: Political restraints and alternative approach to public finance*. Disponível em <<http://web.efzg.hr/repec/pdf/Clanak%2007-04.pdf>> Acesso em 31/12/2013; ainda sobre as vantagens e desvantagens de uma Constituição federal para a União Europeia, ver SCHNEIDER, Friedrich Georg. *Is a Federal European Constitution for an Enlarged European Union Necessary? Some Preliminary Suggestions using Public Choice Analysis*. Disponível em <<http://econstor.eu/bitstream/10419/32032/1/601194551.pdf>> .Acesso em 30 dez. 2013.

constituente. Sendo assim, a União Europeia não materializa uma entidade política com aptidão para definir a estrutura normativa em âmbito comunitário, com pujança própria.

b) Na União Europeia, não se vislumbra um ente central com atribuições constitucionalmente definidas, mas, sim, uma instituição supranacional dotada de órgãos que atuam mediante delegação dos Estados membros. Assim, a União Europeia goza apenas de competência de atribuição. Essa é uma questão muito importante, na medida em que corrobora a posição associativa dos Estados membros, os quais representam a fonte de poder normativo da União Europeia. É na delegação de competências que a União Europeia encontra espaço para atuar.

c) Os instrumentos constitutivos da União Europeia, de regra, só podem ser revistos por unanimidade, admitindo-se a maioria simples ou qualificada em poquíssimas situações. Tal situação revela a intenção de manutenção do protagonismo dos Estados nacionais no bojo da União Europeia, de maneira a preservar, tanto quanto possível, a ideia de soberania nacional.

A preservação das soberanias dos Estados membros é um ponto fulcral que distancia a União Europeia de um Estado federal, uma vez que, nesse regime, os Estados membros gozam apenas de autonomia constitucional e não de soberania.

Ao aderir à União Europeia, os Estados membros acabam por se submeter aos ditames oriundos de um ente supranacional, limitando sensivelmente a sua capacidade de ação. Contudo, é imperioso salientar que tal limitação não envolve a titularidade da soberania, mas apenas o seu exercício, na medida em que os próprios Estados membros é que atribuem ao ente supranacional (a União) os poderes aptos a restringir suas esferas de ação. A titularidade da soberania ainda continua preservada, pois a associação é sempre voluntária e há a possibilidade de retirada a qualquer momento. Nesse sentido, o art. 50 do Tratado da União Europeia prescreve *in verbis* que: “Qualquer Estado-Membro pode decidir, em conformidade com as respectivas normas constitucionais, retirar-se da União.”

É preciso destacar que a possibilidade de retirada da União Europeia por parte de qualquer Estado membro é outro ponto a diferenciar a União Europeia de um modelo federal de organização estatal. Isso, porque o Estado federal tem como característica intrínseca a indissolubilidade, ou seja, não se admite o direito de secessão, de maneira que os entes descentralizados não possam decidir pela continuidade ou não do pertencimento à União.⁶⁴⁶

Com efeito, a possibilidade de retirada dos Estados nacionais, enquanto Estados membros da União Europeia, coaduna-se com a hodierna concepção de soberania, na medida

⁶⁴⁶ A título de exemplo, A CRFB/88 prescreve expressamente a indissolubilidade logo no seu art. 1.º. Nos Estados Unidos da América, embora não haja cláusula expressa nesse sentido, a questão da indissolubilidade também ficou assentada após a guerra civil que decretou a derrota dos Estados da região sul que haviam procurado separar-se (Cf. SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo*..., p. 11).

em que a delegação de poderes, não sendo definitiva, encontra guarida no plano do exercício e não da titularidade da soberania. Por esse prisma, em termos jurídicos, Estados membros, porventura insatisfeitos, podem desvincular-se da ordem supranacional e, destarte, voltar a exercer de maneira plena as suas respectivas soberanias.

Nessa baila, enquanto houver a possibilidade jurídica de retirada tem-se preservada a natureza associativa da União Europeia como espaço de integração regional que se consubstancia numa Comunidade de Estados que, através de tratados internacionais, definem os objetivos e a forma de atuação conjunta. Ademais, o caráter associativo ganha força com o mecanismo que impõe a deliberação unânime como regra.

Com efeito, parece-nos mais adequada a posição preconizada por J.J. Gomes Canotilho, ao afirmar que:

A União Europeia não é um “Estado” soberano dotado de competências e poderes globais, mas sim uma comunidade de estados dotada das competências que os Estados membros, através de tratados internacionais, lhe vão atribuindo. Nesse sentido se diz que a Comunidade tem simples *competências de atribuição* (*competences d’attribution*) ou dispõe de poderes especificamente conferidos.⁶⁴⁷

5.2.1.2 - O exercício partilhado do poder no âmbito da União Europeia

Postos os marcos teóricos necessários à compreensão do modelo de associação encampado pela União Europeia, importa-nos agora discorrer, em linhas gerais, como se dá a partilha dos poderes estatais entre o ente supranacional (a União) e os Estados membros.

Verifica-se um sistema de partilha no qual a União goza de poderes enumerados, ou seja, competências taxativamente previstas, que decorrem do princípio da atribuição. A União só pode atuar dentro dos limites das competências que os Estados membros a ela tenham atribuído. Todas as competências não atribuídas expressamente à União continuam a pertencer aos Estados membros. Vislumbra-se, assim, a utilização da técnica de partilha de poder estatal comumente utilizada em Estados federais, segundo a qual se reserva à União o exercício de competências enumeradas, e, aos Estados membros, competências residuais.

As competências atribuídas à União podem ser classificadas em exclusivas ou compartilhadas. O art. 3.º, n.º 1, do TFUE, preconiza *in verbis* que a União dispõe de competência exclusiva para versar sobre os seguintes temas: a) união aduaneira; b) estabelecimento das regras de concorrência necessárias ao funcionamento do mercado interno; c) política monetária para os Estados membros cuja moeda seja o euro; d)

⁶⁴⁷ In *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 367.

conservação dos recursos biológicos do mar, no âmbito da política comum das pescas; e) política comercial comum. O n.º 2 desse mesmo artigo, ainda infirma a competência exclusiva da União para celebrar acordos internacionais quando tal celebração esteja prevista num ato legislativo da União, seja necessária para dar a ela a possibilidade de exercer a sua competência interna, isto é, suscetível de afetar regras comuns ou de alterar o alcance delas.

Mas dentre os temas apontados, importa destacar a competência para regular a União Aduaneira, matéria que se relaciona, intrinsecamente, com os tributos sobre o comércio exterior (importação e exportação). Cabe à União estabelecer a política tributária relacionada à exportação e à importação, excluindo a competência dos Estados membros para regular o referido tema. Os Estados membros deixam, portanto, de ter uma política aduaneira nacional para aderir a uma política comunitária que atenda aos interesses do bloco regional e não às peculiaridades nacionais.

Já o art. 4.º do TFUE, n.º 2, elenca as principais domínios de competência partilhada, sendo eles: a) mercado interno; b) política social, no que se refere aos aspetos definidos no Tratado; c) coesão económica, social e territorial; d) agricultura e pescas, com exceção da conservação dos recursos biológicos do mar; e) ambiente; f) defesa dos consumidores; g) transportes; h) redes transeuropeias; i) energia.

Dentre os domínios de competência partilhada, insta destacar o mercado interno, pois tal matéria relaciona-se diretamente com a exigência de tributos indiretos que gravam a produção e a circulação de bens, mercadorias e serviços. O regular funcionamento do mercado interno demanda o estabelecimento de normas harmonizadoras, com vistas a evitar distorções de concorrência, cabendo à União adotar as medidas necessárias para frear as discrepâncias legislativas prejudiciais à economia comunitária (ver art. 113.º do TFUE).

No âmbito das competências exclusivas, cabe apenas à União adotar atos juridicamente vinculativos, de modo que os Estados membros apenas possam fazê-lo quando habilitados pela União ou a fim de dar execução aos atos da União (art. 2.º, n.º 1, do TFUE). Já no que toca ao campo reservado às competências compartilhadas, tanto a União quanto os Estados membros estão habilitados a adotar atos juridicamente vinculativos.

No domínio das competências partilhadas, os Estados membros exercem a sua competência na medida em que a União não a tenha exercido. Todavia, os Estados membros

podem voltar a exercer a sua competência no caso de a União decidir deixar de exercê-la (art. 2.º, n.º 2, do TFUE).⁶⁴⁸

Ainda no âmbito das competências compartilhadas, a atuação da União rege-se pelo princípio da subsidiariedade, o que significa que a União só deve intervir apenas se e na medida em que os objetivos da ação considerada não possam ser suficientemente alcançados pelos Estados membros, tanto em nível central como em nível regional e local.

Impende destacar, contudo, que a subsidiariedade não afasta a atuação da União, nomeadamente quando, devido às dimensões ou aos efeitos da ação considerada, os resultados possam ser mais bem alcançados em nível comunitário, a despeito da possibilidade de atuação direta dos Estados membros (art. 5.º, n.º 3, do TUE).

Sobre o tema, J.J. Gomes Canotilho averba que:

Atrás do princípio da subsidiariedade parece estar: (1) a ideia de freio e balanço relativamente a um crescente “centralismo europeu”; (2) a ideia de “regionalizar” mais fortemente os processos de ação comunitária; (3) a ideia de encontrar decisões o mais possível próximas dos cidadãos (*democracia da proximidade*). Também não é alheia ao princípio da subsidiariedade a ideia de pluralismo e diferenças culturais e históricas dos Estados membros bem como das respectivas dimensões territoriais.⁶⁴⁹

Ainda no que toca ao exercício das competências no âmbito da União Europeia, é preciso enfatizar o princípio da proporcionalidade, o qual serve para balizar a forma de ação da União, de modo que ela não exceda o necessário para alcançar os objetivos previstos nos Tratados (art. 5.º, n.º 4, do TUE). Trata-se de um princípio que visa a solucionar conflitos que podem surgir no exercício das competências, nomeadamente quando a prossecução do objetivo numa determinada ação entre em conflito com outros objetivos cuja legitimidade também seja conhecida no direito comunitário.⁶⁵⁰

O princípio da subsidiariedade e da proporcionalidade são complementares e visam a assegurar que as decisões sejam tomadas o mais próximo possível dos Cidadãos da União. Importa ressaltar que o Protocolo n.º 2 fixa as condições de aplicação dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade, consagrados no artigo 5.º do Tratado da União Europeia, bem como institui um sistema de controle da aplicação dos referidos princípios.

A sistemática de partilha de competências suprarreferida é bastante similar à adotada em Estados federais, designadamente quando se verifica a existência de uma partilha de poder baseada na clássica distinção entre competências exclusivas, competências compartilhadas e

⁶⁴⁸ No que tange às competências partilhadas, quando a União toma medidas num determinado domínio, o âmbito desse exercício de competências apenas abrange os elementos regidos pelo ato da União em causa e, por conseguinte, não abrange o domínio na sua totalidade (Cf. Protocolo n.º 25).

⁶⁴⁹ In: *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 368.

⁶⁵⁰ Cf. MARTINS, Ana Maria Guerra. *Curso de Direito...* p. 259-260.

competências residuais. Não obstante, é preciso ter em vista que não se pode, ao menos por ora, equiparar as competências atribuídas aos órgãos de manifestação da vontade da União às atribuídas ao ente central em Estados federais.

As diferenças se mostram muito claras designadamente no que tange ao exercício do poder tributário - questão importantíssima -, pois se relaciona diretamente com o modo de sustentação financeira. Nessa seara, os governos nacionais têm sido muito relutantes em abrir mão de autoridade tributária para a União. Isso, porque os Estados membros buscam valer-se da tributação para compensar a perda de autonomia para decidir em outras áreas, como, por exemplo, no campo da política monetária que é centralizada na União.

Assim, embora seja possível verificar muitos avanços, os Estados membros ainda exercem, em grande monta, a soberania tributária. Como consequência disso, a maior parte dos recursos orçamentários da União Europeia advém de contribuições financeiras dos Estados membros e não de tributos próprios que garantam a esse ente supranacional uma fonte direta de arrecadação e, destarte, financiamento de suas despesas institucionais.⁶⁵¹

5.2.1.3 - Fontes legislativas no âmbito da União Europeia

De modo geral, os autores afirmam que a ordem jurídica vigente na União Europeia é composta por atos normativos que podem ser classificados em duas modalidades de manifestação legislativa, sendo eles: o direito comunitário originário e o direito comunitário derivado.⁶⁵² Vejamos com mais vagar cada um deles.

O direito comunitário originário é o oriundo dos próprios tratados que regulamentam a instituição e o funcionamento da União Europeia. Destarte, decorre da expressa manifestação dos Estados membros que a eles aderiram mediante livre deliberação. Trata-se de uma manifestação normativa de natureza primária que cria direitos e obrigações através de uma manifestação direta.

Na seara tributária, existem várias normas que decorrem do direito comunitário originário, tais como: a) as prescrições relativas aos monopólios estatais (art. 37 do TFUE); b) a proibição de medidas tributárias que impeçam o exercício das liberdades fundamentais consagradas no Tratado, tais como: a livre circulação de trabalhadores (art. 45 do TFUE); c) a liberdade de estabelecimento (art. 49 do TFUE); d) a liberdade de prestação de serviços (art.

⁶⁵¹ Nesse sentido, BUREAU, Dominique Bureau; CHAMPSAUR, Paul. *Fiscal Federalism and European Economic Unification*. Disponível em < <http://www.jstor.org/stable/2117381>>. Acesso em 04 dez. 2010.

⁶⁵²Cf. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*, p. 155; SALDANHA, Eduardo. *Harmonização...*, p. 96-97.

56 do TFUE); e) a liberdade de circulação de capitais (art. 63 do TFUE); f) a proibição de discriminação em razão da nacionalidade (art. 18 do TFUE), dentre outras.

Existem, ainda, algumas outras disposições que incidem diretamente sobre o domínio tributário. São as normas previstas nos art. 110 a 113 do TFUE.

O art. 110 veda aos Estados membros da União Europeia fazer incidir, direta ou indiretamente, quaisquer imposições internas sobre os produtos oriundos de outros Estados membros em termos mais gravosos que aquelas que incidam, direta ou indiretamente, aos produtos similares nacionais. Tal restrição visa a impedir a utilização de qualquer mecanismo que tenha por objetivo proteger o mercado nacional, em detrimento da livre concorrência entre produtos nacionais e o conjunto dos produtos importados dos demais Estados membros.⁶⁵³

A reforçar a regra da livre concorrência, o art. 111 do TFUE veda aos Estados membros reembolsar quaisquer imposições internas que incidam sobre os produtos exportados para o território de um dos Estados membros, em montante superior às imposições que sobre eles tenham incidido, direta ou indiretamente. Verifica-se, aqui, uma vedação à concessão de subsídios que tenham por objetivo tornar mais competitivos os produtos nacionais destinados à exportação no âmbito da União Europeia.

Contudo, faz-se necessário salientar que o art. 112 do TFUE autoriza, relativamente às imposições que não sejam os impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indiretos, a concessão de exonerações e reembolsos à exportação para outros Estados membros, ou lançados direitos de compensação às importações provenientes de Estados membros, mediante prévia aprovação do Conselho, sob proposta da Comissão.⁶⁵⁴

Diga-se, ainda, que quaisquer das medidas referidas acima só poderão ser adotadas temporariamente. Percebe-se, aqui, um mecanismo que permite a flexibilização do princípio da não discriminação dentro do âmbito da União Europeia para beneficiar temporariamente determinados produtos advindos de Estados membros que apresentem situações peculiares.

⁶⁵³ Sobre o princípio da não discriminação ver CUNHA, Luís Pedro. *O Sistema Comercial Multilateral e os Espaços de Integração Regional*, Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 25 e ss.

⁶⁵⁴ O Conselho é uma instituição supranacional composta por um representante de cada Estado Membro em nível ministerial, com poderes para vincular o Governo do respetivo Estado Membro e exercer o direito de voto. Cabe a esse órgão exercer funções de definição das políticas e de coordenação em conformidade com as condições estabelecidas nos Tratados (art. 16 do TFUE). Já a Comissão é o órgão incumbido da promoção do interesse geral da União, devendo tomar as iniciativas adequadas para esse efeito. Cabe à Comissão velar pela aplicação dos Tratados, bem como das medidas adotadas pelas instituições por força destes, e controlar a aplicação do direito da União, sob a fiscalização do Tribunal de Justiça da União Europeia. Cabe, ainda, à Comissão: a) executar o orçamento e gerir os programas; b) exercer funções de coordenação, de execução e de gestão, em conformidade com as condições estabelecidas nos Tratados; c) assegurar a representação externa da União; d) tomar a iniciativa da programação anual e plurianual da União (art. 17 da TFUE).

Já o direito comunitário derivado é constituído pelos atos normativos emanados das instituições comunitárias habilitadas a exercer poder normativo. Chama-se derivado porque não decorre diretamente dos tratados assinados, mas, sim, dos poderes que tais tratados outorgam a determinadas instituições para editar atos unilaterais com conteúdo normativo no âmbito da União Europeia.⁶⁵⁵ Trata-se, destarte, de um mecanismo indireto de produção legislativa com eficácia vinculante em alguns setores.

No no exercício do poder legislativo derivado, a União poderá editar regulamentos, diretivas, decisões, recomendações e pareceres (art. 288 do TFUE). Cada um desses atos normativos apresenta características próprias e graus diferenciados de aplicabilidade. Logo, faz-se necessário expor, em breve comentário, a natureza de cada um deles. Vejamos:

a) *O regulamento* é um ato normativo de caráter geral. É obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável a todos os Estados membros. É uma típica fonte legislativa dotada de generalidade e que vincula os Estados membros, as autoridades e os cidadãos. Ao entrar em vigor, o regulamento torna-se de observância obrigatória e afasta qualquer possibilidade de discricionariedade no que se refere à sua aplicação. Tem caráter uniformizador, pois estabelece um tratamento único a ser seguido por todos os Estados membros e cidadãos.⁶⁵⁶ Outrossim, o regulamento é o instrumento normativo que mais se aproxima às leis adotadas internamente, uma vez que é caracterizado pela generalidade, abstração e eficácia *erga omnes*.⁶⁵⁷

b) *A diretiva* é um ato normativo que vincula o Estado-membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, entretanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e os meios. Sendo assim, permite que os Estados membros decidam internamente as formas e aos meios de atuação, conferindo certa discricionariedade na busca dos objetivos propostos pela diretiva.

As diretivas servem como instrumento de harmonização das normas no âmbito da União Europeia, na medida em que não impõem uma uniformização legislativa, mas apenas uma aproximação permitindo aos diversos Estados membros a utilização de meios alternativos para alcançar os resultados pretendidos.

Desse modo, ao contrário do regulamento, a diretiva não goza de aplicabilidade direta. Isso, porque só com a adoção das medidas necessárias ao cumprimento das diretivas na ordem jurídica interna dos Estados membros é que elas passam a produzir os efeitos a que se

⁶⁵⁵ Sobre o tema ver MARTINS, Ana Maria Guerra. *Curso de Direito Constitucional...*, p. 393 e ss.

⁶⁵⁶ Nesse sentido, ver SALDANHA, Eduardo. *Harmonização legislativa...*, p. 99.

⁶⁵⁷ Cf. MARTINS, Ana Maria Guerra. *Curso de Direito Constitucional...*, p. 395.

propõem. Com efeito, os Estados membros não de proceder à transposição das diretivas para os seus ordenamentos jurídicos internos, de acordo com as regras próprias de cada um. Trata-se, assim, de uma fonte normativa mediata, na medida em que exige uma intermediação legislativa nacional.

Mas importa destacar que, a despeito do que prescreve o art. 288 do TFUE, tem sido cada vez mais comum que os órgãos comunitários redijam as diretivas de modo bastante preciso e pormenorizado, restringindo, sensivelmente, a competência dos Estados membros para decidir quanto aos meios de execução.

Paulo de Pitta e Cunha assevera que inicialmente as diretivas foram concebidas para proporcionar uma solução maleável, em contraste com a rigidez do regulamento, pois, vinculados ao resultado, os Estados membros conservariam ampla liberdade de escolha para completarem e precisarem as indicações contidas na diretiva. Contudo, houve uma aproximação das diretivas aos regulamentos, na medida em que muitas das diretivas emanadas dos órgãos comunitários vêm sendo redigidas de modo minucioso quanto ao seu conteúdo, sendo juridicamente completas e não consentido às instâncias nacionais qualquer poder de escolha quanto à transposição.⁶⁵⁸

Essa posição tem sido corroborada pela jurisprudência do TJUE que, em alguns casos, reconheceu a aplicabilidade direta de diretivas dotadas de elevado grau de precisão, visto que não demandavam uma efetiva mediação legislativa pelos Estados membros.⁶⁵⁹

c) A *decisão* é obrigatória em todos os seus elementos. Quando designa destinatários, só é obrigatória para esses. Geralmente, a decisão encontra campo de atuação no bojo de funções executivas e administrativas da União Europeia.

A decisão é um ato normativo de conteúdo concreto, uma vez que estabelece um comando a ser aplicado a uma situação específica apreciada pelo Conselho. Tal situação pode referir-se a um determinado Estado membro (ou conjunto deles) ou a todos indistintamente. Manifesta, destarte, um comando que torna vinculante determinado posicionamento.⁶⁶⁰

⁶⁵⁸ In *Direito Europeu. Instituições e Políticas da União*, Coimbra: Almedina, 2006, p. 46.

⁶⁵⁹ Nesse sentido, ver SALDANHA, Eduardo. *Harmonização...*, p. 99.

⁶⁶⁰ Como exemplo de uma decisão com destinatário específico, ver a Decisão de Execução do Conselho, de 15 de novembro de 2013, que autoriza a Romênia a continuar a aplicar uma medida especial em derrogação ao artigo 193º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. O Art. 1.º da referida decisão prescreve *in verbis* que: *Em derrogação ao disposto no artigo 193º da Diretiva 2006/112/CE, a Roménia é autorizada, até 31 de dezembro de 2016, a designar o sujeito passivo destinatário das entregas de bens ou das prestações de serviços referidos no artigo 2.º da presente decisão como a pessoa responsável pelo pagamento do imposto.* Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:316:0031:0032:PT:PDF>>. Acesso em 28 dez. 2013.

d) *As recomendações e os pareceres* tem caráter opinativo, uma vez que eles indicam a adoção de uma posição que seria aconselhável, mas que não obriga os seus destinatários.

Dentre os atos jurídicos suprarreferidos, destacam-se os regulamentos e as diretivas, uma vez que tais instrumentos normativos são veículos fundamentais para a consolidação do processo de integração europeia. Tais atos normativos atuam como mecanismos de padronização, ou seja, visam a garantir determinado grau de homogeneidade nas estruturas legislativas do diversos Estados membros que fazem parte da União Europeia.

Em matéria de regulamentos podemos destacar os seguintes:

Regulamento (Euratom, CE) n.º 2185/96 do Conselho de 11 de Novembro de 1996, relativo às inspeções e verificações no local, efetuados pela Comissão para proteger os interesses financeiros das Comunidades Europeias contra a fraude e outras irregularidades.
Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92.
Regulamento (CE) n.º 684/2009 da Comissão, de 24 de Julho de 2009, que aplica a Diretiva 2008/118/CE do Conselho no que diz respeito aos processos informatizados para a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto.
Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.
Regulamento (UE) n.º 389/2012 do Conselho, de 2 de maio de 2012, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo e que revoga o Regulamento (CE) n.º 2073/2004.

Consoante se verifica da tabela suprarreferida, o regulamento encontra vasto campo de atuação no estabelecimento de procedimentos de cooperação administrativa, nomeadamente no que tange à definição de mecanismos de combate à evasão tributária. Com efeito, os regulamentos não têm sido utilizados para veicularem normas atinentes aos aspectos substanciais da obrigação tributária, mas para normatizar aspectos formais relacionados à padronização de procedimentos administrativos. Isso, porque o regulamento implica uma uniformização, retirando-se dos Estados membros qualquer margem de discricionariedade nos temas tratados.

Já a diretiva apresenta um papel fulcral no delineamento da tributação no âmbito da União Europeia, na medida em que visa a estabelecer as linhas gerais de tributação, nomeadamente no que tange à indicação dos resultados a alcançar. Trata-se de um ato normativo mediato, pois confere às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios de consecução dos objetivos delineados. Vale ressaltar que o exercício do poder tributário está intimamente relacionado com a soberania dos Estados membros, de modo que

o modelo de associação adotado pela União Europeia preferiu deixar aos Estados membros o papel de concretização das diretrizes fiscais comunitárias, facultando a eles a possibilidade de escolha dos meios mais adequados às realidades de cada um.

Nesse papel harmonizador, as diretivas mais relevantes referem-se aos impostos indiretos. O art. 113 do TFUE preceitua que cabe ao Conselho adotar as medidas relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, nomeadamente quando essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência. Essa situação demandará aprovação por unanimidade do Conselho, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social.

Destarte, podemos indicar algumas das principais diretivas relacionadas aos impostos indiretos no âmbito da União Europeia. Vejamos:

<i>Imposto sobre o volume de negócios/IVA</i>
Décima terceira Diretiva 86/560/CEE do Conselho de 17 de Novembro de 1986 relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade.
Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE.
Diretiva 94/4/CE do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, que altera as Diretivas 69/169/CEE e 77/388/CEE e aumenta o nível das franquias para os viajantes provenientes de países terceiros e os valores limite das aquisições isentas de impostos efetuadas durante viagens intracomunitárias.
Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.
Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutra Estado-Membro.
Diretiva 2009/132/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 2009, que determina o âmbito de aplicação das alíneas b) e c) do artigo 143º da Diretiva 2006/112/CE, no que diz respeito à isenção do imposto sobre o valor acrescentado de certas importações definitivas de bens.
Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de Julho de 2010, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita às regras em matéria de faturação.
<i>Impostos sobre consumos específicos</i>
Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas.

Diretiva 92/84/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas.
Diretiva 95/60/CE do Conselho, de 27 de Novembro de 1995, relativa à marcação para efeitos fiscais do gasóleo e do querosene.
Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de Outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (Texto relevante para efeitos do EEE)
Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE.
Diretiva 2011/64/UE do Conselho, de 21 de Junho de 2011, relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufacturados.
<i>Impostos sobre reuniões de capitais e transações de títulos (valores mobiliários)</i>
Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais.

Já no que tange aos impostos diretos, o processo de harmonização tem-se mostrado bastante tímido quando comparado aos impostos indiretos. Essa questão tem supedâneo no fato de não existir dispositivo expresso nos tratados que versam sobre a instituição e o funcionamento da União Europeia que regule, especificamente, a tributação direta. Situação diversa da que ocorre com a tributação indireta que, como vimos anteriormente, tem por finalidade eliminar os obstáculos à livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais, no âmbito da União Europeia (art. 113 do TFUE).⁶⁶¹

Nessa baila, o poder normativo da União, em matéria de tributação direta, há de decorrer de uma interpretação sistêmica e, em muitos casos, tendo como linha condutora o princípio da não discriminação, com fulcro na nacionalidade. Destarte, a composição dos diversos interesses divergentes torna mais difícil o processo, mormente em função da inexistência de regras expressas que estabeleçam um delineamento seguro para o exercício de competências tributárias pela União nessa seara.

Nesse cenário, podemos citar algumas diretivas que versam sobre a tributação direta. São elas:

Diretiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros.

⁶⁶¹ Sobre o tema, ver NABAIS, José Casalta. *A soberania fiscal no quadro da União Europeia*. In Revista dos Tributais On line. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=287&spos=287&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 29 dez. 2013.

Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados membros diferentes.
--

Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro.

Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de Novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados membros diferentes.
--

Ainda em matéria de impostos diretos, tendo em vista a escassez de diretivas, insta relacionar duas recomendações que, embora não vinculativas, estabelecem algumas diretrizes de atuação para os Estados membros.

94/79/CE: Recomendação da Comissão, de 21 de Dezembro de 1993, relativa à tributação de certos rendimentos auferidos por não residentes num Estado-membro diferente do da sua residência.

94/390/CE: Recomendação da Comissão, de 25 de Maio de 1994, relativa ao regime fiscal que incide sobre as pequenas e médias empresas.

Por fim, resta indicar algumas diretivas que se referem, especificamente, à luta contra a fraude e a evasão fiscal e à eliminação da dupla tributação no âmbito da União Europeia.

Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Outubro de 2005, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo (Texto relevante para efeitos do EEE).

Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE.

2011/856/UE: Recomendação da Comissão, de 15 de Dezembro de 2011, relativa a medidas para evitar a dupla tributação das sucessões.
--

2012/772/UE: Recomendação da Comissão, de 6 de dezembro de 2012, relativa ao planeamento fiscal agressivo.
--

Dentre todas as diretivas suprarreferidas, a mais relevante é a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - IVA, nomeadamente porque trata do imposto com maior capacidade arrecadatória e que repercute decisivamente nas finanças nacionais.

A referida Diretiva vai muito além do mero delineamento das condições gerais de tributação, por meio do IVA no âmbito da União Europeia, pois ela adentra em questões substanciais atinentes aos aspectos essenciais da obrigação tributária.

Ab initio, a Diretiva 2006/112/CE preconiza no seu art. 1.º, n.º 2, a natureza não cumulativa do IVA, ao precever que o imposto será calculado sobre o preço do bem ou serviço, à alíquota (taxa) aplicável ao referido bem ou serviço, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. Trata-se de um mecanismo para evitar a tributação em cascata.

Outrossim, a Diretiva 2006/112/CE indica quais são as operações sujeitas à tributação (art. 2.º a 4.º), o âmbito de aplicação das normas (art. 5.º a 8.º), sujeitos passivos (art. 9.º a 13), o momento em que se considera ocorrido fato gerador da obrigação tributária (art. 63 a 67), o valor tributável (art. 72 a 92), parâmetros para a fixação das alíquotas (art. 93 a 130), hipóteses de isenções (art. 131 a 166), deduções (art. 167 a 192), medidas de pagamento (art. 206 a 212), regras para a faturação (art. 217 a 240), obrigações acessórias (art. 242 a 280), regimes especiais (art. 281 a 369) etc.

Como vimos anteriormente, o papel das Diretivas é a definição de resultados, resguardando-se aos Estados membros o papel de concretizar os comandos da maneira que melhor se adapte às peculiaridades de cada um. Logo, as Diretivas, *a priori*, são normas com valor mediato a requerer a intervenção concretizadora dos Estados membros. Ocorre que o detalhamento contido em algumas diretivas é tamanho que alguns autores apregoam que, nesse caso, elas têm efeito análogo ao de um regulamento, de modo que o particular, em alguns aspectos, poderia invocar a sua aplicação direta junto aos tribunais, mesmo sem a intermediação concretizadora dos Estados nacionais.⁶⁶²

Contudo, cremos que a aplicação direta das diretivas rivaliza frontalmente com o modelo associativo preconizado nos tratados que conformam a União Europeia. O Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) preconiza expressamente, no seu art. 288, que: “A diretiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.” Com efeito, resta claro que a diretiva é um instrumento normativo com eficácia mediata, dependendo da intervenção concretizadora dos Estados membros para que possa ter plena aplicabilidade.

Logo, não se pode equiparar a diretiva ao regulamento, uma vez que os Estados membros não delegaram a competência tributária para a União promover uma uniformização, mas tão somente o poder para ditar regras gerais no desempenho da função harmonizadora prevista no art. 113 do TFUE, consoante supramencionado.

⁶⁶² Nesse sentido, ver Jacques Malherbe apud PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*, p. 160.

Nessa baila, não cabe ao poder judiciário ser protagonista na elaboração da política tributária dos Estados membros e decretar a eficácia imediata das diretivas aprovadas pela União Europeia. Essa conduta revelaria um ativismo judicial perigoso, uma vez que os juízes não dispõem de legitimidade democrática para legislar sobre matéria tributária, nomeadamente em razão do princípio da legalidade que vigora em tal seara. Ademais, os magistrados, via de regra, não dispõem das informações necessárias a uma compreensão macro das consequências que uma decisão casuística poderia acarretar ao sistema como um todo.

É verdade que essa postura pode representar um entrave à evolução do processo de integração comunitária, uma vez que pode ensejar a não concretização dos comandos veiculados através das diretivas comunitárias. Não obstante, essa questão é intrínseca ao modelo de associação adotado. A aplicação direta das diretivas em matéria tributária demandaria uma reformulação dos termos pactuados, previstos nos Tratados que consolidam a instituição e o funcionamento da União Europeia, pois está relacionada à amplitude da delegação, em termos de exercício das competências legislativas em matéria tributária.

Com efeito, a garantia da efetivação dos comandos contidos nas diretivas comunitárias deve valer-se de outros mecanismos e sanções já previstos nos Tratados de instituição e funcionamento da União Europeia, pelo menos enquanto se mantêm os termos atuais das regras consolidadas nos respectivos Tratados. Uma interpretação expansiva encontra limites no próprio espírito que norteou a criação desse espaço de integração regional. Avanços podem e devem acontecer. Contudo, não é o poder judiciário o órgão competente para promover o aprofundamento das relações comunitárias, pois cabe aos poderes legislativos competentes de cada um dos Estados membros, de acordo com os ordenamentos jurídicos internos de cada um, decidir sobre os rumos do processo de integração. Um distanciamento desse modelo seria a adoção, de cima para baixo, de um Estado federal, sem a devida legitimidade jurídica.

Por derradeiro, resta enfatizar o papel do Tribunal de Justiça da União Europeia como órgão salutar na construção do direito comunitário. As decisões do TJEU estabelecem as bases de aplicação da legislação comunitária no âmbito da União Europeia e dão o norte interpretativo para os órgãos judiciais nacionais decidirem nos casos concretos que a eles são submetidos. Logo, a construção jurisprudencial do TJEU representa um elemento fundamental no desenvolvimento das estruturas legislativas comunitárias, adaptando-as à dinâmica dos acontecimentos e às mutações havidas no seio da sociedade e da própria estrutura institucional da União Europeia.⁶⁶³

⁶⁶³ Cf. SALDANHA, Eduardo. *Harmonização Legislativa...*, p. 103.

É importante destacar o papel do TJEU especialmente no que tange à tributação direta, pois, devido à escassez de normas oriundas dos órgãos competentes, esse órgão tem promovido uma harmonização jurisdicional, nomeadamente através da aplicação do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade. Daí tem-se extraído importantes limitações ao exercício do poder tributário pelos Estados membros. Ademais, nota-se um protagonismo do TJEU ao atuar no sentido de uma harmonização negativa, na medida em que se limita a destruir seguimentos dos sistemas tributários nacionais considerados incompatíveis com as regras e princípios adotados na União Europeia.⁶⁶⁴

Nesse contexto, é importante pontuar a atuação do TJEU ao julgar casos cuja matéria de fundo era a concessão de benefícios fiscais concedidos (ou reconhecidos) às entidades sem fins lucrativos no âmbito da União Europeia. De modo geral, os sistemas tributários dos diversos Estados membros costumam definir regras, em maior ou menor medida, que visam a incentivar o desenvolvimento das atividades de tais entidades. Os incentivos podem materializar-se na área tributária através da concessão de isenções tributárias ou, como é bastante comum, através da permissão de dedutibilidade do imposto de renda dos valores doados (ou apenas parte) por contribuintes desse imposto. Nesse último caso, as doações funcionam como deduções fiscais (*tax expenditures*) que impactam o montante da arrecadação do imposto de renda.

Todavia, muitos Estados membros adotaram medidas restritivas, limitando os benefícios fiscais às entidades sem fins lucrativos nacionais, ou seja, àquelas entidades que estivessem localizadas geograficamente dentro dos seus respectivos territórios.

Ocorre que a limitação imposta pelas legislações nacionais foi considerada incompatível com o tratado da União Europeia, nomeadamente no que tange à liberdade de movimentação de bens, pessoas e capitais no âmbito europeu, bem como o princípio da não discriminação. Com efeito, o TJEU reconheceu como inadmissíveis restrições à dedução fiscal lastreadas em critérios como a residência ou nacionalidade.⁶⁶⁵

Com efeito, segundo a jurisprudência do TJEU, os Estados nacionais teriam que adotar um mesmo tratamento tributário para as entidades sem fins lucrativos nacionais e as de outros países integrantes da União Europeia. Nesse cenário, restaria aos Estados membros adotar uma das seguintes posições: a) eliminar os benefícios fiscais concedidos às entidades sem fins

⁶⁶⁴ Ver NABAIS, José Casalta. *A soberania fiscal no quadro da União Europeia*.

⁶⁶⁵ Sobre o tema, ver FAULHABER, Lilina V. *Charitable giving, tax expenditures, and the fiscal future of the European Union*. Disponível em: <<http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/documents/FaulhaberL052013.pdf>>. Acesso em 19 jun. 2014.

lucrativos nacionais; ou b) estender o benefício fiscal para as entidades sem fins lucrativos de outras nacionalidades inseridas no contexto da União Europeia. Evidenciou-se nos casos julgados a possibilidade de restrições ou mesmo o estabelecimento de requisitos específicos para o gozo de benefícios fiscais, desde que tais restrições e/ou requisitos fossem gerais e não tivessem o condão de discriminar favoravelmente as entidades nacionais em detrimento de outras entidades com os mesmos fins, residentes em outros Estados membros.

Mas impende ressaltar que esse posicionamento do TJEU traz insíto um efeito colateral importante que é justamente o financiamento supranacional das entidades sem fins lucrativos. Ou seja, a possibilidade de um benefício fiscal localizado produzir efeitos em outro (ou outros) Estado membro da União Europeia. Vislumbremos, por exemplo, uma situação em que um contribuinte, residente na Alemanha, faz uma doação para uma entidade sem fins lucrativos portuguesa e, posteriormente, deduza tal despesa do montante de imposto de renda a recolher no seu país de origem. Nesse cenário, a entidade sem fins lucrativos de Portugal seria beneficiada à custa de uma diminuição de receitas fiscais do Estado alemão.

Essa situação tem sido chamada de subvenção horizontal, na medida em que a impossibilidade de tratamento diferenciado entre entidades nacionais e de outras nacionalidades pertencentes à União Europeia acaba funcionando como um mecanismo de financiamento supranacional a revelar uma espécie de federalismo horizontal.⁶⁶⁶

Verifica-se, assim, que a atuação do TJEU acaba sendo um fator decisivo no delineamento tributário no âmbito da União Europeia, nomeadamente porque interfere diretamente na definição de políticas públicas localizadas julgadas incompatíveis com o princípio da não discriminação.

Ao discorrer sobre o tema, José Casalta Nabais assevera que é estranho o protagonismo do TJUE no domínio fiscal, uma vez que esse órgão atua basicamente mediante a destruição dos segmentos crescentes dos sistemas fiscais nacionais, razão pela qual se fala numa harmonização negativa.⁶⁶⁷ Isso, porque as alçadas originalmente competentes para promover a harmonização positiva não conseguem avançar, diante da sistemática adotada.

Continua, ainda, o referido autor a preconizar que a atuação do TJEU nos casos concretos revela um ativismo judicial descabido, na medida em que funcionaliza as constituições fiscais dos Estados nacionais à constituição econômica europeia inteiramente

⁶⁶⁶ Ver FAULHABER, Lilina V. *Crharitable giving, tax expenditures, and the fiscal future of the European Union*. Disponível em: <<http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/documents/FaulhaberL052013.pdf>>. Acesso em 19 jun. 2014; NABAIS, José Casalta. *Reflexões sobre a Constituição econômica, financeira e fiscal*. 2014. Texto ainda não publicado; NABAIS, José Casalta. *A soberania fiscal*, ob. cit.

⁶⁶⁷ In Reflexões sobre a Constituição econômica, financeira e fiscal. 2014. Texto ainda não publicado.

impregnada pela ideia de mercado interno ou mercado único no quadro de uma concorrência concebida praticamente como uma concorrência pura ou perfeita. Uma atuação que manifesta um total defasamento entre o atual modelo de construção europeia, engendrado pela tecnoburocracia europeia, e a realidade que pretende moldar.

Por fim, resta salientar que o TJEU tem competência para decidir, a título pré-judicial, a pedido dos órgãos jurisdicionais nacionais, sobre a interpretação do direito da União ou sobre a validade dos atos adotados pelas instituições. Isso implica que os juízes nacionais dos Estados membros, quando instados a decidir sobre questões referentes a tais temas, poderão solicitar o prévio pronunciamento do TJUE. Contudo, sempre que uma questão desta natureza for suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao TJUE. Nesse último caso, a submissão ao Tribunal deixa de ser uma liberalidade e passa a ser obrigatória (art. 267.º do TFUE).⁶⁶⁸

Por todo o exposto, concordamos com José Casalta Nabais ao averbar que a atuação do TJUE atualmente configura uma das mais perigosas térmitas que corroem os sistemas jurídico-fiscais dos Estados membros, sem dar em troca um sistema fiscal europeu alternativo à altura das exigências da construção europeia. Nesse cenário, o TJUE está a contribuir pujantemente para a erosão das bases tributáveis e a transferência de resultados fiscais de uns Estados membros para outros, favorecendo claramente as grandes empresas multinacionais.⁶⁶⁹

5.2.1.4 - O processo legislativo na União Europeia

Para exercer as suas atribuições, a União foi dotada de competência para editar atos normativos de acordo com o processo legislativo previsto no art. 294.º do Tratado da União Europeia. Tal dispositivo define a sistemática de aprovação dos atos jurídicos (editados com fulcro no direito comunitário derivado) que compõem o ordenamento jurídico vigente na União Europeia.

O processo legislativo ordinário inicia-se mediante uma proposta da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho. Para se tornar um ato jurídico válido, a proposta deve ser

⁶⁶⁸ Sobre o tema, ver CORREIA, Arlindo. *O IVA na União Europeia – as dificuldades do Processo de Harmonização*. <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15773/14275>>. Acesso em 31 ago. 2013.

⁶⁶⁹ In Reflexões sobre a Constituição econômica, financeira e fiscal. 2014. Texto ainda não publicado.

aprovada tanto no Parlamento Europeu quanto no Conselho, demandando um consenso que se consubstancia num procedimento de decisão compartilhada.

Verifica-se, destarte, um sistema legislativo bicameral semelhante ao vislumbrado em Estados federais, pois se tem uma casa legislativa cujos membros são eleitos diretamente pelos cidadãos europeus (o Parlamento Europeu) e uma casa legislativa composta por representantes indicados pelos Estados membros.⁶⁷⁰

Uma característica peculiar do sistema legislativo da União Europeia é a iniciativa. Em regra, os atos legislativos da União só podem ser adotados mediante proposta da Comissão, salvo quando haja disposição em contrário nos Tratados (art. 17, n.º 2, do TUE).⁶⁷¹ Outrossim, a Comissão desempenha um papel muito relevante no processo legislativo ordinário, uma vez que cabe a esse órgão emitir parecer sobre eventuais propostas de emendas apresentadas pelo Parlamento Europeu. Esse parecer, embora não seja vinculante, apresenta importantes consequências, haja vista que um parecer negativo sobre uma emenda implica a necessidade de que se obtenha uma votação unânime do Conselho para que se consiga a aprovação.

Outra característica é o quorum diferenciado para a aprovação de propostas. Enquanto no Parlamento Europeu exige-se a maioria simples, no Conselho a aprovação demanda uma maioria qualificada que, a partir de 1.º de novembro de 2014, corresponderá a, pelo menos, 55% dos membros do Conselho, num mínimo de quinze, devendo esses membros representar Estados membros que reúnam, no mínimo, 65% da população da União (art. 16 do TUE).⁶⁷²

Ademais, como a deliberação legislativa depende de um procedimento compartilhado de decisão, o Tratado de Funcionamento da União Europeia prevê a instituição de um

⁶⁷⁰ O Parlamento Europeu é órgão composto por representantes dos cidadãos europeus, os quais são eleitos por sufrágio universal direto, livre e secreto, por um mandato de 5 anos. O número de representantes não pode ser superior a setecentos e cinquenta, mais o Presidente. Outrossim, a representação dos cidadãos é degressivamente proporcional, com um limiar mínimo de seis e máximo de noventa e seis representantes por Estado Membro (art. 14 do TUE). Já o Conselho é um órgão composto por um representante de cada Estado Membro ao nível ministerial, com poderes para vincular o Governo do respectivo Estado Membro e exercer o direito de voto. O Conselho delibera por maioria qualificada, salvo disposição em contrário dos Tratados.

⁶⁷¹ A Comissão promove o interesse geral da União e toma as iniciativas adequadas para esse efeito. A Comissão vela pela aplicação dos Tratados, bem como das medidas adotadas pelas instituições por força desses. Controla a aplicação do direito da União, sob a fiscalização do Tribunal de Justiça da União Europeia. A Comissão executa o orçamento e gere os programas. Exerce funções de coordenação, de execução e de gestão em conformidade com as condições estabelecidas nos Tratados. Com exceção da política externa e de segurança comum e dos restantes casos previstos nos Tratados, a Comissão assegura a representação externa da União. Toma a iniciativa da programação anual e plurianual da União com vistas à obtenção de acordos interinstitucionais (art. 17, n.º 1, do TUE).

⁶⁷² As disposições transitórias relativas à definição da maioria qualificada, que são aplicáveis até 31 de outubro de 2014, bem como as que serão aplicáveis entre 1 de novembro de 2014 e 31 de março de 2017, constam no art. 3.º do Protocolo n.º 36 que regulamenta as disposições transitórias.

Conselho de Conciliação, composto por membros do Conselho (ou seus representantes) e do Parlamento Europeu. Esse órgão tem por missão conciliar as divergências sobre o ato normativo proposto e elaborar um projeto comum.

O projeto assim elaborado deverá contar com a aprovação por maioria qualificada dos membros do Conselho (ou dos seus representantes) e por maioria simples dos membros que atuam no Parlamento Europeu (art. 294.º, n.º 10, do TFUE). Trata-se de um mecanismo interessante de convergência que busca equacionar a assunção de posições divergentes por órgãos com percepções distintas, nomeadamente em função da forma e interesses de representação.

Vislumbra-se, destarte, um modelo complexo de manifestação legislativa que busca equacionar as diversas dificuldades decorrentes de um modelo de representação multilateral que intenta compaginar o interesse geral do bloco e os interesses peculiares dos diversos Estados membros que o compõe.

Logo, é no exercício do poder legislativo derivado que se encontram as maiores dificuldades, haja vista a necessidade de preservação das soberanias nacionais, as quais se relacionam diretamente com os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade.

Por esse prisma, definir os limites que devem circunscrever o poder de a União instituir atos com conteúdo normativo, através de órgãos próprios, sem a participação direta dos Estados membros, é uma questão determinante quanto ao formato da União Europeia.

A questão apromima-se muito do dilema vivenciado em Estados federais que, diuturnamente, veem-se instigados a discutir questões atinentes aos avanços e retrocessos em termos de autonomia dos entes descentralizados. Aqui, o problema que se coloca é como preservar as soberanias nacionais e, ao mesmo tempo, fortalecer o processo de integração, para fazer frente às demandas que o contexto hodierno traz à tona.⁶⁷³

Apesar do processo legislativo suprarreferido, é importante ressaltar que, em matéria tributária, verifica-se uma dificuldade complementar que se consubstancia na exigência de deliberação unânime do Conselho, consoante determina o art. 113 do TFUE.⁶⁷⁴

Sendo assim, é deveras complexo o avanço em novas áreas ou mesmo o aprofundamento nas já existentes. Isso, porque a política tributária está intimamente relacionada ao exercício da soberania, já tão fragilizado em outras searas.

⁶⁷³ Essa é uma questão sempre presente e caracterizada por movimentos pendulares. Ora se verifica uma tendência à diminuição das autonomias dos entes subnacionais, ora se aumenta o grau dessa mesma autonomia.

⁶⁷⁴ Nesse sentido, NABAIS, José Casalta. *Reflexões sobre a Constituição econômica, financeira e fiscal*. 2014. Texto ainda não publicado.

Logo, é comum os Estados membros adotarem uma postura bastante cautelosa e utilizarem o seu poder de veto para boicotar as tentativas de harmonização como medida de autoproteção.⁶⁷⁵

5.3 - A descentralização tributária num mundo globalizado

A descentralização tributária tem por fulcro garantir uma fonte própria de recursos aos entes descentralizados, de modo que esses entes possam angariar recursos necessários ao custeio de suas despesas. Assim, através do gozo de autonomia fiscal, as localidades poderiam estabelecer uma melhor adequação entre a captação de recursos e despesas, de modo a atender as peculiaridades de cada um. Essa relação mais próxima, entre tributação e despesas, teria o condão de ensejar um nível maior de responsabilidade por parte dos governantes, visto que os cidadãos teriam melhores condições de avaliar o custo/benefício da tributação.⁶⁷⁶

Alega-se, ainda, em defesa da descentralização tributária, que o exercício do poder tributário por entes públicos mais próximos aos cidadãos representa um maior controle democrático. Outrossim, serviria para aumentar a eficiência da tributação, uma vez que entes federativos autônomos gozam de liberdade para desenvolver políticas fiscais mais eficientes. Argumenta-se que a autonomia pode gerar uma competição benéfica entre os entes federativos, a implicar um constante aperfeiçoamento dos mecanismos de tributação.

Todavia, tais alegações não de ser compatibilizadas com o cenário atual. A globalização promoveu uma maior mobilidade das bases tributárias. A busca por níveis menos onerosos de tributação deixou de se limitar ao contexto interno dos Estados nacionais e alçou-se ao cenário internacional. Desse modo, uma participação efetiva, no cenário mundial, demanda estratégias arrojadas e lastreadas em objetivos muito mais amplos do que aqueles restritos aos entes descentralizados que compõem uma Federação.

Ocorre que uma participação efetiva no cenário internacional requer uma intensa coordenação política. Essa coordenação, de regra, viabiliza-se através de uma atuação mais efetiva do ente central, que, como representante do interesse nacional, assume um papel de coordenador estratégico da atuação internacional. Essa situação conclama uma centralização no exercício do poder tributário, especialmente no que tange à regulação das bases tributárias com maior possibilidade de mobilidade, como, por exemplo, a renda e o consumo. Nesse

⁶⁷⁵ Cf. NABAIS, José Casalta. *A Soberania Fiscal no Quadro da União Europeia*, ob cit.

⁶⁷⁶ Sobre o tema, ver OATES, Wallace. *An Essay on Fiscal Federalism*. Disponível em www.jstor.org/stable/2564874. Acesso em 04/12/2010; SHAH, Anwar. *The practice of fiscal Federalism: comparative perspectives*, London: forum of Federations and IACFS, 2007.

contexto, a centralização implica vantagens comparativas, associadas a ganhos de escala e de capacidade de harmonização dos tributos.⁶⁷⁷

No entanto, não se pode desconsiderar o fato de que tal postura acarreta uma perda significativa de autonomia para os entes descentralizados, nomeadamente no que tange ao exercício do poder tributário, pois retira desses entes a possibilidade de tributar, por meio de normas próprias, bases tributárias extremamente importantes em termos arrecadatórios. Com efeito, restaria aos entes descentralizados tributar bases destituídas de mobilidade, como, por exemplo, o patrimônio, mormente o patrimônio representado por bens imóveis, os quais não estão, por suas características intrínsecas, sujeitos à mobilidade. Ressalte-se que a experiência internacional demonstra que tais tributos, de regra, têm sido atribuídos à competência dos entes locais.

Essa perda de autonomia tributária (no sentido de poder normativo) é vista por parte da doutrina como algo que destoia dos princípios fundamentais preconizados pelo federalismo. De acordo com essa concepção doutrinária, a autonomia dos entes descentralizados passa, necessariamente, pelo poder de estabelecer tributos próprios. Com efeito, se um ente descentralizado não dispuser de competência tributária própria não haveria de se falar em federalismo, visto que a autonomia relaciona-se intimamente com a faculdade de graduar os níveis de arrecadação de recursos.⁶⁷⁸

A atribuição de competência tributária própria aos entes descentralizados é, de fato, um importante indicador do nível de autonomia. A possibilidade de, através de atos normativos próprios, alterar o nível de exigência tributária, dentro dos respectivos limites territoriais, fortalece o poder de decisão política dos entes descentralizados e diminui a dependência desses entes com relação a transferências de recursos advindos de outros níveis de governo.

Entretanto, é preciso enfatizar que, dependendo das condições peculiares a determinadas localidades, o nível de capacidade fiscal pode ser insuficiente para angariar os recursos necessários à consecução das despesas públicas.

Essa situação ocorre nomeadamente em Estados com profundas desigualdades em termos de capacidade econômica. Localidades muito pobres, com problemas de infraestrutura, têm dificuldades em atrair investimentos privados. Questões associadas à logística podem

⁶⁷⁷ Nesse sentido, ver PIANCASTELLI, Marcelo *et al.* Descentralização fiscal harmonização tributária e relações intergovernamentais: como distintas federações reagem aos desafios da globalização. In: REZENDE, Fernando (coord.), *Desafios do Federalismo Fiscal*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 52.

⁶⁷⁸ Nesse sentido, ver CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito...*, p. 114-149.

dificultar sobremaneira o processo de atração de bases tributárias móveis; por outro lado, as bases tributárias imóveis geralmente não são suficientes para garantir o pleno custeio das despesas públicas dos entes descentralizados.

Nesse cenário, é pouco relevante um elevado nível de autonomia, no que tange à instituição de tributos próprios, pois não adianta ter poder para criar, aumentar ou mesmo diminuir tributos se outros fatores impedem a ocorrência dos fatos geradores necessários ao nascimento da obrigação tributária. A tributação incide sobre fatos de natureza econômica; logo, a capacidade de gerar riquezas de um determinado ente descentralizado é um ponto fulcral no que toca à sua capacidade de arrecadar recursos através da tributação.

Ora, tal situação resta evidenciada, concretamente, quando se analisa a situação de alguns Estados membros da Federação brasileira, localizados nas regiões Norte e Nordeste, os quais, mesmo dispondo das mesmas competências dos demais Estados membros da Federação, estão longe de sobreviver financeiramente sem o auxílio de transferências financeiras advindas dos recursos arrecadados na esfera central (União). Tais Estados membros, devido às suas condições peculiares (falta de infraestrutura, logística, distância dos grandes mercados consumidores etc.), não conseguem atrair investimentos, mesmo adotando medidas consubstanciadas numa intensa desoneração tributária.

Sendo assim, não se pode afirmar que a simples atribuição normativa de competência tributária, *per se*, seja capaz de garantir a autonomia dos entes descentralizados que compõem uma Federação. A autonomia de fato pressupõe, acima de tudo, uma autonomia financeira, ou seja, os entes descentralizados somente serão autônomos quando disponham de recursos suficientes para custear suas despesas.

Uma ilustração pode servir para exemplificar o que estamos dizendo. Imaginemos um jovem rapaz de 25 (vinte e cinco) anos que, mesmo tendo terminado a faculdade, não consegue arrumar emprego e, desse modo, precisa da ajuda dos pais para se sustentar. Embora seja maior de idade e tenha formação universitária, esse jovem terá que se submeter à vontade dos pais, mesmo que a contragosto. Se o referido jovem precisa de ajuda financeira para se sustentar, ele terá que se curvar às exigências de seus mantenedores, os quais poderão usar essa situação para conduzir as ações e direcionar as decisões desse jovem. Nesse cenário, pouco importa o fato de o jovem rapaz ser maior de idade e ter plenas competências profissionais, pois sua situação econômica o torna vulneravelmente dependente.

O mesmo ocorre com relação a entes descentralizados de um Estado federal com capacidade fiscal deficitária, pois a mera atribuição de poder tributário, em termos abstratos, não é suficiente para garantir a eles o substrato financeiro necessário ao custeio das despesas

públicas de cada um. Tais entes sempre dependerão de repasses financeiros advindos de outros níveis de governo.

Nessa baila, é preciso reconhecer que o elemento que, de fato, garante autonomia é a efetiva disponibilidade financeira de recursos e não propriamente uma atribuição ampla de poder tributário. Tal situação resta evidente em Estados com profundas disparidades em termos de desenvolvimento econômico. A simples atribuição de poder tributário no plano normativo pode ensejar o aprofundamento das desigualdades regionais e, por conseguinte, tornar contraditória a coexistência do ponto de vista nacional. Logo, o relacionamento entre os entes federativos envolve questões muito maiores do que aquelas advindas propriamente do exercício do poder tributário. Essa questão é um elemento deveras importante, mas não é um fator decisivo para a manutenção dos princípios estruturantes do federalismo.

5.3.1 - A globalização, centralização tributária e preservação das autonomias dos entes descentralizados.

É sabido que a globalização trouxe a lume um intenso processo de integração econômica, cultural, social e política. Essa realidade repercutiu também na seara do direito, nomeadamente através de procedimentos de harmonização normativa, com vistas a facilitar o fluxo de bens, pessoas, capitais e informações, numa perspectiva global. O estabelecimento de regras comuns (ou ao menos aproximadas) tem por objetivo eliminar as diversas barreiras e encurtar as distâncias entre os marcos regulatórios nacionais, tornando mais inteligível o processo de integração.

Nesse cenário, são constantes as iniciativas de processos de negociação entre Estados nacionais, com vistas a promover medidas de harmonização legislativa. Almeja-se o estabelecimento de normas gerais que, direta ou indiretamente, repercutam nas relações internacionais. A busca por uma atuação mais intensa no cenário internacional envolve uma conformação legislativa lastreada num padrão aceito internacionalmente.

Essa harmonização passa diretamente pela tributação, na medida em que ela representa um ônus bastante significativo e que não pode ser desconsiderado em qualquer planejamento econômico estratégico. Sendo assim, a política tributária assume especial relevância, uma vez que representa um aspecto basilar na estratégia de atuação internacional.

Ocorre que a globalização promoveu uma substancial ampliação do campo de mobilidade de bases tributárias tradicionais, vindo a interferir, diretamente, em uma das questões essenciais do federalismo fiscal: a repartição do poder tributário entre os diversos

níveis de governo. A maior mobilidade das bases tributárias limita sensivelmente a incidência tributária sobre bases, como: a produção e a circulação de mercadorias e serviços, visto que reduz significativamente a autonomia dos entes descentralizados, no que tange à normatização dos tributos de sua competência. Isso, porque há uma forte pressão no sentido de uma harmonização tributária em nível nacional e internacional.⁶⁷⁹

Nesse contexto, a atuação dos Estados nacionais demanda a elaboração de uma política tributária atenta tanto às necessidades internas quanto às exigências internacionais. Envolve, portanto, uma intensa atividade de coordenação, fulcrada na capacidade de ponderar as especificidades internas com as exigências externas.

Essa atividade de coordenação acaba por envolver um acentuado nível de centralização tributária, uma vez que passa pela concentração de poder tributário, nomeadamente no que tange àqueles tributos incidentes sobre bases tributárias dotadas de maior mobilidade. Tributos que incidam sobre bases tradicionais como, por exemplo, a renda, a produção, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, adaptam-se melhor a uma regulação central, na medida em que essas bases tributárias estão fortemente ligadas à estratégia de atuação internacional.

Por conseguinte, é imperioso reconhecer uma sensível redução do âmbito de possibilidades, no que toca à partilha de poder tributário entre os níveis de governo de um Estado federal. Isso, porque o ente central terá melhores condições para estabelecer uma política tributária capaz de adequar-se aos reclamos de um mundo interconectado, o que acaba por implicar uma concentração tributária impulsionada por fatores de ordem econômica.

A atribuição de amplos poderes tributários aos entes descentralizados pode ocasionar uma complexa teia normativa, desprovida de uma sistematização coerente com a promoção de estratégias eficientes de atuação, tanto do ponto de vista nacional quanto internacional. É o que se vislumbra, v.g, na Índia, onde o elevado grau de autonomia tributária conferida aos entes estaduais acabou por propiciar uma divisão do território indiano em várias zonas de tributação.

O referido fato tem dificultado o gerenciamento tributário das empresas e, por conseguinte, afetado a competitividade de itens cuja produção envolve mais de um Estado membro.⁶⁸⁰

⁶⁷⁹ Nesse sentido, ver REZENDE, Fernando. Os desafios do Federalismo fiscal. In _____ (coord.), *Desafios do Federalismo Fiscal*, Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 12.

⁶⁸⁰ Cf. PIANCASTELLI, Marcelo *et al.* Descentralização fiscal harmonização tributária e relações intergovernamentais: como distintas federações reagem aos desafios da globalização. In REZENDE, Fernando (coord.), *Desafios do Federalismo Fiscal*, Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006, p. 62.

A centralização tributária traz à baila vantagens relacionadas à uniformização de estruturas, processos, procedimentos e ao tratamento legal, no que tange ao cumprimento das obrigações tributárias. Tal uniformização permite uma maior similaridade no tratamento dos contribuintes em termos nacionais. Ademais, pode levar a uma redução de custos em razão de ganhos associados à economia de escala, tanto para o ente arrecadador quanto para empresas e indivíduos que desenvolvam suas atividades em mais de um ente da Federação.⁶⁸¹

Por outro lado, uma tributação centralizada permite a criação de uma estrutura organizacional capaz de consolidar um banco de dados com informações de cada espécie de tributos e transações efetuadas pelos contribuintes. O cruzamento das informações, contidas nesse banco de dados centralizado, pode servir como um excelente mecanismo de monitoramento, com aptidão potencializada para dificultar a ocorrência de evasão fiscal.⁶⁸²

A centralização tributária ainda pode alavancar a competitividade, na medida em que impede a existência de legislações díspares dentro do território nacional a incidir sobre uma mesma base tributária, nomeadamente daquelas dotadas de maior mobilidade. Uma tributação uniforme também tende a desestimular deslocamentos ineficientes do ponto de vista alocativo, em busca de incentivos fiscais localizados, evitando os efeitos indesejáveis de uma “guerra fiscal” entre os entes da Federação.

Por derradeiro, uma tributação centralizada facilita a atividade dos agentes econômicos que atuam tanto na esfera nacional quanto na internacional, evitando custos administrativos associados ao conhecimento das diversas legislações que regulam as obrigações de natureza tributária, tanto as de cunho principal (pagamento do tributo e multas) quanto aquelas de natureza acessória (cumprimento de deveres de natureza instrumental, como emitir notas fiscais, apresentar declarações fiscais etc.).

Veja-se, a propósito, o que ocorre na Alemanha, onde cabe ao ente central legislar sobre o Imposto de Renda e sobre o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), impostos esses que representam as maiores fontes de captação de recursos.

É verdade que não se trata de uma competência privativa, mas de uma competência concorrente. Contudo, no âmbito das competências concorrentes, os Estados membros têm liberdade para legislar apenas quando não haja lei federal a versar sobre o tema. Como existe legislação federal sobre o imposto de renda e sobre o imposto sobre o valor acrescentado

⁶⁸¹ Sobre o tema, ver VERHORN, Charles L. e AHMAD, Ehtisham. *Tax Administration, in a Macroeconomic Perspective: An Overview*, in *Federalism Fiscal in Theory and Practice*, Washington: International Monetary Fund, 1997, pp. 111-113; e TER-MINASSIAN, Teresa. *Intergovernmental Fiscal Relations, in a Macroeconomic Perspective: An Overview*, in *Federalism Fiscal in Theory and Practice*, Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 16.

⁶⁸² Cf. VERHORN, Charles L. e AHMAD, Ehtisham. *Tax Administration...*, p. 113.

(IVA), não sobra espaço para a normatização estadual, garantindo-se um tratamento uniforme na regulação de tais tributos (ver arts. 31 e 72, § 1º, da CRFA).⁶⁸³

No Brasil, nos termos do art. 153, III, da CRFB/88, o imposto sobre a renda (tanto das pessoas físicas quanto das jurídicas) é de competência privativa do ente central (União), garantindo-se, assim, uma única normatização. Contudo, o mesmo não ocorre com os impostos que incidem sobre o consumo, uma vez que o constituinte optou por repartir essa base de incidência tributária em três tributos: o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal de transporte e de comunicações (ICMS) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), atribuídos, respectivamente, ao ente central, aos Estados membros e aos Municípios.⁶⁸⁴

Contudo, é preciso enfatizar que essa centralização, nomeadamente no que tange aos Estados federais, deverá ser acompanhada de outras medidas que tenham por finalidade promover uma efetiva autonomia financeira dos entes descentralizados, sob pena de um completo desvirtuamento do modelo federal de Estado. É mister o estabelecimento de mecanismos de coparticipação financeira dos entes descentralizados no produto da arrecadação de tributos alocados sob a competência tributária do ente central.

Faz-se necessário o estabelecimento de mecanismos de transferências intergovernamentais de recursos, de modo que os entes descentralizados tenham condições efetivas de levar a cabo a prestação dos serviços públicos atribuídos à competência de cada um. Apenas uma dotação de recursos financeiros suficientes é capaz de garantir que os entes descentralizados possam atender a finalidade essencial de um Estado federal, que é justamente a possibilidade de autonomia dos entes descentralizados para definir políticas públicas, em consonância com as preferências locais.

Existem várias formas de repartição, entre os níveis de governo, dos recursos arrecadados através de uma tributação centralizada. Muitos são os mecanismos sugeridos pela doutrina, tais como transferências constitucionais, transferências legais, transferências

⁶⁸³ Sobre o tema, ver item 3.3.

⁶⁸⁴ Vale ressaltar que esse destrinchamento da base tributária consumo é responsável por boa parte da complexidade normativa que se vislumbra no sistema fiscal brasileiro, nomeadamente no que toca ao ICMS. Tal imposto é marcado por profundas discussões jurídicas que acabam por ser definidas apenas mediante a intervenção do poder judiciário. A conformação das muitas normas constitucionais, da lei complementar que estabelece normas gerais sobre o tema e das diversas legislações estaduais tornam excessivamente laboriosa a tarefa de lidar com o ICMS, de modo que muitas empresas são obrigadas a contratar especialistas em tal tributo, de tão complexa que é a sua operação. Não raras vezes, até mesmo o judiciário é contraditório em suas decisões, sendo que grande parte das questões atinentes ao ICMS acabam sendo resolvidas apenas mediante a intervenção do Supremo Tribunal Federal, fato que, por si só, já corrobora a complexidade de tal opção normativa.

condicionais, transferências incondicionais, dentre muitas outras. Tais instrumentos apresentam características específicas e servem a diferentes finalidades.⁶⁸⁵

Importa, porém, dar ênfase às transferências incondicionais, pois estas, por não estarem vinculadas a despesas específicas, podem melhor atender à concepção federal de Estado, na medida em que faculta aos entes descentralizados definir, de acordo com as peculiaridades de cada um, a melhor forma de alocação dos recursos recebidos. Ora, a principal razão do federalismo consiste na constante ponderação entre unidade e diversidade. Desse modo, é possível garantir uma unidade através da atuação normativa da esfera central e, ao mesmo tempo, respeitar a diversidade, na medida em que se concede autonomia financeira aos entes descentralizados para uma alocação mais eficiente, do ponto de vista da consecução dos anseios locais.

Ora, as premissas que servem de alicerce para a teoria geral do federalismo, sob o aspecto econômico, partem do princípio que: a) na ausência de redução de custo na prestação centralizada de um bem ou serviço e de existência de externalidades, o nível de bem estar será sempre maior, em termos de eficiência, se os bens e serviços forem prestados de forma descentralizada; b) os ganhos de bem-estar na descentralização dependem tanto da extensão e da heterogeneidade das demandas nas diversas localidades quanto das eventuais diferenças em termos de custos.⁶⁸⁶

Ocorre que tais premissas não decorrem, necessariamente, da atribuição de competência tributária própria aos entes descentralizados, mas, sim, da disponibilidade de recursos financeiros suficientes para desenvolver políticas públicas próprias adequadas às peculiaridades de cada um.

A finalidade primordial de um Estado federal - o respeito à diversidade - pode ser alcançada quando se confere aos entes descentralizados dotações orçamentárias suficientes para cumprir, adequadamente, com a oferta de bens e serviços públicos, de acordo com as preferências locais.

Com efeito, um sistema de tributação preponderantemente centralizado, desde que associado a mecanismos de transferências intergovernamentais de recursos, pode atender ao objetivo de elevar o nível de bem estar, através da oferta de bens e serviços públicos em consonância com as preferências locais. A liberdade de gastos, advinda das transferências incondicionais, pode preservar a autonomia dos entes descentralizados.

⁶⁸⁵ Sobre o tema ver capítulo II, item 2.6.

⁶⁸⁶ Ver TIEBOUT, C. A Pure Theory of Public Expenditures. In *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing: Massachusetts, 1998, p. 447-455.

Todavia, impende destacar que alguns bens e serviços públicos considerados essenciais (v.g., saúde e educação) devem atender a um padrão mínimo nacionalmente estabelecido. Nesses casos, mostra-se adequada a utilização de mecanismos de transferências condicionais, pois, através deste instrumento, será possível fortalecer a atuação do ente central como coordenador de políticas locais que se relacionem com a promoção de objetivos nacionais. As transferências condicionais podem, assim, assumir um importante papel, nomeadamente no que tange a definição de políticas públicas que demandem bens e serviços que devem ser ofertados mediante um padrão mínimo de qualidade nacional.

Outrossim, também é importante estabelecer mecanismos de equalização fiscal que tenham por objetivo diminuir as desigualdades, nomeadamente em Estados marcados por acentuados desníveis econômicos e sociais. A existência de grandes diferenças no padrão de vida, nomeadamente no que toca aos bens e serviços considerados essenciais, pode produzir um sentimento de descontentamento, o que pode enfraquecer, sensivelmente, a noção de unidade que deve ser preservada em qualquer Estado nacional.

Logo, a preservação das autonomias dos entes descentralizados num Estado federal, marcado por uma preponderante centralização tributária, requer um aperfeiçoamento constante dos mecanismos de transferências intergovernamentais, mediante a ponderação dos objetivos a alcançar.

Mas impende destacar que, embora se reconheça neste estudo que a centralização tributária não é incompatível com a forma federal de Estado, é preciso deixar claro que a preservação do “*espírito federal*”, num contexto legislativo centralizado, pressupõe uma efetiva participação dos entes descentralizados na edição dos atos legislativos nacionais. Tal participação deve ocorrer nomeadamente na regulação dos assuntos que se refiram a temas de interesses locais, isto é, daqueles temas que se refiram à preservação da diversidade que indica aos entes descentralizados a própria noção de identidade, como pessoas jurídicas de direito público que gozam de autonomia constitucional.

Essa participação decorre, de regra, da atuação de uma casa legislativa que represente, efetivamente, os interesses dos entes descentralizados. Nesse sentido, os Estados federais têm se valido de um sistema legislativo bicameral, composto por uma casa dos representantes do povo (câmara de deputados) e outra casa composta por representantes dos Estados membros da Federação (Senado Federal, Conselho Federal, etc.).

Contudo, importa ressaltar que, num contexto de centralização legislativa, só é possível falar em autonomia dos entes descentralizados quando esses entes participem ativamente da produção legislativa nacional, nomeadamente no que toca aos temas que se

relacionam, mesmo que indiretamente, com os interesses locais. Outrossim, é preciso assegurar que a casa legislativa de representação dos Estados membros atue, de fato, como uma representante dos interesses desses entes.

Com efeito, os Senadores (Conselheiros etc.) devem atuar em estreita consonância com os interesses dos Estados membros que representam e não como defensores de um projeto político-partidário. Pois, nesse último caso, a casa legislativa de representação estadual atuaria como uma mera casa revisora, desvinculando-se do papel institucional a ela inerente, que é a defesa dos interesses de seus Estados membros que representam.

Nesse sentido, vale trazer à baila o exemplo do Estado alemão. Tal como é praxe em Estados federais, o sistema legislativo alemão é bicameral, sendo composto por uma câmara baixa (o Parlamento Federal) (*Bundestag*), composta por representantes eleitos diretamente mediante um sistema de representação proporcional personalizado e uma câmara alta, o Conselho Federal (*Bundesrat*), que representa os Estados membros da Federação.

Com efeito, cabe ao Conselho Federal (*Bundesrat*) representar os interesses estaduais na Federação alemã. Trata-se de um órgão composto por membros indicados pelos governos estaduais e que podem ser substituídos a qualquer momento de acordo com a conveniência dos Estados membros (art. 51, § 1º, da CRFA/49). Ressalte-se que não há eleição direta para a casa legislativa que representa o interesse dos Estados membros - o Conselho Federal. São os governos estaduais que indicam as pessoas que devem ocupar as vagas disponíveis para cada Estado membro em tal órgão.

Outrossim, os membros do Conselho Federal podem ser substituídos a qualquer momento, não havendo uma prefixação de prazo para o exercício dos mandatos. Essa situação faz com que os representantes indicados assumam genuinamente o papel de interlocutores da posição estadual, não tendo eles liberdade para votar de acordo com um posicionamento pessoal, mas em estrita consonância com o desejo estadual que cabe a eles representar.⁶⁸⁷

Esse tipo de representação estadual dificilmente tem a mesma pujança em sistemas senatoriais com eleições diretas, ou seja, naqueles em que os próprios cidadãos votam no candidato de sua preferência pessoal. Isso, porque a eleição direta, com garantia de mandato por prazo determinado, permite aos eleitos atuar com larga independência.

A referida independência de atuação inviabiliza o controle da atuação política dos senadores, os quais poderão, inclusive, atuar em sentido contrário ao interesse governamental dos Estados membros que representam, nomeadamente quando tais representantes façam

⁶⁸⁷ Ver WANTTS, Ronald; HOBSON, Paul. *Fiscal Federalism in German*.

parte de um partido de oposição. Nesse cenário, o interesse estadual acaba sendo privado de uma representação de fato, embora a tenha sob o aspecto formal.

A luta pelo poder político na esfera estadual pode fragilizar muito o relacionamento entre governos estaduais e senadores, mormente quando as pessoas que ocupam tais cargos pertençam a partidos diferentes e não comunguem de uma mesma plataforma de ação política. Nesse cenário, o Senado acaba atuando como uma mera instância revisora no processo legislativo nacional, marcado pelas disputas partidárias em torno de um projeto de poder, o qual, muitas vezes, é incongruente e incompatível com a proteção da autonomia que devem gozar os entes descentralizados.

Garantir uma representação adequada dos interesses estaduais no processo legislativo nacional é uma forma de equilibrar a concentração de poder tributário em favor do ente central. Desse modo, os entes descentralizados poderão participar ativamente da elaboração das normas de tributação e das regras que definem o modo de partilha dos recursos arrecadados com base na legislação nacional. Essa participação pode preservar a autonomia dos entes descentralizados, nomeadamente no que se refere ao substrato financeiro necessário à prestação localizada de bens e serviços públicos conformados às peculiaridades e preferências locais.

Essa atuação conjunta do ente central e dos entes descentralizados poderá adequar-se ao cenário posto pela globalização. A definição de estratégias nacionais que respeita as peculiaridades locais é uma questão sensível, mas que pode ajustar-se ao modo de organização federal. Acreditamos que normas de tributação estabelecidas nacionalmente, sobre bases de incidência com grande mobilidade, não comprometem a autonomia dos entes descentralizados, mas antes atua com medida de eficiência a evitar uma guerra fiscal desenfreada que acabe por produzir efeitos nefastos, como o nivelamento da carga tributária por baixo.

Estabelecer estratégias nacionais, elaboradas com a participação dos entes descentralizados, pode otimizar a arrecadação, através da eliminação de gargalos e brechas para a evasão fiscal. É importante ter em vista que, se a arrecadação for mais eficiente, existirão mais recursos a serem partilhados. Havendo mais recursos, melhores serviços públicos poderão ser prestados.

Por fim, resta sumariar o entendimento acima exposto. A centralização do exercício do poder tributário, nomeadamente no que toca às bases tributárias com grande mobilidade, não é incompatível com a forma federal de Estado. Ao revés, pode facilitar os procedimentos de fiscalização e, por conseguinte, diminuir os níveis de evasão tributária. Outrossim, a

incidência concomitante de diversas legislações sobre bases tributárias móveis pode comprometer, sensivelmente, a atuação dos agentes econômicos da iniciativa privada e, assim, representar um entrave ao desenvolvimento econômico que se espera num regime capitalista. A preservação da autonomia dos entes descentralizados pode ser assegurada mediante a implantação de um federalismo financeiro, no qual se assegurem os recursos necessários à prestação de bens e serviços de modo descentralizado e, por conseguinte, ajustado às peculiaridades e preferências locais.

Pelo exposto, a globalização pode conviver perfeitamente com a forma federal de Estado, sendo possível conciliar centralização fiscal e descentralização financeira, de modo a preservar a dicotomia imanente ao federalismo: unidade *versus* diversidade.

5.3.2 - A centralização, descentralização e guerra fiscal.

A teoria do federalismo fiscal tem como objeto a partilha do exercício do poder tributário entre os entes que compõem uma Federação (entes federativos), de modo que os entes descentralizados possam instituir tributos próprios e arrecadar os recursos necessários ao custeio de bens e serviços públicos que a eles são atribuídos. Trata-se de um processo de descentralização tributária que visa a estabelecer uma relação mais estreita entre receitas e despesas, de modo que se tenha uma visão mais realista do binômio custo/benefício.

Em sua essência, a teoria do federalismo fiscal preconiza que os entes descentralizados devem dispor de poder para tributar em termos compatíveis com as suas despesas. Com efeito, o poder para instituir tributos próprios atribuiria aos entes descentralizados a possibilidade de optar por uma carga tributária maior ou menor, de acordo com os níveis de bens e serviços públicos que os seus residentes pretendessem obter do poder público.

Nesse cenário, os entes descentralizados poderiam ofertar pacotes diferenciados em termos de tributação e de prestação de serviços públicos, a conferir aos cidadãos opções de escolha, no que toca ao local de fixação de sua residência, levando em consideração a relação custo/benefício. Ou seja, permitiria aos cidadãos avaliar a adequação entre o ônus tributário a suportar e a contrapartida estatal, em termos de oferta de bens e serviços públicos.

A descentralização tributária conduziria, destarte, a um cenário com conjuntos diversificados no que toca à prestação de bens e serviços públicos e, conseqüentemente, valores diferenciados em termos de tributação. Isso porque, se a oferta de bens e serviços públicos for diferente, os custos também serão. Custos diferenciados envolvem necessidades diferenciadas de receitas.

Tal conjuntura conduziria a um ambiente favorável a uma “competição interjurisdicional”, na qual os entes descentralizados, através de estratégias diversificadas de atuação, buscariam ofertar pacotes de bens e serviços públicos mais atraentes a um custo tributário menos oneroso.

Alguns autores defendem que a competição horizontal pode ser bastante benéfica em termos de eficiência. Isso, porque a busca por alternativas aptas a atrair bases móveis de tributação serviria como estímulo para que os entes descentralizados envidassem esforços rumo ao contínuo aperfeiçoamento de suas ações, de modo a ofertar um conjunto de bens e serviços de qualidade ao menor custo possível. Destarte, a competição horizontal poderia servir como uma fonte de aumento do bem estar.

Nesse sentido, Wallace Oates e Schwab, valendo-se de uma analogia com a competição perfeita no setor privado, desenvolveram uma série de modelos que analisam as condições em que a competição horizontal entre os governos proporcionaria aumento de eficiência.⁶⁸⁸

De acordo com essa concepção, a disputa pelo capital móvel, por meio de uma diminuição da tributação sobre ele imposta, poderia conduzir as autoridades locais a perseguirem níveis cada vez mais eficientes de oferta de bens e serviços, com uma conseqüente interferência no peso da tributação. Nesse modelo, a “*mão invisível do mercado*” funcionaria como instrumento apto a canalizar as decisões políticas em cada ente descentralizado para um resultado eficiente do ponto de vista nacional, ajustando-se às exigências do mercado.

Todavia, é preciso ressaltar que as conclusões de Wallace e Schwab basearam-se num cenário de competição perfeita. Ocorre que, de modo geral, tais condições não se reproduzem num cenário de competição interjurisdicional, pois, além dos aspectos econômicos, muitos outros fatores (v.g., políticos, culturais sociais) acabam por interferir decisivamente no processo. Logo, as regras que balizam a concorrência no setor privado não são fontes seguras para delimitar os efeitos de uma competitividade agressiva no setor público.

Isso, porque a atuação estatal tem uma lógica diferenciada que decorre da própria complexidade imanente ao papel do Estado na regulação do interesse público. Não raras vezes, os aspectos puramente econômicos perdem espaço frente a demandas de natureza eminentemente social.

⁶⁸⁸ In *Economic Competition among jurisdictions: efficiency enhancing or Distortion inducing?* In: *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 515-532.

Destarte, não aderimos à tese de que o aumento de bem-estar seja uma decorrência lógica da descentralização tributária e que a competição interjurisdicional conduza, necessariamente, a um cenário mais eficiente no que toca ao binômio custo/benefício em termos de tributação. Isso, porque as regras de mercado, que são a base para a eficiência no setor privado, não podem ser aplicadas, *in totum*, ao setor público, visto que esse setor possui uma lógica diferente e permeada por fatores de múltiplas complexidades.

As regras de mercado podem conduzir a um cenário de competição bastante agressiva e que, em última instância, pode implicar até mesmo a eliminação dos concorrentes ineficientes. Trata-se de uma consequência lógica inerente ao processo de competição: o mais forte elimina o mais fraco. Num cenário de competição agressiva, um agente econômico mais frágil pode ser eliminado, ou seja, retirado do mercado por não conseguir adequar-se às condições mínimas de competitividade. É importante ressaltar que, atentos a essa realidade, muitos Estados estabelecem normas para regular a concorrência, mesmo no setor privado.

Nessa baila, parece-nos inadequado aplicar ao setor público as regras de mercado, visto que essas regras impõem estratégias de atuação, por vezes incompatíveis com a realidade de muitos entes públicos, os quais, geralmente, são bastante diferentes tanto do ponto de vista econômico quanto do social. Por outro lado, o Estado tem finalidades que vão muito além do aspecto puramente econômico. A promoção dos direitos fundamentais, reconhecidos como corolários da dignidade da pessoa humana, é um vetor de atuação que, não raras vezes, destoa das práticas recomendadas pela ciência econômica.

Por outro norte, não se pode desconsiderar que a busca pela eficiência, através da descentralização, envolve uma série de fatores, dentre os quais podemos destacar a delimitação territorial dos entes que compõem uma Federação. Uma delimitação territorial apropriada, evidentemente, contribuiria muito para uma atuação estatal eficiente.

Entretanto, a delimitação geográfica de um ente federativo, via de regra, decorre de fatores políticos, culturais, sociais e não, preponderantemente, de considerações de natureza econômica. Não se pensa, *a priori*, qual seria o tamanho ótimo de uma delimitação territorial para atender eficientemente às demandas sociais. O que ocorre, geralmente, é o inverso, ou seja, fatores diversos corroboram para a delimitação territorial e apenas depois é que se consideram os aspectos econômicos advindos de tal decisão. Sendo assim, a própria delimitação territorial já representa um entrave inicial à busca pela eficiência.

Outrossim, em Estados com elevados níveis de desigualdade regional, é difícil pensar em condições justas de competitividade, na medida em que, num cenário de livre competição, entes mais ricos teriam condições competitivas muito superiores, deixando à margem aqueles

entes mais carentes economicamente. Uma competição agressiva entre entes federativos ricos e pobres, em tese, poderia conduzir a um cenário de elevação contínua das desigualdades regionais. Os entes ricos cada vez mais ricos e os entes pobres cada vez mais pobres. É o que se torna nítido em Estados federais em vias de desenvolvimento, nomeadamente naqueles países com grande extensão territorial. Uma competição aguerrida poderia aumentar ainda mais o vale que separa entes ricos e pobres.

Ademais, a simples atribuição de poder tributário, mesmo que de forma bastante ampla, a entes federativos com baixo nível de desenvolvimento, problemas de infraestrutura e baixo potencial de atratividade econômica, não seria capaz de assegurar a eles autonomia financeira.

Nesse cenário, um federalismo fiscal representaria apenas autonomia normativa dos entes subnacionais para fixar uma política tributária própria, mas que, concretamente, não seria capaz de corresponder ao ingresso de recursos financeiros necessários ao custeio das despesas públicas. Teríamos, assim, apenas uma autonomia de direito, mas não de fato.

É mister ressaltar que a incidência tributária ocorre sobre fatos econômicos que evidenciam manifestação de riqueza, com efeito, se essa manifestação de riqueza não se faz presente, tem-se um quadro de insuficiência, em termos de capacidade fiscal. Sem manifestação de riqueza a tributação se torna deficiente.

A adoção de uma política tributária bastante generosa pelos entes descentralizados, por si só, não é capaz de garantir a eles competitividade. Outros fatores, tais como infraestrutura, logística de transporte, acesso aos mercados consumidores, aspectos ambientais, dentre outros, podem eliminar o bônus tributário.

Outrossim, uma competição agressiva entre os entes descentralizados pode acarretar sérias distorções alocativas. Isso porque, na ânsia de promover o desenvolvimento econômico e de criar novos postos de trabalho, governos locais tendem a diminuir a tributação de forma irresponsável, ou seja, sem uma criteriosa avaliação de outros aspectos que, direta ou indiretamente, estejam relacionados ao tema.

Por outro lado, a redução do ônus tributário pode disseminar-se como medida de autoproteção. Para não correr o risco de evasão em massa de bases tributárias móveis para outras localidades, os entes descentralizados com políticas tributárias equilibradas, e ajustadas às suas respectivas necessidades, podem ser forçados a adequar-se à política tributária praticada por outros entes que se apresentem como concorrentes.

Tal contexto, comumente conhecido como de “guerra fiscal”, pode ensejar um nivelamento por baixo, em que todos perdem arrecadação. Por receio de perder bases

tributárias, os entes acabam sendo forçados a reduzir, sensivelmente, sua fonte de arrecadação. Essa perda de arrecadação repercutirá decisivamente no padrão dos bens e serviços públicos ofertados, o que implicará perda de bem-estar.

Nesse sentido, George Break lembra que o problema é que os governos locais têm fomentado entre si uma competição cada vez mais aguerrida. Em tal cenário, os governos não podem aumentar seus tributos com a adoção de alíquotas muito além das adotadas por outros entes vizinhos ou mesmo em áreas distantes, mas que possuam características e atrativos naturais semelhantes. Isso, porque um aumento da carga tributária poderia dar azo a uma “fuga” de empresas, atraídas para outros destinos que ofereçam a elas melhores vantagens em termos fiscais. Uma ativa concorrência fiscal, nesse sentido, tenderia a produzir um nível geralmente baixo de esforço fiscal nos níveis locais, bem como uma estrutura tributária com fortes níveis regressivos nos entes descentralizados.⁶⁸⁹

Nesse sentido, cremos que, pelo menos no que tange a bases tributárias de maior mobilidade (v.g., consumo e renda), a centralização tributária é a melhor alternativa, pois imprime um padrão nacional de tributação e, por conseguinte, suprime os efeitos decorrentes de uma alocação ineficiente de recursos, lastreada apenas em diminuição do ônus tributário.

É fato que a centralização tributária representa, de fato, uma sensível redução da autonomia dos entes descentralizados. Não obstante, não se pode deixar de considerar que, mesmo no setor privado, a competição entre os atores envolvidos na disputa concorrencial não pode ser anárquica. Isso, porque a total ausência de regras poderia levar a um cenário em que grandes grupos poderiam usar do seu poder econômico para eliminar a concorrência e, após a luta em trincheiras pela conquista do mercado, desfrutar de uma posição privilegiada com evidentes efeitos sobre a eficiência econômica.

Uma competição nesses termos não seria admissível no setor público, na medida em que, além dos aspectos puramente econômicos, os entes descentralizados desempenham relevantes funções num Estado federal. Portanto, a existência de alguns entes descentralizados (mormente os com menor capacidade fiscal) não pode ser inviabilizada por regras com matriz puramente econômica, baseadas numa concepção liberal que supervaloriza a eficiência, em detrimento de outros valores não menos importantes.

Por derradeiro, é mister lembrar que aqueles cidadãos que residem em localidades com menor capacidade fiscal também são sujeitos de direitos e merecem o mesmo respeito, no que

⁶⁸⁹ Apud Wallace Oates. *Economic Competition among jurisdictions: efficiency enhancing or Distortion inducing?* In: *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing: Massachusetts, 1998, p. 514.

toca à concretização de seus direitos fundamentais, nomeadamente daqueles associados à prestação de serviços públicos essenciais, como, por exemplo, saúde e educação, que, em último termo, estão diretamente ligados à dignidade da pessoa humana.

A preservação das identidades locais e dos modos peculiares de vida, como característica básica do federalismo, não justifica o estímulo a uma concorrência interjurisdicional que agrave as desigualdades regionais e, por conseguinte, comprometa o sentimento de unidade que deve ser afeto a qualquer forma de Estado.

5.3.3 - *O federalismo laboratório, centralização e descentralização tributária*

Um dos argumentos que servem de base para a teoria do federalismo é que a existência de vários centros de poder permitem o desenvolvimento de iniciativas inovadoras capazes de contribuir para o aperfeiçoamento das políticas públicas. Argumenta-se que a possibilidade de experimentação dificilmente ocorreria, a contento, num sistema cujo modelo de decisão política fosse centralizado.

Com efeito, a coexistência de vários centros decisórios produziria um ambiente propício ao desenvolvimento de novas ideias e modelos de governança que, testados e aprovados em âmbito local, poderiam servir de exemplo para uma aplicação mais ampla.

Sobre o tema, Wallace Oates aduz que, num cenário de informação imperfeita, com o aprendizado pela prática, existem ganhos potenciais de experimentação de uma variedade de políticas para lidar com problemas sociais e econômicos. Com efeito, um sistema federal, que prima em conceder autonomia aos entes federativos para desenvolver suas próprias políticas, poderia oferecer algumas oportunidades reais para incentivar tal experimentação, promovendo, assim, o progresso técnico na política pública.⁶⁹⁰

Desse modo, argumenta-se que a descentralização promove o estímulo criativo dos gestores públicos na busca de novas alternativas para melhorar a gestão do setor público, haja vista que muitos experimentos dificilmente poderiam ser levados adiante num sistema centralizado. Não são raras as vezes que uma política adotada inicialmente numa localidade logra êxito e se torna modelo. Assim, os entes federativos poderiam aprender com as experiências uns dos outros e difundir as políticas inovadoras que foram bem sucedidas.

A difusão de políticas descentralizadas pode ocorrer tanto em nível horizontal quanto vertical. Nesse sentido, *Ronald Reagan* (ex-presidente dos Estados Unidos da América), num

⁶⁹⁰ In: *An Essay...*, p. 131.

discurso proferido em 1983, referiu-se aos Estados membros como “*dinâmicos laboratórios de mudança da sociedade Criativa*”.⁶⁹¹

Com efeito, concordamos com o fato de que uma das grandes vantagens do federalismo consiste nesse elevado poder de experimentação, na medida em que se concede aos entes descentralizados uma ampla liberdade para desenvolver políticas públicas ajustadas às suas peculiaridades.

Contudo, não cremos que tal capacidade de experimentação seja, de fato, importante no que tange ao exercício do poder tributário. As bases tributárias com maior capacidade de arrecadação, como a renda e o consumo, foram amplamente exploradas, não havendo grande espaço para inovações legislativas sem que haja prejuízos arrecadatórios.

Como visto anteriormente, a concessão de um amplo poder, para regular a tributação de bases móveis, aos entes descentralizados, pode acarretar ineficiências alocativas ou até mesmo um nivelamento por baixo, num cenário de competição fiscal marcado pela adoção de estratégias de renúncia fiscal. Logo, a descentralização tributária, no que tange às bases com maior mobilidade, não tem contribuído para o desenvolvimento de práticas fiscais mais eficientes, mas, sim, para um ambiente marcado, muitas vezes, pela concessão irresponsável de benefícios fiscais com a intenção de atração de investimentos. Isso, com vistas a angariar um ganho de capital político momentâneo para os governantes que, via de regra, valem-se de plataformas eleitorais fulcradas em propostas de aumento dos postos de trabalho.

Nesse sentido, a centralização, pelo menos no que se refere a tais bases tributárias, parece ser mais eficiente, uma vez que define um padrão nacional de tributação, criando um sistema tributário mais inteligível, nomeadamente num contexto de intensa interconexão entre os entes que compõem uma Federação.

Por outro lado, a centralização tributária permite o aperfeiçoamento dos sistemas de controle, de modo a dificultar a evasão fiscal através do estabelecimento de banco de dados abastecidos por informações que dificilmente um ente descentralizado teria condições de obter. Sendo assim, o federalismo laboratório encontra farto campo de atuação, nomeadamente no que tange ao desenvolvimento de políticas públicas relacionadas a temas como prestação de serviços de educação, saúde e outras medidas de promoção do bem estar. Também é o caso das práticas de governança. As administrações descentralizadas podem ser valiosas praças de experimentação, através do estímulo à inovação e aperfeiçoamento dos modelos de gestão da coisa pública.

⁶⁹¹ Apud SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo...*, p. 75.

Logo, o federalismo laboratório encontra maior espaço no campo das autonomias financeiras e administrativas, setores que realmente merecem uma atenção especial, na medida em que é comum atribuir-se à gestão pública a pecha de ineficiência. No caso da descentralização tributária, há de se ter bastante cuidado e permitir experiências sim, mas em bases tributárias não sujeitas à grande mobilidade e com potencial para gerar ineficiências alocativas.

PRINCIPAIS CONCLUSÕES

Capítulo I – Teoria geral do federalismo

A teoria geral do federalismo tem como objeto de estudo a forma de organização estatal conhecida como Estado federal, consubstanciada na existência de mais de um nível (geralmente dois) de governo com aptidão para exercer, cada um deles, uma parcela do poder estatal. O Estado federal não decorre de um teorema preconcebido, firmado em princípios e regras gerais de caráter universal, mas, sim, de um longo processo histórico marcado pela conjugação de esforços de comunidades políticas até então independentes, com o objetivo de lidar com situações bastante peculiares.

O Estado federal surge da necessidade de consolidação de um Estado forte - capaz de garantir a segurança das comunidades parciais que dele fazem parte - e, ao mesmo tempo, de valorizar as peculiaridades que se fazem presentes nessas comunidades parciais. Daí, a imanente tensão dialética entre conceitos aparentemente contraditórios: unidade e diversidade.

A existência de mais de um nível de governo com aptidão para exercer o poder estatal, implica a necessidade de partilha dos poderes inerentes ao exercício da soberania. Importa, contudo, enfatizar que a partilha ocorre no exercício da soberania e não na titularidade, de modo que não se verifica qualquer ofensa à concepção clássica da soberania como um atributo marcado pela unicidade e indivisibilidade.

A partilha, no que tange ao exercício da soberania, fica a cargo da Constituição federal, diploma normativo que tem a incumbência de delinear um sistema de atribuição de competências, no qual se define o campo de atuação de cada ente que compõe a Federação.

A Constituição federal define esferas de competência, dentro das quais se confere autonomia constitucional para atuação das comunidades parciais que compõem a Federação, comunidades essas denominadas de entes federativos. Tal autonomia materializa-se através da concessão de poder político, consubstanciado na existência de órgãos próprios de exteriorização do poder estatal (executivo, legislativo e judiciário) com aptidão para tratar das matérias que a eles foram reservadas na Constituição federal.

Uma Federação materializa a coexistência de diversas coletividades parciais que, unidas, dão ensejo à instituição de um Estado uno, com personalidade jurídica própria, cujo exercício do poder estatal ocorre de maneira partilhada através da atribuição de competências entre níveis diferentes de decisão: a União, que representa o interesse nacional, e que tem como valor fundamental a unidade, e os Estados membros, enquanto entes políticos descentralizados, que materializam a preservação da diversidade.

A definição do modo de partilha de competências entre os entes federativos decorre das regras esculpidas na Constituição federal. Portanto, a definição dos limites de atuação de cada esfera governamental passa, necessariamente, pela interpretação das normas constitucionais. De modo geral, os Estados federais reservam a um órgão judicial com jurisdição em todo o território nacional o poder para dar a palavra final sobre a interpretação das regras constitucionais, mormente daquelas que se referam à distribuição de competências entre os entes federativos, normas essas que costumam dar azo a constantes conflitos. Esses órgãos judiciais, responsáveis pela interpretação final das regras constitucionais, têm sido chamados de Cortes Constitucionais, órgãos de cúpula judicial que têm por objetivo maior a salvaguarda da Constituição.

A existência de conflitos de competência é um traço comum em Estados federais. Portanto, os limites de competência acabam por ser definidos, concretamente, por meio de uma ativa participação das “Cortes Constitucionais”, órgãos incumbidos de dar a palavra final sobre a adequada interpretação normativa da Constituição. Esse processo hermenêutico não é estático, mas dinâmico e intimamente relacionado com a evolução da sociedade, sendo que, muitas vezes, ocorrem significativas mudanças interpretativas sem a alteração literal das normas constitucionais. Ademais, a histórica mostra que o federalismo é marcado por um movimento pendular. Em alguns momentos, é possível perceber uma tendência centralizadora que fortalece as competências do ente central; já em outros, vislumbra-se um recuo na centralização, de modo a valorizar a autonomia dos entes descentralizados.

Embora não haja um rol taxativo das premissas fundamentais que dão a tônica de uma Federação, é possível destacar alguns princípios que caracterizam essa forma de organização estatal, sendo eles:

a) repartição constitucional de competências: a Constituição deve definir a forma de partilha de competências entre os entes federativos, de modo a delinear as esferas de atuação de cada um. Tais competências podem ser exclusivas, residuais e concorrentes.

b) Autonomia dos Estados membros: os entes federativos devem dispor de autonomia, conferida constitucionalmente, para atuar dentro das esferas que a eles foram atribuídas, sem qualquer vínculo de subordinação com outro ente, não havendo, portanto, de se falar em hierarquia entre os entes que compõem a Federação.

c) Participação dos Estados membros na emanção legislativa da União: a participação dos Estados membros na edição de normas federais que, direta ou indiretamente, repercutam nas esferas de atuação desses entes é fundamental para a preservação das suas autonomias, visto que tal faculdade pode frear as iniciativas legislativas que comprometam seus interesses.

Em Estados federais, de regra, existem dois níveis de governo: o federal, representado pela União, e o estadual, representado pelos Estados membros que compõem a Federação, cada um a exercer suas competências nos termos estabelecidos na Constituição federal. Exceção a essa regra é o modelo brasileiro, no qual os Municípios foram alçados à condição de ente federativo, com autonomia constitucionalmente definida.

O grau de autonomia que se concede aos entes descentralizados numa Federação pode variar significativamente, a depender do sistema de relacionamento que se estabelece entre os entes que compõem a Federação. Por essa razão, os autores especializados costumam identificar algumas espécies de federalismo, sendo eles:

a) *Federalismo dual*: caracteriza-se por uma rígida partilha de competências entre os entes federativos, de modo que cada um só pode atuar nas áreas definidas na Constituição federal. Isto é, tanto a União quanto os Estados membros devem limitar o seu foco de atuação dentro das balizas estabelecidas constitucionalmente, sendo vedado a quaisquer dos entes federativos imiscuírem-se na competência alheia.

b) *Federalismo cooperativo*: esse modelo não vislumbra a União e os Estados membros como agentes antagônicos, numa constante relação de tensão e rivalidade. Ao revés, parte-se da premissa de que é necessário que os diversos níveis de governo trabalhem em conjunto, através de uma atuação harmônica e coordenada. Faz parte da essência do federalismo cooperativo afastar a noção de competição e promover uma intensa cooperação, baseada no princípio da solidariedade.

c) *Federalismo orgânico*: caracteriza-se pela existência real de poderes superpostos em que o ente central é alçado a um patamar deveras privilegiado, servindo de modelo vinculante de organização para os demais entes descentralizados. Nesse modelo, embora se reconheça a existência das coletividades parciais com competências próprias, concede-se a essas coletividades uma limitadíssima margem de atuação autônoma. Impõe-se, assim, um modelo de organização vertical que limita sensivelmente grande parte da liberdade de ação que se espera de um ente descentralizado numa Federação.

Também se fala em federalismo Simétrico e federalismo Assimétrico. A discussão sobre a simetria e a assimetria localiza-se no plano horizontal de distribuição de competências, isto é, na forma de tratamento constitucional, conferida aos diversos entes federativos que se encontram num mesmo nível de governo. Por esse prisma, busca-se analisar se existe ou não diferenças entre os Estados membros, no que toca à atribuição de competências, à assunção de responsabilidades ou ao grau de representatividade junto ao órgão legislativo que representa os seus interesses (Senado, Conselho de Estados, etc.).

No federalismo simétrico, os entes federativos recebem o mesmo tratamento formal por parte da Constituição, não se admitindo tratamento jurídico diferenciado entre os entes federativos que se encontrem num mesmo nível de governo, apesar das diversidades fáticas que porventura possam existir. É a igualdade na sua acepção formal, gozando os Estados membros das mesmas competências, responsabilidades e representatividade na Federação.

Já o federalismo assimétrico fulcra-se na premissa de que, havendo desigualdades fáticas significativas, no que diz respeito às questões territoriais, culturais e, sobretudo, socioeconômicas, entre os entes federativos que estejam num mesmo nível de governo, tais diferenças devem ser consideradas. Com efeito, o federalismo assimétrico tem por objetivo a promoção da igualdade na sua acepção substancial, de modo a tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam.

Ocorre que a sistematização de um modelo de partilha de competências, lastreado em simetrias e assimetrias, exigiria do legislador constituinte um esforço hercúleo para entender e compreender as singularidades próprias de cada um dos entes federativos. Tal tarefa envolveria uma verdadeira obra de engenharia legislativa que dificilmente guardaria coerência lógica e sistêmica, mormente em razão do fato de que a divisão de competências no plano legislativo decorre de um embate político de forças antagônicas, muitas vezes alheio a questões eminentemente técnicas.

Ademais, a consideração das assimetrias, por meio de um sistema diferenciado de representatividade dos Estados membros, valendo-se do critério populacional, não garantiria o respeito e adequação legislativa às peculiaridades existentes entre os diversos Estados membros. Isso, porque a atuação efetiva dos representantes eleitos, para representar os interesses dos Estados membros, pode não corresponder às expectativas, nomeadamente em sistemas em que a eleição de tais representantes dá-se de forma direta. Como, de regra, tais representantes estão ligados a um partido político, a atuação desses representantes será muito mais plasmada na orientação ideológico-partidária do que, propriamente, nos interesses dos Estados membros que representam.

A correção das assimetrias, por meio de uma representação diferenciada, na casa legislativa que representa os interesses estaduais, também não teria o condão de promover, a contento, a igualdade na sua acepção substancial. Isso, porque a representação diferenciada, geralmente, leva em conta o critério populacional, concedendo-se uma maior representatividade aos entes mais populosos. Ocorre que, de regra, os entes federativos mais populosos são os que possuem melhor condição socioeconômica, de modo que, tendo esses

entes mais populosos um maior poder de decisão, eles poderiam frear iniciativas que, mesmo a pretexto de promover a igualdade, contrariassem seus interesses.

Destarte, uma atribuição diferenciada de competências e responsabilidades, no plano horizontal, ou que comporte uma representatividade proporcional, não tem aptidão para dar um tratamento adequado à questão das assimetrias numa Federação.

Todavia, uma organização federal não deve ficar alheia às assimetrias existentes. Quando as assimetrias decorrem de questões de índole socioeconômica, geralmente manifestas na insuficiência de recursos, para desenvolver as competências e responsabilidades atribuídas aos entes descentralizados, é mais conveniente o estabelecimento de mecanismos de transferências intergovernamentais de recursos. É uma forma eficiente de promover uma equalização das condições financeiras dos entes que compõem a Federação e permitir que esses entes tenham condições de desenvolver, a contento, as competências que a eles foram atribuídas pela Constituição federal.

Ressalte-se que não se fala aqui em eliminação total das assimetrias por meio de um processo brusco de homogeneização. Até porque é da essência do federalismo a proteção à diversidade. Algumas assimetrias devem ser preservadas, pois a sua eliminação total labutaria contra o espírito de uma Federação. O que se deve levar a cabo é a busca por uma certa uniformidade em pontos essenciais, nomeadamente daqueles que promovam a valorização e a dignidade da pessoa humana, enquanto titular de direito e obrigações, independentemente do local de fixação da residência.

Um modelo de transferência de recursos que vise a promover a equalização horizontal deve ser estruturado de modo a considerar as peculiaridades existentes e ter como pilar fundamental a solidariedade.

Importa destacar que não existe um modelo rígido e adequado de federalismo a servir de exemplo, de modo que qualquer tentativa de implantação, *in totum*, de um modelo adotado num Estado em outro estará fadada ao fracasso. A relação dialética entre a unidade e diversidade existente em cada contexto social é que deve pautar o modo de relacionamento entre os entes que compõem a Federação.

Nessa baila, é preciso considerar as questões históricas, culturais, sociais e econômicas, de modo a construir um modelo de organização coerente e que se adapte às necessidades do contexto considerado. Da análise dessas questões podem resultar Estados federais mais ou menos descentralizados, com variações significativas, no que toca à amplitude das competências concedidas aos entes descentralizados e, por conseguinte, sensíveis diferenças em termos de relacionamento entre os entes que compõem a Federação.

Capítulo II – A teoria econômica do federalismo fiscal

A teoria do federalismo fiscal tem por base a descentralização no que tange ao exercício do poder tributário, de modo a conceder, às diversas coletividades parciais que compõem a Federação, competências tributárias próprias. Isso significa dotar essas coletividades de poder para instituir tributos no plano abstrato e para exigí-los coercitivamente.

Hodiernamente, é notória a predominância das receitas tributárias no financiamento das despesas públicas, pois a maioria dos Estados optou por atribuir à iniciativa privada a exploração da atividade econômica, resguardando para si apenas o desenvolvimento de algumas atividades essenciais, que não despertariam o interesse ou não seriam desenvolvidas adequadamente pelo setor privado. Com efeito, de regra, tem vigorado o princípio da supletividade ou subsidiariedade do Estado no domínio econômico.

Além da função arrecadadora, existem outras funções significativas que devem ser consideradas na estruturação de um sistema tributário, sendo elas:

a) *Função alocativa*: considera a afetação eficiente dos recursos na economia. O âmbito de injunção da função alocativa vincula-se à provisão de bens e serviços públicos, à correção do comportamento dos agentes econômicos, através de tributos ou subsídios, bem como a regulação de determinadas atividades produtivas.

b) *Função redistributiva*: o poder público deve intervir no domínio econômico, com o objetivo de minorar os efeitos de uma injusta distribuição de riquezas, levada a cabo pelo livre funcionamento das forças do mercado.

c) *Função estabilizadora*: corresponde à manipulação, por parte do setor público, de diversas políticas econômicas, mormente a tributária, a fim de promover o pleno emprego, taxas aceitáveis de crescimento econômico, o equilíbrio na balança de pagamentos e, ainda, uma razoável estabilidade no nível dos preços praticados.

De modo geral, as funções de estabilização macroeconômica e de redistribuição devem ficar a cargo do ente central (a União). Essa afirmação decorre do fato de que uma abrangência nacional das políticas adotadas permite uma melhor adequação dos mecanismos de controle dos resultados, em termos de eficiência econômica. No que tange à função redistributiva, a mobilidade das unidades econômicas acaba por limitar, sensivelmente, as tentativas dos níveis descentralizados de exercer essa função a contento, nomeadamente por meio de iniciativas de redistribuição de renda. Isso, porque um programa agressivo de apoio a famílias de baixa renda poderia provocar uma atração de pessoas pobres e, por sua vez,

estimular um êxodo de pessoas ricas que, fatalmente, seriam chamadas a arcar com o ônus tributário dessa decisão política.

Já no que se refere à função alocativa, a questão essencial diz respeito ao âmbito espacial da percepção dos benefícios oriundos da provisão de bens e serviços públicos. Bens e serviços públicos que beneficiam toda a população nacional (por exemplo, a defesa nacional) devem ser fornecidos pelo ente central. Já bens e serviços públicos que beneficiam apenas áreas geográficas, com menor abrangência, devem ser providos por entes descentralizados, de modo a considerar as preferências locais.

O nível de eficiência no fornecimento de bens e serviços públicos, de maneira localizada, dificilmente será o mesmo nos diversos entes federativos, tendo em vista a existência de contextos diferenciados, em termos de preferências e custos. Destarte, a maximização do bem-estar social global exige que a prestação de bens e serviços, de maneira descentralizada, leve em conta as peculiaridades da cada localidade, a permitir uma otimização das políticas públicas.

Nesse sentido, é possível identificar algumas premissas elementares que servem de alicerce para a teoria geral do federalismo fiscal:

- a) Parte-se do teorema que representa uma proposição normativa, segundo a qual, na ausência de redução de custo na prestação centralizada de um bem ou serviço e de existência de externalidades, o nível de bem-estar será sempre maior, em termos de eficiência, se os bens e serviços forem prestados de forma descentralizada.
- b) Os ganhos de bem-estar na descentralização dependem tanto da extensão e heterogeneidade das demandas, nas diversas localidades, quanto das eventuais diferenças em termos de custos.
- c) A descentralização permite que cada comunidade parcial possa ofertar um conjunto peculiar de bens e serviços públicos, de acordo com as preferências dos seus residentes.

Em Estados federais, as Constituições costumam definir o modelo de distribuição do poder tributário entre os entes federativos. Essa partilha, quanto à titularidade, pode ser classificada em:

- a) *Exclusiva*. Corresponde à atribuição de tributos específicos a cada ente federativo, sem sobreposição. Cada ente tem uma atribuição própria e privativa, em termos de instituição de tributos, sendo vedado a qualquer outro ente, que não seja aquele indicado na Constituição, o exercício dessa mesma atribuição. Veda-se, portanto, a sobreposição de tributos nos diversos níveis governamentais.
- b) *Comum*. Nesse sistema, admite-se a sobreposição de tributos. Assim, é possível a tributação de uma mesma base tributável por mais de um ente federativo. Faculta-se, desse

modo, o exercício do poder de tributar sobre o mesmo fato gerador por mais de um ente federativo, sem que isso revele qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade.

A partilha de poder tributário deve ser orientada por alguns critérios, sendo eles:

Eficiência econômica. Os tributos devem ser atribuídos aos entes federativos, tendo em vista a consecução de padrões aceitáveis de eficiência econômica, sobretudo no que toca à alocação de recursos.

Equidade nacional. A atribuição de poder tributário deve levar em conta a potencialidade das espécies tributárias para cumprir com a função redistributiva.

Custo administrativo. Os tributos devem ser atribuídos, sempre que possível, ao nível de governo que apresentar a melhor capacidade para gerir os custos administrativos relacionados à arrecadação e à fiscalização das obrigações tributárias, com vistas a assegurar uma máxima arrecadação mediante o menor custo possível.

Necessidade fiscal. Os tributos devem ser atribuídos a cada ente federativo, de maneira a assegurar a máxima correspondência possível entre o volume de recursos arrecadados e as necessidades financeiras de cada um.

Contudo, é imperioso ressaltar que há uma grande dificuldade em compatibilizar a busca pela eficiência fiscal, equidade nacional, custo administrativo e necessidade fiscal. A dificuldade decorre do fato de que qualquer desses objetivos, considerado individualmente, pode requerer a adoção de medidas que labutem contra as demais. Medidas que primem pela eficiência podem afetar a equidade. Já medidas de equalização podem onerar os custos administrativos, e assim por diante. Logo, constantemente haverá a necessidade de ponderação, nomeadamente quando tais objetivos entrem em rota de colisão. Em determinados momentos, pode ser necessário prestigiar um critério em detrimento de outro. Tudo vai depender dos objetivos maiores a alcançar. Depende, portanto, de uma decisão política e contextualizada, firmada em premissas que devem ser avaliadas caso a caso.

Desequilíbrios relacionados à atribuição de receitas e despesas acabam por ser algo imanente a um Estado federal. Disso resulta a necessidade de adoção de alguns mecanismos capazes de corrigir tal desvirtuamento, de maneira que a existência de desequilíbrios, na atribuição de poder tributário, ou mesmo diferenças em termos de capacidade fiscal, não afete, sensivelmente, o grau de autonomia dos entes federativos.

O mecanismo costumeiramente utilizado para correção desses desequilíbrios é a adoção de transferências intergovernamentais de recursos. Essas transferências podem ocorrer verticalmente (do ente central para os entes menores) ou horizontalmente (entre entes que se encontrem num mesmo nível de governo).

As transferências intergovernamentais podem ser classificadas em duas categorias: as transferências incondicionais e as transferências condicionais.

As *transferências incondicionais* consistem num reforço orçamentário concedido aos entes federativos com o objetivo de atenuar os efeitos oriundos dos desequilíbrios financeiros decorrentes de uma desnivelada relação entre a atribuição de poder tributário e de despesas públicas. Concretizam-se por meio de repasses de recursos financeiros sem que se imponha aos entes beneficiários quaisquer condições para sua utilização. O ente beneficiário, de transferências incondicionais, tem liberdade para decidir sobre a forma de gastar os recursos assim obtidos.

As *transferências condicionais* têm por objetivo incentivar os entes beneficiários a desenvolver programas ou atividades específicas. Representa uma modalidade de transferência de recursos na qual o ente concedente impõe condições ao ente beneficiário. O cumprimento das exigências impostas manifesta-se como uma condição *sine qua non* para gozo do favor. Por serem destinadas ao financiamento de programas ou atividades específicas, as transferências condicionais não podem ser destinadas ao custeio de despesas diversas e que não guardem relação com o motivo que fundamentou o repasse do recurso financeiro.

As transferências intergovernamentais constituem um importante instrumento político no relacionamento entre os entes federativos, podendo servir para o desempenho de diversas funções, dentre as quais destacamos as seguintes: a) correção do extravasamento de benefícios; b) equalização fiscal; c) aperfeiçoamento global do sistema tributário.

Discute-se, na doutrina, se existe uma relação de causa/efeito entre nível de descentralização e desenvolvimento econômico. A análise de dados internacionais revela um acentuado contraste no que tange ao grau de descentralização tributária em países desenvolvidos e em países em desenvolvimento. Com efeito, alguns autores afirmam que a descentralização tributária promove o desenvolvimento.

Não obstante, pensamos que a descentralização, nos moldes vivenciados em países desenvolvidos, não pode ser introduzida da mesma forma do que nos países em desenvolvimento, pois as realidades são muito diversas. É imperioso ressaltar que muitos países em desenvolvimento vivenciam uma realidade marcada por profundas desigualdades tanto em nível individual quanto em termos regionais.

Por isso, mesmo que a autonomia seja um valor caro à teoria do federalismo, não se pode concebê-lo como um valor absoluto. A autonomia dos entes descentralizados há de ser compatibilizada com a promoção de outros valores constitucionais, dentre os quais se destaca o princípio da igualdade.

Muitos países em desenvolvimento adotam expressamente em suas Constituições o princípio geral da redução das desigualdades regionais, desigualdades essas oriundas de questões geográficas, históricas, políticas ou sociais. Assim, uma descentralização que privilegia, sobretudo, a autonomia pode colidir com a consecução de tal objetivo.

A redução das desigualdades não é uma tarefa simples e requer o manejo de instrumentos e estruturas complexas que, por vezes, só um governo central pode fazer a contento. A função de redistribuição, levada a cabo por entes descentralizados, pode não obter êxito, na medida em que muitos entes descentralizados ricos poderiam não ter interesse em ajudar entes mais pobres apenas por motivos altruístas. Nesse passo, é muito mais fácil obter sucesso, na redução das desigualdades, por meio de políticas públicas centralizadas.

Por outro lado, uma forte autonomia poderia levar a um cenário de uma guerra fiscal desenfreada que não poderia ser contida pela intervenção pura e simples de uma *mão invisível do mercado*. Um jogo sem regras poderia conduzir a um cenário em que, na busca de atrair investimentos, os entes descentralizados viessem a adotar medidas tributárias irresponsáveis, as quais poderiam provocar efeitos funestos a médio e longo prazo.

Por tais razões, a descentralização não está diretamente relacionada com o nível de desenvolvimento numa relação de causa/efeito. Não se pode deixar de considerar que enquanto se fala em melhoria do bem-estar em países desenvolvidos, muitos países em desenvolvimento ainda vivenciam um quadro de ausência de condições mínimas de sobrevivência digna para grande parte da população. Dizer que a descentralização seria um remédio para tal circunstância parece-nos um raciocínio um tanto quanto simplista.

A teoria econômica do federalismo fiscal estabelece algumas diretrizes que podem informar a construção de um sistema tributário, baseado em princípios de índole eminentemente econômica. Contudo, é preciso destacar que muitos princípios econômicos (dentre os quais se destaca o da eficiência), considerados isoladamente, não são suficientes para orientar a construção de um sistema tributário. Isso, porque os aspectos econômicos têm que ser compatibilizados com outros aspectos de não menos importância. São os aspectos sociais, políticos, culturais e, inclusive, os relacionados às limitações jurídicas decorrentes do direito posto.

A multiplicidade dos aspectos a considerar traz à tona conflitos decorrentes de óticas diversas. Esses conflitos demandam uma intensa e constante atividade de ponderação, dando azo, não raras vezes, ao prestígio de alguns valores em detrimento de outros. Disso decorre a imanente complexidade estrutural no que tange à definição de um sistema lastreado numa descentralização, no exercício do poder tributário.

Capítulo III - Visão empírica da teoria do federalismo fiscal

3.1 - Federalismo brasileiro

O artigo 1.º da CRFB/88 preconiza expressamente que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. Desse modo, consagra, *ab initio*, a forma federal de Estado como modelo de organização política.

O poder estatal é exercido de forma partilhada entre a União, os Estados membros e os Municípios, o que evidencia uma forma peculiar de organização federal composta por três níveis de governo.

A partilha do exercício do poder estatal é levada a cabo com base num sistema de repartição de competências, atribuindo-se a cada ente federativo um campo reservado e próprio de atuação. Nessa baila, cada um dos entes federativos (União, Estados membros e Municípios) recebe da própria CRFB/88 o poder para atuar em determinadas áreas, de forma autônoma, nos limites por ela delineados.

A CRFB/88 dedica bastante atenção ao que denomina sistema tributário nacional. Com efeito, versa, abstratamente, sobre princípios e regras gerais, limitações ao poder tributário e sobre as regras de repartição de competência tributária entre os três níveis de governo que compõem a Federação.

A regulação da tributação é tão minuciosa que não seria exagero falar numa constitucionalização do direito tributário brasileiro, uma vez que a CRFB/88 define, com riqueza de detalhes, o perfil geral do poder tributário, parametrizando os entes federativos no exercício concreto do poder de tributar.

O legislador constituinte optou pela adoção de um modelo de partilha do poder tributário através da outorga de competências tributárias exclusivas, comuns e residuais aos entes federativos, de modo a atribuir a cada um deles o acesso a uma fonte direta de captação de recursos financeiros para fazer face ao custeio das despesas de cada um.

Paralelamente, instituiu um sistema de transferências constitucionais de receitas tributárias que visa a promover uma equalização das diversas capacidades fiscais dos diferentes entes que compõem a Federação que, por certo, são bastante díspares. A própria CRFB/88 estabelece regras de transferências intergovernamentais de recursos.

A CRFB/88 atribui uma importância especial às leis complementares no sistema jurídico brasileiro. Tal destaque se faz sentir de forma muito pujante na seara tributária, nomeadamente no que se refere ao delineamento do modelo de partilha das competências

tributárias, às limitações constitucionais ao poder de tributar e na definição de normas gerais em matéria de legislação tributária.

A lei complementar tem um papel harmonizador, visto que cabe a essa espécie normativa estabelecer as diretrizes gerais que devem guiar o exercício concreto do poder tributário pelos entes que compõem a Federação.

O Sistema brasileiro é caracterizado por uma concentração de poder tributário na esfera federal, na medida em que foram atribuídas a ela as maiores fontes de tributação. Para contrabalancear essa situação, a CRFB/88 estabelece um sistema de repartição das receitas tributárias, no qual se transfere parte significativa dos recursos arrecadados na esfera federal para os Estados membros e Municípios.

A autonomia constitucional conferida aos entes federativos deve ser compatibilizada com os objetivos da República Federativa do Brasil, nomeadamente com aquele que se refere à redução das desigualdades regionais. É do confronto desses dois valores fundamentais que se deve extrair a amplitude, em termos de autonomia constitucional, que, efetivamente, gozam os entes federativos.

Na busca por compatibilizar a atribuição de fontes próprias de arrecadação, promover harmonização tributária e evitar ineficiências alocativas, o sistema tributário brasileiro acabou por se tornar excessivamente complexo, na medida em que impõe a conformação de muitas normas incutidas na Constituição, leis complementares, leis ordinárias, bem como outros diplomas normativos.

Com efeito, o sistema posto promove um agravamento do ônus tributário, no que tange ao custo do cumprimento das obrigações tributárias, e uma dificuldade intrínseca de interpretação das normas vigentes, sendo, muitas vezes, necessária a intervenção do poder judiciário para delinear os contornos do relacionamento tributário entre os níveis de governo.

A constitucionalização excessiva das regras tributárias acabou por promover um engessamento do sistema tributário, dificultando, sobremaneira, as reformas que se fazem necessárias. A necessidade de um elevado nível de consenso político para a promoção das reformas tornou-se um entrave, haja vista que as grandes disparidades sociais e econômicas, entre as diversas regiões e localidades do país, tornam bastante distintas as expectativas quanto ao conteúdo da reforma tributária.

Por outro lado, os mecanismos constitucionais e legais, criados para promover uma harmonização tributária e evitar uma guerra fiscal, não têm funcionado a contento, tanto na esfera estadual quanto na esfera municipal, vislumbrando-se, na prática, um federalismo que, do ponto de vista formal, é bastante divergente daquele que ocorre concretamente.

Nesse cenário conturbado, verificam-se apenas alterações pontuais, mas que não produzem uma profunda alteração em termos de coerência lógica e sistêmica, nomeadamente no que se refere ao aspecto da eficiência econômica no exercício da tributação.

3.2 - Federalismo norte-americano

A estrutura normativa do federalismo fiscal norte-americano apresenta-se como um sistema aberto em que se concede uma liberdade pouco comum aos entes federativos para exercer o poder tributário. Por meio da técnica de competências concorrentes, faculta-se aos níveis de governo explorar as mesmas bases tributárias, de maneira que um mesmo fato gerador pode ser tributado pela União, pelos Estados membros ou mesmo pelos entes locais.

Dessa forma, a concorrência constitui uma tônica no federalismo norte-americano, com supedâneo na teoria das fontes mútuas de receita, segundo a qual o fato de cada nível de governo poder explorar as diversas bases tributárias aumenta o nível de autonomia financeira e administrativa dos entes federativos.

A Constituição norte-americana introduz poucos limites aos entes federativos e não se preocupa em definir regras de coordenação para exercício da tributação entre os níveis de governo. Com efeito, no plano normativo, os entes federativos são livres para estabelecer suas políticas tributárias, as quais podem ser norteadas pelos objetivos próprios de cada um, sem a obrigatoriedade de observância de normas gerais com validade em âmbito nacional.

Todavia, os números demonstram que a liberdade para exercer o poder de tributar, na sua plenitude, não é suficiente para garantir a autossuficiência financeira aos entes descentralizados. Isso, porque a liberdade jurídica não encontra campo fértil na seara econômica, pois os governos descentralizados relutam em aumentar fortemente a carga tributária, imposta aos seus residentes, com receio de se colocarem em posição de desvantagem quando comparados com a outros entes federativos. É o efeito da concorrência fiscal.

Destarte, a concorrência fiscal, regida pelas leis do mercado, limita sensivelmente a capacidade tributária dos entes descentralizados, tornando-os dependentes, em grande medida, das subvenções federais para cumprir muitas das suas atribuições.

Ocorre que, como não existem regras constitucionais que assegurem a participação dos entes menores nas receitas federais, a União acaba assumindo um protagonismo na condução das políticas públicas dos entes descentralizados, nomeadamente através da imposição de condições e exigências para o repasse de recursos.

Isso demonstra que, no contexto norte-americano, mesmo havendo uma liberdade quase total para a exploração das bases tributárias de forma concorrente pelos níveis de governo, a União acaba por assumir uma pujante liderança, alimentada, em grande medida, pela discricionariedade na concessão de subvenções aos entes descentralizados.

Diante da ausência de um direito subjetivo dos entes menores à participação nas receitas federais, é preciso reconhecer que a igualdade jurídica entre os entes federativos não é confirmada pela realidade econômica. A dependência das subvenções faz com que os entes federativos tenham que se curvar às exigências federais e, por conseguinte, ceder parte considerável de sua autonomia na condução de suas políticas públicas. Pois, como diz um conhecido adágio, “*quem paga o flautista escolhe a música*”.

3.3 - Federalismo alemão

A análise do federalismo alemão mostra que os arranjos federativos podem ser os mais diversos e não passam, necessariamente, pela precisa demarcação das competências de cada um dos níveis que compõem a Federação, tal como proclama a teoria tradicional do federalismo. Assim, a descentralização pode ocorrer mesmo havendo uma forte integração em termos de atuação entre os entes federativos.

No sistema alemão, valoriza-se a noção de uniformidade na provisão de bens e serviços públicos, de modo que haja condições similares de vida em todo o território nacional. É uma premissa fundamental a conjunção de esforços dos diversos níveis de governo, de maneira a perseguir o bem-estar geral, não por uma ótica individualista (da perspectiva de cada ente federativo), mas, sim, coletiva. Destoa, portanto, de um modelo que busca encontrar soluções próprias por cada um dos níveis de governo, de modo a privilegiar a diversidade.

Vislumbra-se uma centralização legislativa na esfera federal, nomeadamente através do exercício das competências exclusivas e concorrentes, as quais asseguram à União um elevado grau de primazia legislativa, nomeadamente na seara tributária, uma vez que os principais tributos, em termos de arrecadação, decorrem da sua manifestação legislativa.

Destarte, a autonomia tributária mostra-se deveras diminuta, na medida em que os entes descentralizados, *per se*, não têm condições de alterar, significativamente, o seu *status* financeiro, pois os tributos da competência exclusiva desses entes não são suficientes para garantir a eles o custeio das suas atribuições. Isso, porque o grosso da arrecadação advém dos tributos compartilhados (IRS, IRC e IVA), os quais são regulados pela União.

Verifica-se uma acentuada descentralização administrativa, na medida em que os Estados membros assumem um especial protagonismo na gestão e execução do sistema tributário, tanto nos tributos que são próprios quando naqueles que são compartilhados.

Existe um intenso inter-relacionamento entre os níveis de governo, de modo que a palavra-chave, no sistema alemão, não é propriamente a partilha (pelo menos em maior parte), mas, sim, o compartilhamento de competências, alicerçado em dois pilares fundamentais: a coordenação e a cooperação. Não é da natureza do federalismo alemão o estímulo à competitividade intergovernamental; ao revés, busca-se a uniformização, ou, de forma mais apropriada, a promoção de condições similares no que tange ao padrão de vida dos cidadãos, em todo o território nacional.

Logo, no sistema alemão, na tensão dialética entre unidade e diversidade, o pêndulo pende para a unidade, de modo que muitos falam mesmo num federalismo unitário ou meramente executivo, não descentralizado de fato, visto que se vislumbra pouco espaço para o desenvolvimento de políticas públicas particularizadas.

À luz da teoria tradicional do federalismo fiscal, poder-se-ia perquirir se realmente é possível falar numa descentralização fiscal no sistema alemão, visto que Estados membros não dispõem de pujantes poderes, no que tange ao exercício do poder tributário, pois os principais tributos estão alocados na competência normativa da União (exclusiva ou concorrente).

Entretanto, dessa centralização normativa em favor da União, no que toca ao exercício do poder tributário, não decorre, necessariamente, o desprestígio dos entes descentralizados no contexto federativo alemão.

Isso, porque a legislação federal, nomeadamente no que toca aos assuntos com repercussão na Federação, está sujeita à aprovação do Conselho Federal, órgão que representa os interesses estaduais. Desse modo, qualquer alteração na legislação federal que implique consequências na relação federativa, demanda uma intensa negociação pela busca de um consenso.

Nesse cenário, o papel do Conselho Federal representa o elemento fulcral e que dá identidade peculiar à Federação alemã, pois contrabalança o exercício do poder, atribuindo aos Estados membros grande pujança no processo legislativo federal, de modo que não se vislumbra uma submissão à vontade federal, mas, sobretudo, valoriza-se o consenso como elemento fundamental da atuação estatal.

No sistema alemão, verifica-se que a atuação do Conselho Federal permite aos Estados membros interferir, decisivamente, nos rumos do federalismo, visto que esses entes têm voz

ativa e poder para impedir quaisquer mudanças que atentem contra seus legítimos interesses. Com efeito, não se trata de uma relação de subserviência, mas, sobretudo, de cooperação e coordenação.

A acentuada centralização normativa na esfera federal não minora a importância dos Estados membros, uma vez que eles participam, ativamente, no processo legislativo federal. Logo, é preciso enfatizar que a tônica do federalismo alemão é a busca pelo consenso.

Evidentemente, tal sistemática dificulta bastante a tomada de decisão e envolve custos dispendiosos em processos de negociação. Contudo, essa é uma questão inevitável e própria da necessidade de conformação de conceitos contraditórios como unidade e diversidade. Não há como prestigiar igualmente tais valores e sempre será preciso, de acordo com o momento, pender para um ou para outro sentido. Essa é uma questão intrínseca ao federalismo e deveras incompatível com fórmulas preconcebidas.

O federalismo alemão não se caracteriza pela autonomia de atuação dos entes federativos considerados numa perspectiva individualista, mas, sim, pela atuação conjunta, fulcrada em conceitos como coordenação e cooperação, com vistas à promoção do bem-estar geral. Logo, é possível falar num federalismo solidário em que as relações intergovernamentais são regidas não pela competitividade, mas pela conjugação de esforços na busca de objetivos comuns.

Capítulo IV - A descentralização fiscal em outras formas de Estado - Unitário, Autônomo e Regional.

4.1- Portugal

Portugal é um Estado unitário que respeita na sua organização e funcionamento o regime autônomo insular e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das Autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública.

A autonomia das Regiões insulares, das Autarquias locais e a descentralização democrática da administração representam valores fundamentais do regime político-organizatório português, garantido, inclusive, contra as leis de revisão. Trata-se de um núcleo estável e irreduzível que deve nortear a elaboração das políticas públicas, bem como a elaboração de toda a legislação infraconstitucional.

A descentralização havida no Estado português não é capaz de alterar o *status* de Estado unitário, pois se vislumbra, de fato, a existência de um centro normativo com pujança vinculante sobre os entes descentralizados.

No Estado português é possível identificar a existência de três níveis de governo: o central (Estado), o regional (Regiões autônomas) e o local (Autarquias locais).

O ente central foi contemplado com poder tributário originário primário, uma vez que a Constituição atribuiu a ele, diretamente, o poder tributário, condicionando-o apenas à observância dos limites, implícita ou explicitamente, nela mesma contidos.

As Regiões autônomas dispõem de poder tributário originário subprimário, uma vez que a Constituição conferiu a elas poder tributário, mas o condicionou em grande medida à mediação legislativa do ente central.

As Autarquias locais gozam de poder tributário derivado, tendo em vista que só poderão exercer o poder tributário em caso de delegação. Trata-se de um poder tributário derivado porque as autarquias locais ficam totalmente dependentes do legislador infraconstitucional, pois a CRP/76 limita-se a dar permissão ao legislador para atribuir poder tributário a elas, não sendo, portanto, uma imposição constitucional, como ocorre no caso das Regiões autônomas.

O sistema português também se vale de um sistema de equalização fiscal que se materializa através da partilha do produto da arrecadação dos impostos entre o ente central, as Regiões autônomas e os entes locais. A partilha ocorre através de um sistema que confere a titularidade dos recursos tributários decorrentes da arrecadação de alguns impostos nacionais, colhidos territorialmente, e através de um mecanismo de repasses de recursos consubstanciados em Fundos de repasses financeiros.

No que tange às Regiões autônomas, as receitas tributárias próprias são bastante significativas, assemelhando-se aos resultados apresentados em muitos Estados membros de Federações. Não obstante, a maior parte das receitas tributárias decorre da arrecadação de impostos nacionais, ou seja, impostos instituídos pelo ente central e não impostos próprios das Regiões autônomas. Isso, porque se atribui às Regiões autônomas a titularidade sobre as receitas decorrentes da arrecadação dos impostos nacionais em seus respectivos territórios.

Nesses termos, a autonomia tributária efetiva das Regiões autônomas acaba se restringindo, basicamente, ao poder de adaptar tais impostos às peculiaridades regionais, uma vez que a prerrogativa de instituir tributos próprios não representa um significativo ingresso de recursos financeiros aos cofres públicos das Regiões autônomas.

Mas importa ressaltar que isso ocorre devido a uma decisão política dos governos regionais, no sentido de não exercer o poder que fora atribuído às Regiões autônomas para instituir tributos próprios, visto que, por se tratar de uma medida impopular, acarretaria um custo político que os governantes preferem não suportar.

Destarte, a autonomia conferida às Regiões autônomas decorre mais da titularidade das receitas de impostos nacionais auferidos em seus respectivos territórios do que propriamente da instituição de tributos próprios.

A participação dos entes locais no montante dos recursos tributários arrecadados é bastante diminuta, a demonstrar uma larga concentração das receitas tributárias na esfera central. Portanto, concretamente, não há de se falar numa autonomia tributária dos entes locais, pois tais entes não arrecadam, mediante o exercício próprio do poder tributário, uma parte expressiva dos recursos necessários ao custeio de suas responsabilidades.

Nesse cenário, sobressalta a autonomia financeira e não propriamente a autonomia tributária, pois o exercício de poder tributário próprio não garante às Regiões autônomas e aos entes locais o substrato financeiro necessário para custear as responsabilidades atribuídas a tais entes. Isso, porque a disponibilidade de recursos está diretamente associada a mecanismos vinculados de repasse de recursos arrecadados na esfera central.

Desse modo, a atribuição de poderes tributários próprios (enquanto poder para inovar legislativamente criando tributos próprios) às Regiões autônomas e aos entes locais caracteriza-se concretamente como uma fonte complementar de receitas, não representando uma viga mestra de sustentação de suas autonomias.

No caso das Regiões autônomas, isso ocorre, em grande medida, devido a uma decisão política regional, uma vez que tais entes foram contemplados, no plano normativo, com um poder tributário próprio de uma forma até bastante intensa, o que poderia repercutir de forma significativa em termos de arrecadação. Contudo, os governos regionais preferem não exercer o referido poder, preferindo evitar desgates políticos advindos da adoção de medidas impopulares, como é, por certo, a instituição de qualquer novo tributo. Já no que se refere às autarquias locais a falta de autonomia fiscal decorre do próprio sistema fiscal português que preferiu adotar um modelo de autonomia financeira e não fiscal para as esses entes.

4.2 - Espanha

O art. 2.º da Constituição espanhola salienta, como valor fundamental, a indissolúvel unidade da nação espanhola; mas, ao mesmo tempo, consagra, como valor estruturante, o

respeito às autonomias das nacionalidades e regiões que a integram, sem descuidar de enfatizar a solidariedade como princípio norteador no relacionamento interterritorial.

No Estado espanhol, vislumbra-se a existência de três entes territoriais descentralizados responsáveis pelo exercício das funções estatais: os Municípios, as Províncias e as Comunidades Autônomas..

As Comunidades Autônomas não gozam de competência extraída diretamente da Constituição, que se limita tão somente a indicar as áreas de possível atuação desses entes. Destarte, a autonomia das Comunidades Autônomas decorre, concretamente, de uma intervenção normativa infraconstitucional, levada a cabo pela aprovação dos estatutos próprios de cada Comunidade Autônoma e de outras leis especiais.

A Constituição espanhola não estabelece um sistema de partilha do poder tributário entre os entes territoriais que compõem o Estado espanhol. Não existe, em nível constitucional, uma atribuição direta de competência tributária aos entes territoriais, ou seja, não há uma delimitação constitucional específica a enunciar qual o campo (nomeadamente no que tange às materialidades de incidência) de atuação tributária própria do ente central e dos entes descentralizados (Comunidades Autônomas, Províncias e Municípios).

As Comunidades Autônomas serão financiadas pela cessão total ou parcial de impostos centrais, ou mesmo por uma sobretaxação incidente sobre tais impostos e por tributos próprios. Ocorre que não há previsão constitucional a indicar quais serão os impostos cedidos, tampouco quais os impostos próprios que as Comunidades Autônomas poderão instituir.

O mesmo ocorre na esfera local, pois a Constituição espanhola preceitua que os entes locais (Províncias e Municípios) devem dispor dos recursos necessários para poder cumprir com as atribuições de cada um, nomeadamente através de tributos próprios e da participação nas receitas do ente central e das Comunidades Autônomas das quais fazem parte.

Deduz-se, portanto, que a delimitação do poder tributário, nomeadamente no que toca à atribuição de competências tributárias, dá-se em nível infraconstitucional, por meio de leis orgânicas, as quais decorrem da manifestação legislativa do ente central. Isso significa dizer que os entes descentralizados foram contemplados com poder tributário diretamente pela Constituição, contudo, o seu efetivo exercício depende de uma mediação legislativa infraconstitucional.

Impende ressaltar que as leis orgânicas que aprovam os estatutos das Comunidades Autônomas são aprovadas pelo Congresso dos Deputados, órgão legislativo do ente central. Nesse processo legislativo, não há a participação decisiva do Senado, pois essa casa

legislativa participa da elaboração do projeto, contudo, não participa do processo de aprovação.

Essa característica é um elemento essencial para afastar a natureza Federal do Estado espanhol. Isso, porque se vislumbra uma ascendência do ente central, no que toca à concreta delimitação do sistema tributário, uma vez que esse ente pode, por meio de legislação própria, definir o grau de autonomia tributária a ser conferida aos entes descentralizados.

É um valor assente, no sistema jurídico espanhol, a manutenção de um padrão mínimo na provisão de serviços públicos essenciais em todo o território nacional. Desta forma, é preciso assegurar que mesmo aqueles entes descentralizados deficientes, em termos de capacidade fiscal, tenham condições de desenvolver as funções que a eles foram atribuídas, atendendo a um padrão mínimo que leva em conta uma média nacional.

Em razão disso, foram instituídos alguns Fundos que têm por objetivo a distribuição de recursos financeiros entre os entes descentralizados no Estado espanhol, de modo a promover uma equalização fiscal, sendo eles: a) o Fundo de Suficiência Global; b) o Fundo de Garantia dos Serviços públicos Fundamentais; c) o Fundo de Compensação Interterritorial.

A descentralização tributária, havida no Estado espanhol, prima por uma maior interação entre os níveis de governo no que tange à gestão, à arrecadação e mesmo à regulação dos tributos centrais. Não se vislumbra qualquer tendência no sentido de fortalecimento do exercício das competências próprias dos entes descentralizados; o que se percebe é um sensível aumento no nível de coparticipação financeira naqueles tributos que incidem sobre as bases tributárias mais relevantes do ponto de vista econômico, tais como o consumo e a renda.

O ente central mantém uma primazia na esfera normativa no que toca ao exercício do poder tributário, uma vez que as regras são oriundas de seus corpos legislativos. Ademais, embora seja uma tônica o exercício da delegação, no campo administrativo ou normativo do ente central para os entes descentralizados, não se pode desconsiderar que aquele que delega pode, a qualquer momento, avocar para si outra vez a competência delegada. No sistema espanhol, cabe ao ente central gerir o processo de descentralização tributária, podendo, ao seu alvedrio, alterar as regras do jogo, mesmo que seja para diminuir a atuação dos entes descentralizados. Isso, porque o processo de descentralização ocorre, preponderantemente, por meio da legislação infraconstitucional, aprovada apenas pelo Congresso dos Deputados, ou seja, sem a participação do Senado, câmara de representação interterritorial.

Por derradeiro, resta salientar que o nível de descentralização tributária decorre mais propriamente da participação dos entes descentralizados, no produto da arrecadação dos

tributos centrais, do que através da arrecadação de tributos próprios, fato que revela uma opção pela autonomia financeira e não propriamente pela autonomia tributária dos entes descentralizados.

4.4 - Itália

O modelo de organização política do Estado italiano apresenta muitos pontos em comum com Estados federais. Esse traço mostra-se evidente quando nos deparamos com as regras constitucionais que fixam as competências do ente central e das Regiões autônomas, tal como ocorre em Estados federais.

Essa postura denota uma opção por um modelo de organização lastreado em princípios de descentralização, de modo a aproximar as decisões de natureza política de seus destinatários. Busca-se, através da descentralização, uma maior proximidade com o público interessado e, por conseguinte, prestigiar a diversidade na elaboração das políticas públicas.

Todavia, embora tenha pontos assemelhados, não se pode enxergar no Estado Italiano um Estado federal, visto que, apesar da consagração da autonomia das coletividades parciais como um valor fundamental, é inegável a proeminência que o ente central continua a ocupar na vida estatal. Esse ente atua como um condutor que direciona o relacionamento entre os entes descentralizados, com amplos poderes para balizar os contornos concretos da referida autonomia.

Ressalte-se, ademais, que não existe um órgão legislativo que, efetivamente, represente os interesses dos entes descentralizados na elaboração da legislação central, visto que o Senado, na forma com que foi estruturado, não desenvolve esse papel, como é de praxe num sistema federal. Logo, a delimitação da autonomia dos entes descentralizados acaba por ser definida por meio da legislação proveniente da manifestação do órgão legislativo central, o qual foi incumbido de tal desiderato pela própria CRI/47.

Ademais, os números confirmam que, em termos de receitas tributárias, o Estado italiano ainda é bastante centralizado, uma vez que o ente central arrecada uma imensa parte do total dos recursos arrecadados. Por outro lado, os números demonstram certa estagnação, em termos de descentralização das receitas, visto que não se vislumbra um aumento significativo, e de forma progressiva, na participação dos entes menores no total das receitas arrecadadas.

Sendo assim, preferimos classificar o Estado italiano como sendo uma forma intermediária entre o Estado federal e o Estado unitário, uma vez que não se subsume, em sua

essência, a nenhuma dessas formas de Estado. Com isso, filiamo-nos à corrente que preconiza o Estado Italiano como um Estado regional, marcado por peculiaridades que denotam uma forma peculiar de organização estatal.

Capítulo V- Globalização e federalismo fiscal

A existência de normatizações muito díspares entre os diversos Estados nacionais dificulta o processo de internacionalização, nomeadamente no que tange à produção, circulação de pessoas, mercadorias e de capitais. Portanto, é de suma importância a relação entre globalização e harmonização legislativa.

A busca pela convergência normativa é um passo fundamental que objetiva desburocratizar e facilitar a compreensão dos pontos essenciais que o direito procura regular, tendo em vista a necessidade de relacionamento, cada vez mais intensa, que ultrapassa as fronteiras nacionais e prima pelas relações internacionais entre as mais distantes localidades do globo terrestre.

A harmonização mostra-se bastante relevante no que tange à legislação tributária, visto que tal legislação visa a disciplinar o *modus operandi* do exercício do poder tributário como mecanismo de captação de recursos necessários ao custeio das despesas públicas. A busca pela convergência (no sentido de uma aproximação) entre as legislações tributárias dos diversos Estados nacionais (que almejam uma participação no cenário internacional) é um facilitador significativo no processo de internacionalização.

A globalização demanda a busca pelo estabelecimento de regras mais próximas de tributação, de modo a facilitar o fluxo de mercadorias, serviços e capitais entre os diversos Estados nacionais que se propõem participar de um mercado globalizado. Normas tributárias aproximadas trazem uma maior segurança aos investidores que, de antemão, poderão quantificar o efetivo ônus tributário de suas transações.

A questão tributária não se refere apenas aos chamados tributos alfandegários que incidem basicamente sobre a importação e exportação; envolve, também, os tributos exigidos no âmbito interno de cada Estado nacional. Tais tributos podem interferir, decisivamente, na circulação de mercadorias, bens, serviços e capitais. Portanto, a intensificação do processo de globalização econômica e financeira pressupõe a eliminação gradual das grandes disparidades, em termos de tributação nos diversos Estados nacionais que almejam uma participação mais efetiva no cenário internacional.

A globalização promoveu uma maior mobilidade das bases tributárias. A busca por níveis menos onerosos de tributação deixou de se limitar ao contexto interno dos Estados nacionais e alçou-se ao cenário internacional. Desse modo, uma participação efetiva no cenário mundial demanda estratégias arrojadas e lastreadas em objetivos muito mais amplos do que aqueles restritos aos entes descentralizados que compõem uma Federação.

Ocorre que uma participação efetiva no cenário internacional requer uma intensa coordenação política, nomeadamente no que tange à seara tributária. Essa coordenação, de regra, viabiliza-se através de uma atuação mais efetiva do ente central, o qual, como representante do interesse nacional, assume um papel de coordenador estratégico da atuação internacional. Essa situação conclama uma centralização no exercício do poder tributário, especialmente no que se refere à regulação das bases tributárias com maior mobilidade.

Disso decorre uma perda significativa de autonomia por parte dos entes descentralizados, nomeadamente no que tange ao exercício do poder tributário, pois retira desses entes a possibilidade de tributar, por meio de normas próprias, bases tributárias extremamente importantes em termos arrecadatórios.

Essa perda de autonomia tributária (no sentido de poder normativo) é vista por muitos como algo que destoa dos princípios fundamentais preconizados pelo federalismo. Entretanto, é preciso ter em vista que, dependendo das condições peculiares a determinadas localidades, o nível de capacidade fiscal pode ser insuficiente para angariar os recursos necessários ao custeio das despesas públicas. Tal situação ocorre nomeadamente em Estados com profundas desigualdades, em termos de capacidade econômica. Localidades muito pobres, com problemas de infraestrutura, têm dificuldades em atrair investimentos privados. Questões associadas à logística podem dificultar, sobremaneira, o processo de atração de bases tributárias móveis; por outro lado, as bases tributárias imóveis, geralmente, não são suficientes para garantir o pleno custeio das despesas públicas.

Nesse cenário, é pouco relevante um elevado nível de autonomia tributária, pois não adianta ter poder para criar, aumentar ou mesmo diminuir tributos próprios, se outros fatores impedem a ocorrência dos fatos geradores necessários ao nascimento da obrigação tributária. A tributação incide sobre fatos de natureza econômica; logo, a capacidade de gerar riquezas, de um determinado ente descentralizado, é um ponto fulcral no que toca à capacidade desse ente de arrecadar recursos através da tributação.

Sendo assim, não se pode afirmar que a simples atribuição normativa de competência tributária seja capaz de garantir a autonomia dos entes descentralizados que compõem uma Federação. A autonomia, de fato, pressupõe uma autonomia financeira. Os entes

descentralizados somente podem ser considerados autônomos quando disponham de recursos suficientes para custear suas despesas.

A mera atribuição de poder tributário (em termos abstratos) não é suficiente para garantir, aos entes descentralizados com diminuta capacidade fiscal, o substrato financeiro necessário para custear despesas públicas a eles atribuídas. Esses entes sempre dependerão de repasses financeiros advindos de outros níveis de governo.

Nessa baila, o elemento que garante, de fato, a autonomia é a efetiva disponibilidade financeira de recursos e não, propriamente, uma atribuição ampla de poder tributário em termos normativos. Essa situação resta evidente em Estados com profundas disparidades em termos de desenvolvimento econômico. A simples atribuição de poder tributário no plano normativo pode ensejar o aprofundamento das desigualdades regionais e, por conseguinte, tornar contraditória a coexistência do ponto de vista nacional. Logo, o relacionamento entre os entes federativos envolve questões muito maiores do que aquelas advindas do exercício do poder tributário. Esse poder, sem dúvida, é um elemento muito importante, mas não é um fator decisivo para a manutenção dos princípios caros ao federalismo.

A globalização acarretou uma substancial ampliação do campo de mobilidade de bases tributárias tradicionais, vindo a interferir diretamente numa das questões essenciais do federalismo fiscal: a repartição do poder tributário entre os diversos níveis de governo. A maior mobilidade das bases tributárias limita, sensivelmente, a incidência tributária sobre bases como a produção e a circulação de mercadorias e serviços, visto que reduz, significativamente, a autonomia dos entes descentralizados, no que tange à normatização dos tributos de sua competência. Isso, porque há uma forte pressão no sentido de uma harmonização tributária em nível nacional e internacional.

Nesse contexto, a atuação dos Estados nacionais demanda a elaboração de uma política tributária atenta tanto às necessidades internas quanto às exigências internacionais. Envolve, portanto, uma intensa atividade de coordenação, fulcrada na capacidade de ponderar as especificidades internas com as exigências externas.

Essa atividade de coordenação acaba por envolver um acentuado nível de centralização tributária, uma vez que passa pela concentração de poder tributário, nomeadamente no que tange àqueles tributos incidentes sobre bases tributárias dotadas de maior mobilidade.

Por conseguinte, é imperioso reconhecer uma sensível redução do âmbito de possibilidades no que toca à partilha de poder tributário entre os níveis de governo num Estado federal. Isso, porque o ente central terá melhores condições para estabelecer uma

política tributária capaz de adequar-se aos reclamos de um mundo interconectado, a implicar uma concentração tributária impulsionada por fatores de ordem econômica.

A atribuição de amplos poderes tributários aos entes descentralizados pode ocasionar uma complexa teia normativa, desprovida de uma sistematização coerente com a promoção de estratégias eficientes de atuação, tanto do ponto de vista nacional quanto internacional.

A centralização tributária traz à baila vantagens relacionadas à uniformização de estruturas, processos, procedimentos, tratamento legal, no que tange ao cumprimento das obrigações tributárias. Essa uniformização permite uma maior similaridade no tratamento dos contribuintes em termos nacionais. Ademais, pode levar a uma redução de custos, em razão de ganhos associados à economia de escala, tanto para o ente arrecadador quanto para empresas e indivíduos que desenvolvam suas atividades em mais de um ente da Federação.

Por outro lado, uma tributação centralizada permite a criação de uma estrutura organizacional capaz de consolidar um banco de dados com informações de cada espécie de tributos e transações efetuadas pelos contribuintes. O cruzamento das informações, contidas nesse banco de dados centralizado, pode servir como um excelente mecanismo de monitoramento, com aptidão potencializada para dificultar a ocorrência de evasão fiscal.

A centralização tributária pode, ainda, alavancar a competitividade, na medida em que impede a existência de legislações díspares, dentro do território nacional, a incidir sobre uma mesma base tributária, nomeadamente daquelas dotadas de maior mobilidade. Uma tributação uniforme também tende a desestimular deslocamentos ineficientes em busca de incentivos tributários localizados, evitando os efeitos indesejáveis de uma “guerra fiscal” entre os entes da Federação.

Um sistema centralizado de tributação facilita a atividade dos agentes econômicos que atuam tanto na esfera nacional quanto na internacional, evitando custos administrativos associados ao conhecimento das diversas legislações que regulam as obrigações de natureza tributária, tanto as de cunho principal (pagamento do tributo e multas) quanto aquelas de natureza acessória (cumprimento de deveres de natureza instrumental, como emitir notas fiscais, apresentar declarações fiscais etc.).

Contudo, é preciso enfatizar que tal centralização, nomeadamente no que tange aos Estados federais, deverá ser acompanhada de outras medidas que tenham por finalidade promover uma efetiva autonomia financeira dos entes descentralizados, sob pena de um completo desvirtuamento do modelo federal de Estado. É mister o estabelecimento de mecanismos de coparticipação financeira dos entes descentralizados no produto da arrecadação de tributos atribuídos ao ente central.

Faz-se necessário o estabelecimento de mecanismos de transferências intergovernamentais de recursos, de modo que os entes descentralizados tenham condições efetivas de levar a cabo a prestação dos serviços públicos atribuídos à competência de cada um. Apenas uma dotação de recursos financeiros suficientes é capaz de garantir que os entes descentralizados possam atender a finalidade essencial de um Estado federal, que é justamente a autonomia das coletividades parciais para definir políticas públicas, em consonância com as preferências locais.

Dentre os vários mecanismos de repartição, é preciso dar ênfase às transferências incondicionais, pois essas transferências, por não estarem vinculadas a despesas específicas, podem melhor atender à concepção federal de Estado, na medida em que faculta aos entes descentralizados definir, de acordo com peculiaridades de cada um, a melhor forma de alocação dos recursos recebidos.

As premissas que servem de alicerce para a teoria geral do federalismo, sob o aspecto econômico, partem do princípio que: a) na ausência de redução de custo na prestação centralizada de um bem ou serviço e de existência de externalidades, o nível de bem-estar será sempre maior, em termos de eficiência, se os bens e serviços forem prestados de forma descentralizada; b) os ganhos de bem-estar na descentralização dependem tanto da extensão e heterogeneidade das demandas, nas diversas localidades, quanto das eventuais diferenças em termos de custos.

Tais premissas não decorrem, necessariamente, da atribuição de competência tributária própria aos entes descentralizados, mas, sim, da disponibilidade de recursos financeiros suficientes para desenvolver políticas públicas próprias adequadas às peculiaridades de cada um.

Um dos objetivos fundamentais de um Estado federal - a preservação da diversidade - pode ser alcançado quando se confere aos entes descentralizados dotações orçamentárias suficientes para cumprir, adequadamente, com a oferta de bens e serviços públicos, de acordo com as preferências locais. Com efeito, um sistema de tributação preponderantemente centralizado, desde que associado a mecanismos de transferências intergovernamentais de recursos, pode atender ao objetivo de elevar o nível de bem-estar através da oferta de bens e serviços públicos, em consonância com as preferências locais. A liberdade de gasto advinda das transferências incondicionais pode preservar a autonomia dos entes descentralizados.

Todavia, impende destacar que alguns bens e serviços públicos, considerados essenciais (v.g., saúde e educação), devem atender a um padrão mínimo nacionalmente estabelecido. Nesses casos, mostra-se adequado à utilização de mecanismos de transferências

condicionais, pois, através desse instrumento, será possível fortalecer a atuação do ente central como coordenador de políticas locais que se relacionem com a promoção de objetivos nacionais. As transferências condicionais podem assumir um importante papel, nomeadamente no que tange à definição de políticas públicas que demandem bens e serviços que devem ser ofertados mediante um padrão mínimo de qualidade nacional.

Outrossim, também é importante estabelecer mecanismos de equalização fiscal que tenham por objetivo diminuir as desigualdades, nomeadamente em Estados marcados por acentuados desníveis econômicos e sociais. A existência de grandes diferenças no padrão de vida, nomeadamente no que toca aos bens e serviços considerados essenciais, pode produzir um sentimento de descontentamento, levando a enfraquecer, sensivelmente, a noção de unidade, uma questão fundamental que deve ser preservada em qualquer forma de Estado.

Logo, a preservação das autonomias dos entes descentralizados num Estado federal, marcado por uma preponderante centralização tributária, requer um aperfeiçoamento constante dos mecanismos de transferências intergovernamentais, mediante a ponderação dos objetivos a alcançar. Outrossim, mecanismos de transferências não podem ser estáticos, mas, sim, flexíveis e capazes de adequar-se às mudanças de cenário.

A preservação do “*espírito federal*”, num contexto de legislação tributária centralizado, pressupõe uma efetiva participação dos entes descentralizados na edição dos atos legislativos nacionais. Essa participação deve ocorrer mediante a atuação de uma casa legislativa que represente, efetivamente, os interesses dos entes descentralizados. Nesse sentido, é essencial uma estrutura legislativa bicameral, composta por uma casa que representa o povo (Câmara de Deputados) e outra casa que representa os Estados membros (Senado Federal, Conselho Federal, etc.).

Num contexto de centralização legislativa, só é possível falar em autonomia dos entes descentralizados quando esses entes participem, ativamente, da produção legislativa nacional, nomeadamente naqueles temas que se relacionam, mesmo que indiretamente, com os interesses locais. Ademais, é preciso assegurar que a casa legislativa, que representa os Estados membros, atue, de fato, como uma representante dos interesses desses entes.

Os representantes estaduais devem atuar em estreita consonância com os interesses dos entes que representam e não como defensores de um projeto político-partidário. Pois, nesse caso, a casa legislativa de representação estadual acabaria por atuar como uma casa de revisão legislativa e, assim, desvinculada de seu papel institucional.

Uma genuína representação estadual dificilmente se concretiza, de fato, em sistemas senatoriais com eleições diretas, ou seja, naqueles em que os próprios cidadãos votam no

candidato de sua preferência pessoal. Isso porque a eleição direta, com garantia de mandato por prazo determinado, permite aos eleitos atuar com larga independência.

A referida independência inviabiliza o controle da atuação política dos senadores (ou qualquer outra denominação que se dê), os quais poderão atuar em sentido contrário ao interesse governamental dos Estados membros que representam, nomeadamente quando tais representantes façam parte de um partido de oposição. Nesse cenário, o interesse estadual acaba sendo privado de uma representação de fato, embora a tenha sob o aspecto formal.

A luta pelo poder político nas esferas descentralizadas pode fragilizar muito o relacionamento entre os governos estaduais e os senadores, mormente quando pertençam a partidos diferentes e não comunguem de uma mesma plataforma política de ação. Nesse cenário, o Senado acaba por atuar como uma mera instância revisora no processo legislativo nacional, marcado pelas disputas partidárias em torno de um projeto de poder, o qual, muitas vezes, é incongruente ou incompatível com a proteção da autonomia que devem gozar os entes descentralizados.

Garantir uma representação adequada dos interesses estaduais no processo legislativo nacional é uma forma de equilibrar a concentração de poder tributário em favor do ente central. Desse modo, os entes descentralizados poderão participar, ativamente, da elaboração das normas de tributação e do modo de partilha dos recursos arrecadados com base na legislação nacional. Essa participação pode preservar a autonomia dos entes descentralizados, nomeadamente no que se refere ao substrato financeiro necessário à prestação localizada de bens e serviços públicos, conformados às peculiaridades e preferências locais.

Essa atuação conjunta, do ente central e dos entes descentralizados, poderá adequar-se ao cenário posto pela globalização. A definição de estratégias nacionais que respeita as peculiaridades locais é uma questão sensível, mas que pode ajustar-se ao modo de organização federal. Normas de tributação centralizadas sobre bases de incidência com grande mobilidade não comprometem a autonomia dos entes descentralizados; trata-se de uma medida de eficiência a evitar uma guerra fiscal desenfreada que produza efeitos nefastos, como, por exemplo, o nivelamento por baixo da carga tributária.

Estabelecer estratégias nacionais, elaboradas com a participação dos entes descentralizados, pode, inclusive, otimizar a arrecadação, através da eliminação de gargalos e brechas para a evasão tributária. É importante ter em vista que, se a arrecadação for mais eficiente, existirão mais recursos a ser partilhados. Havendo mais recursos, melhores serviços públicos poderão ser prestados.

A centralização do exercício do poder tributário, nomeadamente no que toca a bases tributárias com grande mobilidade, não é incompatível com a forma federal de Estado. Ao revés, pode facilitar os procedimentos de fiscalização e, por conseguinte, diminuir os níveis de evasão tributária. Outrossim, a incidência concomitante de diversas legislações sobre bases tributárias móveis pode comprometer, sensivelmente, a atuação dos agentes económicos da iniciativa privada e, assim, representar um entrave ao desenvolvimento económico que se espera num regime de economia de mercado.

A preservação da autonomia dos entes descentralizados pode ser perfeitamente preservada mediante a implantação de um federalismo financeiro, no qual se assegurem os recursos necessários à prestação de bens e serviços ajustados às peculiaridades e preferências locais.

Com efeito, a globalização pode conviver perfeitamente com a forma federal de Estado, sendo possível conciliar centralização tributária e descentralização financeira, de modo a preservar a dicotomia imanente ao federalismo: unidade *versus* diversidade.

Alguns autores defendem que a competição horizontal pode ser bastante benéfica, em termos de eficiência. Isso, porque a busca por alternativas, aptas a atrair bases móveis de tributação, serviria como um estímulo para que os entes descentralizados envidassem esforços rumo ao contínuo aperfeiçoamento de suas ações, de modo a ofertar um conjunto de bens e serviços de qualidade ao menor custo possível. Destarte, a competição horizontal poderia servir como uma fonte de aumento do bem-estar.

Contudo, o aumento de bem-estar não é uma decorrência lógica da descentralização tributária e a competição interjurisdicional não conduz, necessariamente, a um cenário mais eficiente, no que toca ao binómio custo/benefício, em termos de tributação. Isso, porque as regras de mercado, que são a base para a eficiência no setor privado, não podem ser aplicadas, *in totum*, ao setor público, visto que tal setor possui uma lógica diferente e permeada por fatores marcados por múltiplas facetas.

As regras de mercado podem conduzir a um cenário de competição bastante agressiva que, em última instância, pode implicar a eliminação dos concorrentes ineficientes. Trata-se de uma consequência lógica, inerente ao processo de competição: o mais forte elimina o mais fraco. Num cenário de competição agressiva, um agente económico mais frágil pode ser eliminado, ou seja, retirado do mercado por não conseguir adequar-se às condições mínimas de competitividade.

Nessa baila, é inadequado aplicar ao setor público as regras de mercado, visto que essas regras impõem estratégias de atuação por vezes incompatíveis com a realidade de

muitos entes públicos, os quais, geralmente, são bastante diferentes, tanto do ponto de vista econômico quanto do social. Por outro lado, o Estado tem finalidades que vão muito além do aspecto puramente econômico. A promoção de direitos fundamentais, reconhecidos como corolários da dignidade da pessoa humana, é um vetor de atuação que, não raras vezes, destoa das práticas recomendadas pela ciência econômica.

Por outro norte, a busca pela eficiência, através da descentralização, envolve uma série de fatores, dentre os quais podemos destacar a delimitação territorial dos entes que compõem uma Federação. Uma delimitação territorial apropriada evidentemente contribuiria muito para uma atuação estatal eficiente. Entretanto, a delimitação geográfica de um ente federativo, via de regra, decorre de fatores políticos, culturais, sociais e não preponderantemente de considerações de natureza econômica.

Ademais, em Estados com elevados níveis de desigualdade regional, é difícil pensar em condições justas de competitividade, na medida em que, num cenário de livre competição, os entes mais ricos teriam condições competitivas muito superiores, deixando à margem aqueles entes mais carentes economicamente. Uma competição agressiva entre entes federativos ricos e pobres poderia conduzir a um cenário de elevação contínua das desigualdades regionais.

Nesse cenário, um federalismo fiscal representaria apenas autonomia normativa dos entes descentralizados para fixar uma política tributária própria, mas que, concretamente, não seria capaz de corresponder ao ingresso de recursos financeiros necessários ao custeio das despesas públicas desses entes descentralizados, carentes economicamente. Teríamos, assim, apenas uma autonomia de direito, mas não de fato.

A adoção de uma política tributária bastante generosa pelos entes descentralizados, *per se*, não é capaz de garantir competitividade a esses entes. Outros fatores tais como infraestrutura, logística de transporte, acesso aos mercados consumidores, aspectos ambientais, dentre outros, podem eliminar o bônus tributário.

Uma competição agressiva entre os entes descentralizados pode acarretar sérias distorções alocativas. Isso porque, na ânsia de promover o desenvolvimento econômico e de criar novos postos de trabalho, governos locais tendem a diminuir a tributação de forma irresponsável. Tal contexto, comumente conhecido como “guerra fiscal”, pode ensejar um nivelamento por baixo, em que todos os concorrentes perdem arrecadação. Por receio de perder bases tributárias, os entes descentralizados acabam sendo forçados a reduzir, sensivelmente, sua fonte de arrecadação. Essa perda de arrecadação repercutirá,

decisivamente, no padrão dos bens e serviços públicos ofertados, o que implicará perda de bem-estar.

A preservação das identidades locais e dos modos peculiares de vida, como característica básica do federalismo, não justifica o estímulo a uma concorrência interjurisdicional que agrave as desigualdades regionais e, por conseguinte, comprometa o sentimento de unidade que deve ser afeto a qualquer Estado.

É certo que uma das premissas da teoria do federalismo é que a existência de vários centros de poder permitam o desenvolvimento de iniciativas inovadoras capazes de contribuir para o aperfeiçoamento das políticas públicas. Ocorre que essa capacidade de experimentação pode ocorrer, adequadamente, num modelo de descentralização financeira, concedendo-se às coletividades parciais os recursos necessários para implementar políticas públicas ajustadas às suas peculiaridades. O desenvolvimento de novas práticas e modelos de governança, testados e aprovados em âmbito local, podem servir de exemplo para outras localidades ou mesmo para uma aplicação em nível nacional.

É, portanto, na seara financeira e administrativa, que a prática do federalismo laboratório pode produzir bons resultados e, por conseguinte, contribuir para o aperfeiçoamento da atuação estatal nos seus diversos níveis de governo. Já no que toca à seara tributária, é preciso agir com bastante cautela, de modo a não comprometer a racionalidade do sistema tributário como um todo e, por conseguinte, criar um entrave à atuação produtiva dos Estados nacionais num mundo globalizado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto R. A questão tributária e o financiamento dos diferentes níveis de governo. In AFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Orgs.) *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 315-328.

AFONSO, Rui de Britto Álvares. A Federação no Brasil: impasses e perspectivas. In: _____; SILVA, Pedro Luiz Barros (Orgs.) *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 57-75.

AHMAD, Ehtisham, et al. Assigning Expenditure Responsibilities. In: TER-MINSSIAN, Tereza (Ed.) *Federalism Fiscal in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 28-30.

AHMAD, Ehtisham; CRAIG, Jon. Assigning Expenditure Responsibilities. In: TER-MINSSIAN, Tereza (Ed.) *Federalism Fiscal in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 73-107.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF. Teoria e Jurisprudência*. 15.º ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Lei Complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de Direito Tributário*. 11.º ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ALVES, Henrique Rui; AFONSO, Oscar. *Fiscal Federalism in the European Union: how far are we?* Disponível em <<http://cor.europa.eu/en/activities/governance/documents/dc293e5d-ca0b-4741-b9ac-d3a24094d466.pdf>>. Acesso em 30 dez. 2013.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13.º ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Tradução de Ewandro Magalhães Jr. e Fátima Guerreiro. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

ANDRADE, José Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 3.º ed. Coimbra: Almedina, 2004.

ARAUJO, Alex Macedo de. *Dinâmica do Federalismo Brasileiro e Guerra Fiscal*. São Paulo: FFLCH/USP. Dissertação de mestrado, 2009, 153p.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.º ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Município e Constituinte. I* Revista dos Tribunais Online. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=321&spos=321&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

BACHOF, Otto. *Normas Constitucionais Inconstitucionais?* Tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994.

BADÍA, Juan Ferrando. *El Estado Unitário, el Estado Federal y el Estado Autonomico*. 2.º ed. Madrid: Tecnos, 1986.

BAHL, Roy; LINN, Johannes. Fiscal Decentralization and Intergovernmental Transfers in Less Developed Countries. In: OATES, Wallace E. (Ed.). *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 627 – 645.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10.º ed. Revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. de Forense: Rio de Janeiro, 1987.

BALTHAZAR, Ezequiel Antônio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais na federação. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri/SP: Manole, 2004.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O princípio de subsidiariedade: conceito e evolução*. In: Revista dos Tribunais Online. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=60&spos=60&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

_____. *O Princípio de Subsidiariedade: conceito e evolução*, Belo Horizonte: Movimento Editorial da Faculdade de Direito da UFMG, 1995.

_____. *Teoria Geral do Federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARBOSA, Maria Nazaré Lins; TRISTÃO, Virgínia Talaveira Valentini. *Federalismo, clientelismo e reforma fiscal*. Disponível em <<http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/c8-Art6.pdf>> Acesso em 28 set. 2012.

BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3.ºed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 6.º ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARTHOLD, Thomas A. *Testimony of the staff of the joint committee on taxation before the joint select committee on deficit reduction*. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4363>> .Acesso em 03 fev. 2013.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22.º ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BERGER, Gaston, *Introdução psicológica e filosófica a los problemas del federalismo*. In: *Federalismo y Federalismo Europeo*. Colección de ciencias sociales, n.º 41, Madrid: Editorial Tecnos, 1965.

Blöchliger, H. and C. Vammalle (2012), *Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game*, OECD Fiscal Federalism Studies, OECD

Publishing. Disponível em <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/reforming-fiscal-federalism-and-local-government_9789264119970-en> Acesso em 25 jun. 2013.

BROWN, Michael Barratt. *A econômica política do imperialismo*. Tradução de Ney Kruehl, revisão técnica de Mauro Roberto da Costa Souza. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1978.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13.º ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2003.

BONITO, Rafael Frattari; MOURÃO, Júlio César Mota. *Federalismo fiscal: análise do sistema brasileiro de ICMS à luz da PEC 31-A de 2007*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao_paulo/2210.pdf> Acesso em 27 set. 2012.

BROSCHER, Jörg. *Federalism and Political Change: Germany and Canada in Historical-Institutionalist Perspective*. Disponível em: <http://www.uni-augsburg.de/institute/kanada/pdf-files/Saskatoon_Federalism_Final_Mai07.pdf>. Acesso em 22 fev. 2013.

BUCHANAN, James M. An Economic Theory of Clubs. In: OATES, Wallace E. (edi.). *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 457-469.

_____. *Federalism and Fiscal Equity*. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/1808426>>. Acesso em 04 dez. 2010.

BUREAU, Dominique Bureau; CHAMPSAUR, Paul. *Fiscal Federalism and European Economic Unification*. Disponível em <<http://www.jstor.org/stable/2117381>>. Acesso em 04 dez. 2010.

CABRAL, Nazaré da Costa. *Teoria do federalismo financeiro*. Coimbra: Almedina, 2013.

CAETANO, Marcelo. *Manual de Direito Administrativo*, Coimbra: Livraria Amedina, 1991, v. I.

_____. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

CALHADO, Marcelo. *Federalismo fiscal: os efeitos dos fundos de participação dos estados (FPE) e dos municípios (FPM) na distribuição de renda inter-regional e interpessoal no nordeste brasileiro*. Disponível em: <http://www.ric.ufc.br/evento1/marcelo_callado.PDF>. Acesso em 26 set. 2012.

CAMARGO, Aspásia. Federalismo cooperativo e o princípio da subsidiariedade: notas sobre a experiência recente do Brasil e da Alemanha. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mario Brasiliense (Org.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates n.º 22, Vol. I, abril, 2001.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A Guerra Fiscal e seus efeitos: Autonomia x Centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.) *Federalismo Fiscal*. Barueri/SP, Manole, 2004.

CAMIRUAGA, Camem Mitxelena. *Descentralización Fiscal y Cohesión Territorial en España*. Disponível em:

<http://www.fundacionsistema.com/media/PDF/Ppio4_C.%20Mitxelena.pdf>. Acesso em 09 mai. 2013.

CAMPOS, Luis; CANAVEZES, Sara. *Introdução à Globalização*. Disponível em:

<<http://dspace.uevora.pt/rdpc/handle/10174/2468>>. Acesso em 05 set. 2013.

CAMPOS, João Mota de. *Manual de Direito Comunitário*. 3.º ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANO, Hugo Gonzáles. *A Harmonização Tributária em processos de integração econômica*, Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Tradução de Ana Cecília Estellita Lins e revisão de Oswaldo da Costa e Silva. Brasília: ESAF, 1986.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Miriam Limoerio. *Ideologia da globalização e (des) caminhos da ciência social In Globalização Excludente*. In: GENTILI, PABLO (org.) *Desigualdade, exclusão e democracia na nova ordem mundial*. Rio de Janeiro: Editora Vozes LTDA, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13.º ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CAVALCANTI, Thais Novaes. *O princípio da subsidiariedade e a dignidade da pessoa: bases para um novo federalismo*. Revista dos Tribunais Online. Disponível em:

<<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=24&spos=24&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

CHESNAIS, François. *A mundialização do Capital*. Tradução de Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996.

CHIESA, Clélio. ISS – A função da lei complementar na demarcação da competência impositiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.), *ISS LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2.º ed. São Paulo: MP editora, 2008.

COCIVERA, Benedetto, *Prinipî di Diritto Tributario*. Milano: Dott A. Giuffrè Editore, 1959.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10.º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 4.º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

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

CONTIPELLI, Ernani. *Normas gerais de direito tributário, solidariedade e federalismo*. In Revista dos Tribunais Online. Disponível em:

<<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=36&spos=36&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai 2012.

CORREIA, Arlindo. *O IVA na União Europeia – as dificuldades do Processo de Harmonização*.

<<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15773/14275>> Acesso em 31 ago. 2013.

COSTA, Carla Guapo. *Alemanha - sistema fiscal, reunificação e posição face ao financiamento da União Europeia*. Disponível em:

http://www.dpp.pt/Lists/Pesquisa%20Avanada/Attachments/1216/infor_inter_1999_II_VII3.pdf>. Acesso em 21 fev 2013.

CRUZ, José Neves. *Economia e Política. Uma abordagem dialética da escolha pública*. Coimbra: Coimbra Editora, 2008.

CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional: reflexões sobre a tensão entre o argumento do fomento econômico, o interesse arrecadatório e a necessidade de respeito à constituição federal*. In artigo apresentado no II ENCONTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – ENET promovido pelo Instituto de Direito Tributário de Londrina de 19 a 21/09/07. Disponível em <<http://www.idtl.com.br/artigos/226.pdf>>. Acesso em 11 out. 2012.

CUNHA, Luís Pedro. *O Sistema Comercial Multilateral e os Espaços de Integração Regional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2008.

CUNHA, Paulo de Pitta e. *Direito Europeu. Instituições e Políticas da União*. Coimbra: Almedina, 2006.

DAIN, Sulamis. Federalismo e reforma tributária. In: AFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Orgs.) *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 355-370.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Auto-organização do Município*. In Revista dos Tribunais Online. Disponível em:

<<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=115&spos=115&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

_____. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 23.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *O Estado Federal*. São Paulo: Editora Ática, 1986.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Aspectos Essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1988, p. 116-142.

DILL, Guenter. *O município em tempos de globalização*. AFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.) *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 215-223.

DURAND, Charles. El Estado Federal em el derecho positivo. In: BERGER, Gaston et. al. *Federalism y Federalismo Europeo*. Colección de ciencias sociales, n.º 41, Madrid: Editorial Tecnos, 1965.

DWECK, Ruth Helena. *Federalismo Fiscal – Experiências Distintas: Estados Unidos e Brasil*. Disponível em: < http://www.uff.br/econ/download/tds/UFF_TD182.pdf>. Acesso em 19 dez. 2012.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 9.^a ed. Tradução de Batista Machado Fundação Calouste Gulbknian, 2004.

ERMINI, Barbara; SANTOLINI, Raffaella. *Which globalization matter? On the nexus between fiscal decentralization and many dimensions of integration*. Disponível em <<http://www-3.unipv.it/websiep/2010/201098.pdf>>. acesso em 07 set. 2013.

FAGUNDES, M. Seabra. Novas perspectivas do federalismo brasileiro a expansão dos poderes federais. In Revista dos Tribunais Online. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=22&spos=22&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

FAULHABER, Lilina V. *Crharitable giving, tax expenditures, and the fiscal future of the European Union*. Disponível em: <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/documents/FaulhaberL052013.pdf> Acesso em 19 jun. 2014.

FELD, Lars P.; HAGEN, Jürgen Von. Federal Republic of Germany. In: SHAH, Anwar (Ed.) *The practice of fiscal federalism: comparative perspectives*. London: forum of Federations and IACFS, 2007.

FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. *Introdução ao Direito Tributário*. São Paulo: MP editora, 2008.

FERRAZ, Ana Cândida da Cunha. *Poder constituinte dos estados membros*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1979.

FERREIRA, Eduardo Paz. *O Poder Tributário das Regiões Autónomas: Desenvolvimentos Recentes*. In: Boletim de Ciências Económicas, Vol. XVI-A, Coimbra, 2002.

FERREIRA, Pinto. *O Município e sua Lei Orgânica*. In Revista dos Tribunais Online. Disponível em:

<<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=451&spos=451&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

_____. *Teoria Geral do Estado*, v. I. 3.º ed., São Paulo: Saraiva, 1975.

_____. *Teoria Geral do Estado*, v. II. 3.º ed. São Paulo: Saraiva, 1975.

FILHO, André Franco Montoro. *Federalismo fiscal e reforma fiscal*. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/229982/Montoro%20Federalismo.pdf>> Acesso em 28 set. 2012.

FILHO, Jair do Amaral. *Federalismo e recentralização fiscal-financeira no Brasil*. Artigo apresentado nos ANAIS do 41º Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas, Faculdade de Ciências Econômicas da Universidad Nacional de Córdoba, Argentina, setembro de 2008. Disponível em < http://www.ric.ufc.br/biblioteca/jair_a.pdf > Acesso em 28 set. 2012.

FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de Direito Administrativo*. 23.ª ed. 2.ª tiragem. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

FILHO, Manuel Gonçalves Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 31.º ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FLEINER-GESTER, Thomas. *Teoria Geral do Estado*. Tradução de Marlene Holzhausen, São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FIORI, José Luís. *O Federalismo diante do desafio da globalização*. In: AFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.) *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 19-38.

FOX, William F. The United States of America. In: SHAH, Anwar (Ed.) *The practice of fiscal federalism: comparative perspectives*. London: forum of Federations and IACFS, 2007.

FROSINI, Tommaso E. *The Gamble of Fiscal Federalism in Italy*. Disponível em: <http://www.forumfed.org/pubs/occasional_papers/OCP07.pdf>. Acesso em 25 jun. 2013.

FUENTE, Angel de la. El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: un análisis crítico y datos homogéneos para 2009 y 2010. Disponível em: <http://www.bbvaesearch.com/KETD/fbin/mult/WP_1223_tcm346-360838.pdf>. Acesso em 02 jun. 2013.

LUCCHESI, Geraldo. *Globalização e regulação sanitária no Brasil*. Tese de conclusão de doutoramento em Saúde Pública, ENSP/FIOCRUZ. Disponível em <http://www.abrasco.org.br/UserFiles/File/GT/VISA/Teses/tese_geraldo_lucchese.pdf> Acesso em 14 dez. 2013.

GARCIA, Santiago Alvarez; GONZÁLEZ, Ana Isabelz González. *Las transferencias como mecanismo de financiación de los niveles subcentrales de gobierno. Teoría y Aplicación al*

caso español. Disponível em:

<http://www2.uca.es/escuela/emp_je/investigacion/congreso/mac006.pdf>. Acesso em 30 mai. 2013.

GEOFFREY, Garrett; RODDEN, Jonathan. *Globalization and Fiscal Decentralization*.

Disponível em: <<http://www.stanford.edu/~jrodden/garrettrodden05.pdf>>. 07 set. 2013.

GIARDO, Piero. *Fiscal federalism in the Italian Constitution the aftermath of the October 7th referendum*. Disponível em:

<<http://www.unicatt.it/istituti/economiafinanza/quaderni/43novembre2001.pdf>>. Acesso em 25 jun. 2013.

GILLETTE, Clayton P. *Fiscal Federalism as a Constraint on States*. Disponível em:

<<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=ac8ef397-5416-4948-8125-8cf5728bb246%40sessionmgr11&vid=1&hid=14&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbGl2ZSZzY29wZT1zaXRl#db=lgh&AN=71991747>>. Acesso em 17 jan. 2013.

_____. *Fiscal Federalism, Political Will, and Strategic Use of Municipal Bankruptcy*. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=fb97b1d7-b84c-44b9-9e28-3879abbe84b3%40sessionmgr112&vid=1&hid=105&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbGl2ZSZzY29wZT1zaXRl#db=lgh&AN=76626604>> Acesso em 24 jan. 2013.

GONÇALVES, Reinaldo. *Globalização e Desnacionalização*. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

GORDON, Roger H. *An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism*. In: OATES, Wallace E. (Ed.). *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 41-60.

GOUVEIA, Luís Borges et al. *Um ensaio sobre a governança na era da globalização*.

Disponível em: <http://www2.ufp.pt/~lmbg/com/geo_eraglobal09.pdf> Acesso em 05 set. 2013.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Local em que é devido o tributo. In: Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *ISS LC 116/2003 à Luz da Doutrina e Jurisprudência*. 2.º ed. revista e ampliada. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 17-39.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James e JAY, John. *O federalista*. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. 3.ª ed. Campinas: Russell Editores, 2009.

HEEP, Half; HAGEN, Jürgen von. *Fiscal Federalism in Germany: Stabilization and Redistribution Before and After Unification*. Disponível em:

<<http://publius.oxfordjournals.org/content/early/2011/03/15/publius.pjr004.abstract>>. Acesso em 22 fev. 2013.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HORBACH, Beatriz Bastide. *A modernização do sistema federativo alemão: um estudo da reforma constitucional de 2006*. In Revista dos Tribunais Online. Disponível em:

<<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend>>

=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=61&spos=61&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>. Acesso em 17 mai. 2012.

HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 4.º ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

_____. *Poder constituinte do Estado-membro*. Revista dos Tribunais Online. Disponível em:

<<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=52&spos=52&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

_____. *Posição do Município no direito constitucional federal Brasileiro*. In Revista dos Tribunais Online. Disponível em:

<<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=150&spos=150&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

_____. *Reconstrução do federalismo brasileiro*. Disponível em:

<<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=12&spos=12&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

_____. *Tendências do federalismo brasileiro*. In: Revista dos Tribunais Online. Disponível em:

<<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=17&spos=17&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

HOZ, Alfonso Utrilla de La. *La experiencia de la descentralización fiscal en el contexto de la política económica española*. Disponível em: <<http://eprints.ucm.es/6766/1/0204.pdf>>. Acesso em 27 mai. 2013.

IANNI, Octavio. *Teorias da globalização*. 16.º ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2010.

JELLINEK, Georg. *Teoria general del Estado*. Traducción de Fernando de los Rios. México, D.F., Fondo de Cultura Económica, 2000.

JUNIOR, Charles E. Mclure. *The Interstate exporting of Estate and Local Taxes: Estimates for 1962*. In: OATES, Wallace E. (Ed.). *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 81-109.

JUNIOR, Guilherme W. D'Oliveira Martins. *Os Poderes Tributários nas Regiões autônomas: Criar ou Adaptar, eis a questão...*, In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. XLII, n.º 2, Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

JÚNIOR, Nelson de Freitas Porfírio. *Federalismo, Tipos de Estado e Conceito de Estado Federal*. In: CONTI, José Maurício (Org.) *Federalismo Fiscal*. Barueri/SP, Manole, 2004.

JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Desafios do federalismo fiscal brasileiro*. In Revista dos Tribunais Online. Disponível em:

<<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=26&spos=26&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. Guerra fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1988, p. 275-285.

JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Princípios condicionantes do poder constituinte estadual em face da Constituição federal*. In Revista dos Tribunais Online. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=219&spos=219&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

KREGEL, Jan A. Riscos e implicações da globalização financeira para a autonomia de políticas nacionais. In FILHO, Fernando Ferrari; PAULA, Luiz Fernando de (org.). *Globalização Financeira: ensaios de macroeconomia aberta*. Petrópolis, RJ: VOZES, 2004.

KELSEN, Hans. *Jurisdição Constitucional*. Tradução de Alexandre Krug. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

_____. *Teoria Geral do Estado*, tradução de Fernando de Oliveira. São Paulo: Saraiva & CIA editores, 1938.

KONRAD, Kai A.; SEITZ, Helmut. *Fiscal Federalism and Risk Sharing in Germany: the Role of Size Differences*. Disponível em: <<http://www.econstor.eu/bitstream/10419/51119/1/345123832.pdf>>. Acesso em 21 fev. 2013.

KRIELA, Martin. *Introdução á Teoria do Estado. Os fundamentos históricos da legitimidade do Estado constitucional democrático*. Tradução de Urbano Carvelli. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009.

LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá)*. Disponível em: <http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/964/1268> Acesso em 23 jan. 2013.

LAGEMANN, Eugênio. *O Federalismo Fiscal Brasileiro em Questão*. In: AFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.) *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995.

LAGERMANN, Eugênio. O federalismo fiscal brasileiro em questão. In: AFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.) *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 329-353.

LANZILLOTA, Linda. *Evolution and tranformation of the italian federalism*. Disponível em: <<http://www.glocus.it/foto/LSE.pdf>> .Acesso em 25 jun. 2013.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematzado*. 14.º ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LESSA, Calos. *Globalização, crise, alguma esperança?* Disponível em <<http://www.uff.br/revistaeconomica/v1n2/2-lessa.pdf>> Acesso em 14 out. 2013.

LOPES, Cidália M. Mota, *Os Custos de Tributação na História da Economia*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito Tributário*, 23.º ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MAIOLI, André, et. al. *O Fundo de Participação dos Estados: a tentativa de reduzir as desigualdades regionais e a difícil questão da repartição da receita tributária no Brasil*. Disponível em: <<http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/fpe.pdf>>. Acesso em 07 set. 2012.

MANKIW, N. Gregory. *Introdução à Economia*, 3.º ed., Tradução de Allan Vidigal, São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

MARTÍNEZ, Pedro Soarez, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário Brasileiro. In _____ (coord.). *Curso de Direito Tributário*, 11.º ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, São Paulo: Noeses, 2012.

MARTINS, Ana Maria Guerra. *Curso de Direito Constitucional da União Europeia*, Coimbra: Almedina, 2004.

MASON, Ruth. *Federalism and The Tax Power*. Disponível em <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=bb8211a6-ecbb-4424-bf4f-5ee1c5b1882c%40sessionmgr104&vid=1&hid=113&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbGl2ZSZzY29wZT1zaXRl#db=lg&AN=65154637>> Acesso em 21 jan. 2013.

MEDAUAR, Odete. *Organização administrativa e federalismo tributário*. In: Revista dos Tribunais Online. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=18&spos=18&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 7.º ed. Atualizada por Izabel Camargo Lopes Monteir e Yara Darcy Police Monteiro. São Paulo: Malheiros, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 28.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, Marco, et al. *Transferências intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma*. Disponível em <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD40-MarcosMendes_RogérioBoueri_FernandoB.Cosio.pdf>. Acesso em 08 set. 2012.

MENDES, Marcos. *Fundo de participação dos Estados: sugestão de novos critérios de partilha que atendam a determinação do STF*. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD96-MarcosMendes.pdf>. Acesso em 07 set. 2012

MIESZKOWSKI, Peter. Energy Policy, Taxation of Natural Resources, and Fiscal Federalism. In: OATES, Wallace E. (ed.). *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*, Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 129-142.

MINISTÉRIO FEDERAL DAS FINANÇAS, República Federal da Alemanha. *The federal financial equalization system in Germany*. Disponível em: >http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Foederale_Finanzbeziehungen/Laenderfinanzausgleich/The-Federal-Financial-Equalisation-System-in-Germany-.pdf?__blob=publicationFile&>. Acesso em 15 jan. 2013.

MIRANDA, Jorge. *A Constituição Fiscal Portuguesa*, disponível in <http://gi.fd.ul.pt/biblioteca/revista_fdl/XLVI-1-P.%20797%20a%20805-6.pdf>. Acesso em 09 set.2008.

_____. *Manual de Direito Constitucional, Direitos Fundamentais*, Tomo IV, 3.^a ed., Coimbra: Coimbra editora, 2000.

_____. *Manual de Direito Constitucional*, tomo II, Coimbra: Coimbra editora, 2001.

_____. *Manual de Direito Constitucional*, tomo III, Coimbra: Coimbra editora, 2004.

_____. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.º 1, de 1969*, Tomo IV, 2.º ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970.

MORAES, Marcos Ribeiro de. *As relações internacionais na República Federal da Alemanha. Uma análise econômico-institucional*, São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001.

MORRIS, Christopher W. *Um ensaio sobre o Estado moderno*, tradução de Sylmara Beletti, São Paulo: Landy Editora, 2005.

MOURA, Frederico Araújo Seabra. Sobre as normas gerais Tributárias e o ISS: Lista de Serviços, Conflitos de Competência e segurança jurídica. In: Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.) *ISS LC 116/2003 à Luz da Doutrina e Jurisprudência*, 2.º ed. revista e ampliada, São Paulo: MP Editora, 2008.

MUSGRAVE, Richard A. *Devolution, Grants, and Fiscal Competition*. Disponível em <<http://www.jstor.org/stable/2138462>>. Acesso em: 04 dez. 2010.

_____. Who Should Tax, Where, and What? In: OATES, Wallace E. (ed.). *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*, Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 63-80.

_____; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas. Teoria e Prática*. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga; revisão técnica de Claudia Cunha Campos Eris [e] Ibraim Eris. Rio de Janeiro: Campos; São Paulo: Edusp, 1980.

NABAIS, José Casalta. *A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização*, in Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira, Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

_____. *Política Fiscal, Desenvolvimento Sustentável e Luta contra a Pobreza*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 419, janeiro - junho de 2007, Centro de Estudos Fiscais, 2007.

_____. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra: Almedina, 1998.

_____. *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, in *Boletim da Faculdade de Direito*, Vol. LXXXII, Coimbra, 2006.

_____. *Jurisprudência do Tribunal Constitucional em Matéria Fiscal*, Separata de *Boletim da Faculdade de Direito*, vol. LXIX, 1993.

_____. *Por um Estado fiscal suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2005.

_____. *A soberania fiscal no quadro da integração europeia*. Revista dos tribunais Online. Disponível em <http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad8181600001375fe4a7d6632d8cfd&epos=287&spos=287&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso 17 mai. 2012.

_____. *Reflexões sobre a Constituição econômica, financeira e fiscal*. 2014. Texto ainda não publicado.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Comentários à lei de responsabilidade fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos do (orgs.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, São Paulo: Saraiva, 2001.

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil*, São Paulo: Martins Fontes, 2006.

NOAM, Eli M. *Tax Limitations and Fiscal Federalism*. Disponível em <http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=a8213fe9-035c-423a-b2a5-ad247ece1218%40sessionmgr12&vid=1&hid=19&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbGl2ZSszY29wZT1zaXRl#db=lgh&AN=4587396>. Acesso em 29 jan. 2013.

NOGUEIRA, Ataliba. *Teoria do Município*. Disponível em: <http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=430&spos=430&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=1>. Acesso em 17 mai. 2012.

NORREGAARD, John. Assigning Expenditure Responsibilities. In: TER-MINASSIAN, Teresa (editor). *Federalism Fiscal in Theory and Practice*, Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 49-52.

OATES, Wallace. *An Essay on Fiscal Federalism*. Disponível em www.jstor.org/stable/2564874. Acesso em 04 dez. 2010.

_____. Economic Competition among jurisdictions: efficiency enhancing or Distortion inducing? In: _____ *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*, Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 514-534.

_____. *Fiscal Federalism and European Union: some reflections*. Disponível em http://www4.fe.uc.pt/jasa/m_i_2010_2011/fiscalfederalismandeuropeanunion.pdf. Acesso em 31 dez. 2013.

OLIVEIRA, Francisco de. *A crise da federação: da oligarquia à globalização*. In AFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Orgs.) *A federação em perspectivas: ensaios selecionados*, São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 77-90.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Federalismo fiscal e pacto federativo*. Revista dos Tribunais Online. Disponível em <http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=33&spos=33&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>. Acesso em 17 mai. 2012.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito financeiro*, 6.º ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Victalino de. *Contornos teóricos do conceito de assimetria federativa: relevância e aplicabilidade da tese do federalismo assimétrico em Estados compostos heterogêneos*. Revista dos Tribunais Online. Disponível em: <http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=6&spos=6&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>. Acesso em 17 mai. 2012.

OLIVERIA, Claudia Regina de. *Neoliberalismo, globalização e crises econômicas*. Disponível em <http://revistapraedicatio.inf.br/download/artigo10.pdf> Acesso em 05 set. 2013.

PAUPERIO, Artur Machado. *Teoria Geral do Estado*, 2.º ed., Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Comentários à lista de serviços anexa à lei complementar n.º 116/2003. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.) *ISS LC 116/2003 à Luz da Doutrina e Jurisprudência*, 2.º ed., São Paulo: MP Editora, 2008, p. 445-507.

PEÑALVER, Eduardo Moisés. *Regulatory Taxings*. Disponível em <http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=28f34f91-b15d-4fb6-a76b-48ea7f16ac74%40sessionmgr11&vid=1&hid=21&bdata=JnNpdGU9ZWWhvc3QtG12ZSZzY29wZT1zaXRl#db=lgh&AN=15385400>. Acesso em 23 jan. 2013.

PEÑAS, Santiago Lagos; VAZQUES, Jorge Martinez. *La descentralización tributaria em las Comunidades Autónomas de regim común: um processo inacabado*. Disponível em <<http://ideas.repec.org/a/hpe/journal/y2010v192i1p129-151.html>>. Acesso em 11 mai. 2013.

PEREIRA, Luis Carlos Bresser. *Globalização e Estado-Nação*. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/1976/TD160.pdf;jsessionid=E99DE47EF0563561E207E3B980694ED3?sequence=1>>. Acesso em 06 set. 2013.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*, 3º ed., Coimbra: Almedina, 2009.

PEREIRA, Paulo Tribo et al., *Economia e Finanças Públicas*, 3.º ed., Lisboa: Escolar Editora, 2009.

PERGOLA, Antonio La. *Regionalismo, federalismo e poder externo do Estado - o caso italiano e o direito comparado*. Revista dos Tribunais on line. Disponível em <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=23&spos=23&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>> Acesso em 15 mai. 2012.

PIANCASTELLI, Marcelo et al. Descentralização fiscal harmonização tributária e relações intergovernamentais: como distintas federações reagem aos desafios da globalização. In REZENDE, Fernando (coord.), *Desafios do Federalismo Fiscal*, Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006,

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito Administrativo*. 15.º ed. São Paulo, Editora Atlas, 2003.

PLIHON, Dominique. *A Globalização Financeira*. Disponível em <http://www4.fe.uc.pt/ciclo_int/doc_06_07/dominique_plihon.pdf> Acesso em 10 out. 2013.

PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*. Tradução de Eleutério Prado, Thelma Guimarães e Luciana Amaral Teixeira. 7.º ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010.

PI-SUÑYER, Charles Viver. *The Transition to a Decentralized Political System in Spain*. Disponível em <http://www.forumfed.org/pubs/occasional_papers/OCP4.pdf>. Acesso em 10 mai. 2013.

PITA, Claudio. *A Harmonização Tributária*. Tradução de Hilda Baldenes da Costa e Oswaldo da Costa Silva, Brasília: ESAF, 1989.

PONTES, Helenilson Cunha. *Federalismo e repartição tributária*. Disponível em <<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=19&spos=19&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

PRIETO, Luiz Maria Carzola, *El Poder Tributario en El Estado contemporaneo: um Estudio*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981.

QUIGLEY, John M and RUBINFELD, Daniel L. *Budget Reform and the Theory of Fiscal Federalism*. Disponível em <<http://www.jstor.org/stable/1818750>>. Acesso em 04/12/2010.
RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*, tradução de Carlos Pinto Correia, 2.º ed., Lisboa: Editorial Presença, 2001.

RAMOS, Dircêo Torrecillas. *As comunidades a caminho da globalização: confederação ou Federação? O constitucionalismo por vir. Constitucionalismo Da verdade, da solidariedade e integracionista. Papel da Constituição num estado globalizado. Direito constitucional e Direito comunitário. Adaptação constitucional aos tempos Atuais*. Revista dos Tribunais Online. Disponível em <<http://revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=50&spos=50&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>>. Acesso em 17 mai. 2012.

REZENDE, Fernando. Brasil: conflitos federativos e reforma tributária. In _____ (coord.), *Desafios do Federalismo fiscal*, Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

REZENDE, Fernando. *Descentralização Fiscal*. In _____ (coord.) *Desafios do Federalismo Fiscal*, Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

REZENDE, Fernando. *Federalismo Fiscal: Novo Papel para Estados e Municípios*. Disponível em <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0000612.pdf>. Acesso em 28 set. 2012.

REZENDE, Fernando. *Globalização, Federalismo e Tributação*. Disponível em <<https://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/ppp20.pdf>>. Acesso em 31 ago. 2013.

ROTHMANN, Gerd Willi. A guerra fiscal dos Estados na (des)ordem tributária e econômica da federação. In: CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de; FERNANDEZ, German Alejandro San Martin (orgs.). *Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário*, São Paulo: MP Editora, 2010.

SALDANHA, Eduardo. *Harmonização legislativa tributária no Mercosul e na União Europeia*, Curitiba: Juruá, 2008.

- SAMUELSON, Paul A. *The Pure Theory of Public Expenditure*. Disponível em <<http://links.jstor.org/sici?sici=0034-6535%28195411%2936%3A4%3C387%3ATPTOPE%3E2.0.CO%3B2-A>>. Acesso em 05 mai. 2011.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O código Tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário. In: _____ (coord.), *Curso de direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. 1.º ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SANTOS, Boaventura de Souza. Os processos da globalização. _____ (org.). *A globalização e as ciências sociais*. São Paulo: Cortez Editora, 2002.
- SCHMIT, Carl. *O Guardião da Constituição*. Tradução de Geraldo de Carvalho, coordenação e supervisão de Luiz Moreira, Belo Horizonte: Del Rey, 2007.
- SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual*. Tradução de Elcio Cerqueira, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1984.
- SCUTO, Filippo. *The Italian Parliament paves the way to “fiscal federalism”*. Disponível em <http://www.on-federalism.eu/attachments/057_scuto.pdf>. Acesso em 24 ago. 2013.
- SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. *O que você precisa saber sobre transferências constitucionais e legais Cide-Combustíveis*, jul/2011. Disponível em <http://www.stn.fazenda.gov.br/estados_municipios/download/CartilhaCIDE2011.pdf>. Acesso em 12 set. 2012.
- SERRA, José; AFONSO, José Roberto Rodrigues. *O Federalismo Fiscal à Brasileira: algumas reflexões*. Disponível em <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001793.pdf>. Acesso em 26 set. 2012.
- SHAH, Anwar. *The practice of fiscal federalism: comparative perspectives*, London: forum of Federations and IACFS, 2007.
- SHIKIDA, Cláudio Djissey; JUNIOR, Ari Francisco de Araujo. *Federalismo? Sim. Mas qual federalismo?* Disponível em <<http://www.ceae.ibmecmg.br/wp/wp45.pdf>>. Acesso em 28 set. 2012.
- SCHNEIDER, Friedrich Georg. *Is a Federal European Constitution for an Enlarged European Union Necessary? Some Preliminary Suggestions using Public Choice Analysis*. Disponível em <<http://econstor.eu/bitstream/10419/32032/1/601194551.pdf>>. Acesso em 30 dez. 2013.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 18.º ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- SILVA, José Afonso da. *O Estado-membro na Constituição federal*. Disponível em <<http://revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?src=docnav&ao=&fromrend>>

=&srguid=i0ad81816000001375fe4a7d6632d8cfd&epos=268&spos=268&page=0&td=618&savedSearch=&searchFrom=&context=13>. Acesso em 15 mai. 2012.

SIMÕES, Vitor Conrado. O Processo de globalização: implicações para Portugal. In *Globalização: documentos de suporte ao parecer “globalização - implicações para o desenvolvimento sustentável”*. Disponível em http://www.ces.pt/download/568/Global_DocSuporte.pdf. Acesso em 07 set. 2013.

SOARES, Rogério Ehrhardt. *O Conceito Ocidental de Constituição*. In: Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau, n.º 1, ano I, 1997.

SOUSA, Andréia Nadia Lima de. *Globalização: origem e evolução*. Disponível em <http://www.faete.edu.br/revista/Artigo%20Andreia%20Nadia%20Globalizacao%20ABNT.pdf>. Acesso em 31 ago. 2013.

SOUZA, Marcos Tadeu Napoleão de. *Fundo de Participação dos Estados. Perspectivas de Mudança*. Disponível em http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/5924/%20fundo_participacao_souza.pdf?sequence=1. Acesso em 07 set. 2012.

SPAHN, Paul Bernd. *Da controvérsia sobre a compensação financeira na Alemanha*, in in *Federalismo na Alemanha e no Brasil*, Wilhelm Hofmeister e José Mario Brasiliense Carneiro (organizador) São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates n.º 22, Vol. I, abril, 2001, p. 147 a 172.

_____ ; FÖTTINGER, Wolfgang. Germany. In: TER-MINSSIAN, Tereza (Ed.) *Federalism Fiscal in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997.

STIGLITZ, Joseph E. *Globalização e seus malefícios. A promessa não-cumprida de benefícios globais*. Tradução de Bazán tecnologia e Linguística. São Paulo: Futura, 2002.

STOTSKY, Janet G; SUNLEY, Emil M. United States. In: TER-MINSSIAN, Tereza (ed.) *Federalism Fiscal in Theory and Practice*, Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 359-383.

SCUTO, Filippo. *The Italian Parliament paves the way to “fiscal federalism”*. Disponível em http://www.on-federalism.eu/attachments/057_scuto.pdf. Acesso em 26 jun. 2013.

SMOVIC, Hrvoje. *Fiscal system and fiscal relations in the European Union: Political restraints and alternative approach to public finance*. Disponível em <http://web.efzg.hr/repec/pdf/Clanak%2007-04.pdf>. Acesso em 31 dez. 2013.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Teoria da Justiça Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 2005.

TEIXEIRA, António Brás. *Princípios de Direito Fiscal*. 3.º ed. Coimbra: Almedina, 1989. Vol. I.

TEMER, Michel. *Elementos do Direito Constitucional*. 15.º ed. São Paulo: Malheiros editora, 1999.

TER-MINASSIAN, Teresa. Intergovernmental Fiscal Relations in a Macroeconomic Perspective: An Overview. In: _____ (ed.). *Federalism Fiscal in Theory and Practice*, Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 3-24.

THERBORN, Göran. *Globalização e desigualdade: questões de conceituação e esclarecimento*, Tradução de Roberto Costa. Disponível em <<http://seer.ufrgs.br/sociologias/article/view/5768/3374>>. Acesso em 05 set. 2013.

TIEBOUT, C. *A Pure Theory of Public Expenditures*. In: OATES, Wallace E. (Ed.). *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Edward Elgar Publishing, Massachusetts, 1998, p. 447-455.

TOQUEVILLE, Alexis de. *A Democracia na América*. Tradução de Neil Ribeiro da Silva. 4.º ed. Belo Horizonte: Editora Italiana Limitada, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito Tributário*. 11.º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

URBANO, Maria Benedito. *O Sistema Eleitoral da República Federal da Alemanha*. In: *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, vol. LXXIV, 1998.

VASQUES, Sérgio. *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Almedina, 2008.

VERGOPOULOS, Kostas. *Globalização: O Fim de um ciclo. Ensaio sobre a instabilidade internacional*. Tradução de Estela dos Santos Abreu. Rio de Janeiro: Contraponto, 2005.

VERHORN, Charles L.; AHMAD, Ehtisham. Tax Administration in a Macroeconomic Perspective: An Overview. In: TER-MINASSIAN, Teresa (ed.). *Fiscal in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 108-134.

W. D'Oliveira Martins, *Os Poderes Tributários nas Regiões autónomas: Criar ou Adaptar, eis a questão...*, In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, vol. XLII, n.º 2, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 1085-1121.

WANTTS, Ronald; HOBSON, Paul. *Fiscal Federalism in German*. Disponível em: <http://www.aucc.ca/_pdf/english/programs/cepra/watts_hobson.pdf>. Acesso em 17 fev. 2013

ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do Federalismo Democrático*. 2.º ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

ZINK, Harold. *Governement and Politics in the United States*. 3º ed. The Macmillan Company: New York, 1951.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado, tradução de karin Praefke e Aires Coutinho*, coordenação de José Joaquim Gomes Canotilho. Lisboa: Fundação Caolouste Gulbenkian, 1997.