



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

Análise do Princípio Federativo como limitação constitucional ao poder de tributar

Aluna: Izabela Fernanda Luz Alves

Matrícula: 05/96868

Brasília, julho de 2011.

IZABELA FERNANDA LUZ ALVES

**Análise do Princípio Federativo como limitação constitucional ao
poder de tributar**

Monografia Final de conclusão do curso de graduação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito, desenvolvida sob a orientação do Professor Rafael Santos de Barros e Silva.

Brasília, julho de 2011.

FICHA DE APROVAÇÃO

**Análise do Princípio Federativo como limitação constitucional ao
poder de tributar**

Aluna: Izabela Fernanda Luz Alves

Matricula: 05/96868

Banca examinadora:

Rafael Santos de Barros e Silva
Orientador

Valcir Gassen
Membro 01

Alex Lobato Potiguar
Membro 02

Brasília, 06 de julho de 2011.

Resumo

ALVES, Izabela Fernanda Luz. **Análise do Princípio Federativo como limitação constitucional ao poder de tributar**. Orientador Rafael Santos de Barros e Silva. Brasília: UnB, 2011.

A presente monografia tem como tema o princípio federativo como um dos fundamentos das limitações constitucionais ao poder de tributar. Analisa-se o Estado Federal brasileiro, as limitações constitucionais que têm por fundamento o princípio federativo, a influência da reforma tributária sobre estas limitações, e a sua aptidão para eliminar a guerra fiscal. Ao final, são expostas as falhas do Projeto de Emenda Constitucional nº 233/08, em razão da violação à autonomia dos Estados-membros por meio da instituição de um novo ICMS com regulação única e a ausência de abordagem das distorções relativas à distribuição da competência tributária, em vista da crescente concentração da arrecadação por parte da União.

Palavras-chave: Princípio Federativo. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Autonomia dos entes federados. Competências tributárias. Reforma tributária. Guerra fiscal.

Sumário

Conteúdo

INTRODUÇÃO	5
CAPÍTULO 1 - O SISTEMA FEDERATIVO	8
1.1 CARACTERÍSTICAS E NATUREZA JURÍDICA DO ESTADO FEDERAL	8
1.2 O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO.....	13
CAPÍTULO 2 - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR 19	
2.1 BREVE ANÁLISE HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	19
2.2 AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR QUE TÊM COMO FUNDAMENTO O PRINCÍPIO FEDERATIVO.....	30
2.2.1 <i>Conceito de Limitações ao poder de tributar</i>	30
CAPÍTULO 3 – ANÁLISE DA GUERRA FISCAL ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS	56
3.1 GUERRA FISCAL.....	56
3.2 REFORMA TRIBUTÁRIA: PEC 233/08	60
3.3 A GUERRA FISCAL ENTRE A UNIÃO, OS ESTADOS-MEMBROS E OS MUNICÍPIOS ...	63
CONCLUSÃO	72
REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO	78

Introdução

A presente monografia, para conclusão do curso de graduação em Direito, tem como tema o princípio federativo como um dos fundamentos das limitações constitucionais ao poder de tributar. Analisa-se em que medida o Projeto de Emenda Constitucional nº 233/08 viola tal princípio, bem como a sua aptidão para garantir o fim da guerra fiscal. A delimitação do tema revela-se na análise do Estado Federal brasileiro, as limitações constitucionais que têm por fundamento o princípio federativo e as distorções na distribuição de competências tributárias na federação brasileira e o conseqüente comprometimento da autonomia dos entes federados, bem como a influência da reforma tributária sobre estas limitações, e as possíveis falhas na tentativa de eliminar a guerra fiscal.

Por conseguinte, o objetivo geral do trabalho é analisar a influência da reforma tributária, expressa pelo Projeto de Emenda Constitucional nº 233/08, quanto às limitações constitucionais ao poder de tributar advindas do princípio federativo, bem como abordar as distorções na distribuição de competências tributárias, o conseqüente comprometimento da autonomia dos entes federados e a guerra fiscal.

Para isto, foram propostos objetivos específicos, que guiarão a discussão do tema. É preciso analisar a forma de Estado adotada pela Constituição Federal de 1988, a partir da exposição das suas características fundamentais e da identificação das suas peculiaridades em relação aos demais Estados que adotam a mesma forma.

Cumprirá, ainda, explanar uma breve análise histórica do Sistema Tributário Nacional, verificando-se a evolução das limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como do princípio federativo ao longo da história das Constituições brasileiras.

É necessário verificar e analisar o conceito de limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como os princípios, imunidades, normas de competência e as normas de repartição tributária que têm como fundamento o princípio federativo, e a forma que elas atuam no Sistema Tributário Nacional.

Em seguida, será analisado o conceito de guerra fiscal, o motivo da sua utilização pelos entes federados, e o tributo mais utilizado para a sua prática, assim como a justificativa para tanto.

Ainda, apresentar-se-á a reforma tributária proposta, a sua influência sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e sobre o princípio federativo, notadamente no que tange à autonomia dos entes federados, bem como analisar-se-á de que forma pretende dar fim à guerra fiscal.

Por fim, caberá expor as falhas do Projeto de Emenda Constitucional nº 233/08. A violação à autonomia dos Estados-membros por meio da instituição de um novo ICMS, cuja normatização será de competência conjunta dos Estados e do Distrito Federal, com regulação única, e a ausência de abordagem das distorções relativas à distribuição da competência tributária, notadamente quanto à crescente concentração da arrecadação por parte da União, demonstrando-se a existência de guerra fiscal desta contra os demais entes federativos.

A escolha do tema foi baseada na sua relevância para os estudos acadêmicos do Direito Tributário, área de especial interesse desta acadêmica. É indispensável promover o conhecimento e a discussão acerca de reformas tributárias, assunto permanente na pauta governamental. Ademais, sobreleva ressaltar que a guerra fiscal entre os entes federados é um tema de muita importância para a compreensão do sistema tributário nacional, e ainda não foi abordada pelos doutrinadores de forma realmente ampla. A maior parte da doutrina resume a guerra fiscal àquela que ocorre no âmbito dos Estados-membros, em razão da instituição do ICMS. Nesta monografia, procura-se analisar não apenas a questão da guerra fiscal entre os Estados-membros, mas também aquela praticada pela União contra os demais entes, aumentando cada vez mais a centralização e concentração da arrecadação tributária.

O tema releva-se, desta forma, atual e ainda pouco explorado por parte da doutrina, o que gerou o interesse no enfrentamento da questão.

O desenvolvimento do presente estudo foi baseado em pesquisas bibliográficas. O trabalho é dividido em três capítulos. No primeiro, procura-se analisar a forma federativa de Estado, a sua adoção pela Constituição de 1988, e expor as suas peculiaridades, notadamente quanto à integração dos Municípios à federação, ainda que não constituam requisito imperioso para a sua existência.

O segundo capítulo é subdividido em uma breve análise histórica do Sistema Tributário Nacional, em que é possível verificar a evolução das limitações constitucionais ao poder de tributar e do princípio federativo ao longo da história das Constituições brasileiras. Após, analisa-se a natureza das limitações constitucionais ao poder de tributar que têm como fundamento o princípio federativo, bem como a sua divisão em princípio da uniformidade, imunidade recíproca, normas de competência tributária e normas de repartição tributária.

No terceiro capítulo, analisa-se o conceito de guerra fiscal e a reforma tributária proposta pela PEC 233/08, a sua influência sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e sobre o princípio federativo, notadamente no que tange à autonomia dos entes federados, bem como de que forma pretende dar fim à guerra fiscal. Caberá expor, ainda, as falhas do Projeto de Emenda Constitucional nº 233/08. Por fim, explica-se de que forma ocorre a guerra fiscal da União contra os demais entes federativos, e a sua conseqüente violação à autonomia destes.

Capítulo 1 - O Sistema Federativo

1.1 Características e natureza jurídica do Estado Federal

De acordo com Roque Antonio Carrazza, para o Direito, o Estado é o ordenamento jurídico originário e soberano de um grupo social independente, estabelecido em um território fixo. Tal ordenamento é originário, uma vez que não depende nem deriva de outro, e soberano porque superior a qualquer instituição que nele exista. O Governo é o poder que rege o Estado, resolvendo-se em uma faculdade de comando – *imperium* -, a que a coletividade deve obediência¹.

Segundo Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco, o Federalismo tem as suas primeiras origens nos Estados Unidos, como uma resposta à necessidade da existência de um governo que fosse eficiente em um território vasto e que assegurasse os ideais republicanos estabelecidos na Revolução de 1776. Inicialmente, as antigas colônias estabeleceram uma confederação, por meio de um tratado internacional, objetivando a preservação da soberania de cada Estado².

As Confederações de Estados são alianças entre Estados soberanos, que conservam a liberdade de se autogovernarem, ainda que estejam unidos para a consecução de objetivos comuns. Em geral, a Confederação tem origem em um tratado entre Estados independentes, estabelecendo uma relação jurídica internacional que não dá origem a um novo Estado. Carrazza esclarece que “as Confederações são uniões internacionais em que os Estados confederados, mesmo tendo instituído um órgão central que os representa,

¹CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 142).

²MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008 (p.797).

conservam intacta a própria personalidade, em suas relações com terceiros Estados”³.

Assim, o autor assevera que a Confederação de Estados cria uma sociedade internacional de Estados, que decide por meio de um Congresso de delegados – representantes de cada um dos Estados. Tais deliberações, para se tornarem obrigatórias, devem ser convertidas em direito interno de cada Estado confederado, para que então possam ser executadas pelo poder local. Em geral, as Confederações são muito frágeis, e possuem duração efêmera. Conseqüentemente, os Estados que a compõem recuperam a sua total soberania ou associam-se como um Estado Federal⁴.

Desta forma, Mendes, Coelho e Branco explicam que as deliberações dos Estados Unidos em Congresso nem sempre eram cumpridas, tornando-se, na prática, apenas recomendações. Ademais, havia dificuldades quanto à obtenção de recursos financeiros e humanos para as atividades comuns da Confederação, que não podia legislar para os cidadãos, mas apenas para os Estados. Assim, não havia como impor tributos, o que a tornava dependente da intermediação dos Estados confederados. Conseqüentemente, na Convenção da Filadélfia de 1787, os antigos Estados confederados deixaram de ser soberanos, conservando apenas a sua autonomia, para tornarem-se um Estado Federal⁵.

Carrazza assevera que a Federação é uma forma de Estado que advém da Constituição Federal, que é o seu fundamento jurídico e instrumento regulador. A Constituição, por sua vez, ocupa o nível supremo da ordem jurídica, enumerando princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, e definindo as relações do poder político, dos governantes e governados, bem como das pessoas físicas e jurídicas. Assim, a Constituição é o critério último de existência e validade das demais normas do ordenamento jurídico, em razão disso, condiciona o agir dos próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 145).

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 146).

⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008 (p.797).

Assim, “a Constituição é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico”⁶.

O Estado Federal “um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo”⁷. A federalização do Estado tem como objetivo a repartição de atribuições, que é marcada pela divisão de competências legislativas. Pressupõe diferentes centros de poder, bem como uma ordem de poder central. A Constituição atua como fundamento de validade das ordens jurídicas parciais e central, conferindo unidade à ordem jurídica do Estado Federal.

Carrazza explica que os regimes jurídicos de cada Federação nunca são idênticos, tornando-se difícil a tarefa de estabelecer os traços característicos do Estado Federal, bem como da sua natureza jurídica⁸. Isto porque cada Federação possui uma fisionomia própria. Carrazza define Federação como

(...) uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a soberania.⁹

Na Federação, as unidades federadas têm autonomia constitucional e legislativa, assegurada pela Constituição Federal, mantendo-se a existência de mais de uma ordem jurídica no mesmo território.

A autonomia importa, necessariamente, descentralização do poder. Essa descentralização é não apenas administrativa, como, também, política. Os Estados-membros não apenas podem, por suas próprias autoridades, executar leis, como também é-lhes reconhecido elaborá-las¹⁰.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 36-37).

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 138).

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 139).

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 139).

¹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008 (p.798).

Assim, por meio do seu órgão constituinte – a Assembléia Legislativa -, os Estados federados editam suas próprias Constituições, bem como suas leis, que devem observar as diretrizes gerais estabelecidas na Constituição Federal¹¹.

O Estado Federal, por outro lado, possui soberania – “a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema”¹². Isto significa que a eficácia e a validade dos seus atos advêm de si mesmos, do seu ordenamento jurídico ou, mais especificamente, da sua Constituição. Assim, apenas o Estado possui poder supremo, absoluto, indivisível, inalienável e originário, detendo a faculdade de reconhecer os demais ordenamentos e disciplinar as relações com eles, tanto em posição de igualdade – com outros Estados -, quanto em posição de superioridade - com entidades financeiras, por exemplo -, ou mesmo de antagonismo - com associações subversivas. Carrazza cita Vezio Crisafulli em *Lezioni di Diritto Costituzionale* ao asseverar que

soberania significa que cada sistema de direito estatal se legitima por si mesmo, achando, em si mesmo, a própria justificação jurídica e o próprio fundamento: em contraposição aos ordenamentos derivados, que pressupõem, acima deles, um ordenamento superior, que lhes condiciona a existência e a validade¹³.

O Estado pressupõe a soberania, ou seja, a soberania é uma característica intrínseca ao Estado, inerente à sua natureza¹⁴.

Carrazza assevera que, ainda que a questão não seja pacífica, há autores que consideram a participação direta e indireta dos Estados-membros na formação da vontade federal como uma característica essencial da Federação. A

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 151).

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 139).

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 139-140).

Carrazza assevera, contudo, que desde o final do século XX tem-se notado uma tendência de superação da divisão do mundo em Estados nacionais, com a submissão dos Estados a um governo supranacional. Cita como exemplos a União Européia, em que já é possível que pessoas físicas ou jurídicas defendam seus direitos perante uma jurisdição internacional, caso tenham seus direitos desrespeitados por Estados. Fala, ainda, sobre a Corte de Haia, em que são julgados os crimes contra a humanidade. No entanto, o mencionado autor pondera que “ainda é prematuro afastar a idéia de que o traço característico do Estado moderno é sua soberania”. (p. 142).

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 140).

participação direta ocorre com a integração do órgão constituinte federal pelos representantes dos Estados-membros, e a indireta, por meio da composição do Poder Legislativo federal. O Poder Legislativo, nas Federações, costuma ter estrutura bicameral – uma que representa o povo e outra que representa os Estados federados. A Casa Legislativa que representa os Estados-membros pode ser um Senado ou um Conselho. No Senado, os representantes dos Estados-membros atuam livremente, segundo seus valores e juízos, enquanto no Conselho, há delegados de cada Estado, que são submetidos às instruções de seus governos¹⁵.

Assim, o traço distintivo entre a Confederação de Estados e o Estado Federal reside na soberania, presente nos Estados Confederados, mas não nos Estados federados, dotados apenas de autonomia. Na Confederação, os Estados são iguais entre si, mas ocupam uma posição de preeminência jurídica ante a Confederação. Carrazza afirma que nas Federações há igualdade jurídica absoluta entre os Estados federados e entre estes e o Estado Federal (a União), sob a égide da Constituição Federal¹⁶.

O fato de os Estados-membros se acharem unidos em função de uma Constituição Federal, e não de um tratado de direito internacional, designa fator diferenciador do Estado Federal com relação à confederação.¹⁷

Mendes, Coelho e Branco esclarecem que, como no Estado Federal há mais de uma ordem jurídica incidente sobre o mesmo território, é necessário o estabelecimento de competências entre os entes federativos. A repartição de competências é prevista na Constituição, e consiste na atribuição, a cada ordenamento jurídico, de uma matéria que lhe seja própria. Ademais, as

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 151).

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 147). O autor parece confundir a União, que é um ente federativo, com o Estado Federal, que é a união dos Estados-membros. A União é uma pessoa jurídica de direito público interno, dotada apenas de autonomia, enquanto o Estado Federal é uma pessoa jurídica de direito público externo, dotada de soberania, e que estabelece relações com os demais Estados. É o que prescreve, inclusive, o artigo 18 da Constituição Federal de 1988, ao estabelecer que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil (Estado Federal) compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, nos termos desta Constituição”.

¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008 (p.799).

constituições federais prevêm uma repartição de rendas, que traz concretude à autonomia dos Estados-membros, permitindo que estes desempenhem as suas competências. Ressaltam os autores que “o modo como se repartem as competências indica que tipo de federalismo é adotado em cada país”. Assim, o modelo centralizador tem como característica a concentração de competências no ente central, enquanto uma distribuição mais ampla de poderes em favor dos Estados-membros configura um modelo descentralizador¹⁸.

Para Mendes, Coelho e Branco, o Estado Federal é uma forma de Estado

(...) em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente, erigida sobre uma repartição de competências entre o governo central e os locais, consagrada na Constituição Federal, em que os Estados federados participam das deliberações da União, sem dispor do direito de secessão. No Estado Federal, de regra, há uma Suprema Corte com jurisdição internacional e é previsto um mecanismo de intervenção federal, como procedimento assecuratório da unidade física e da identidade jurídica da Federação¹⁹.

A distribuição de poderes, assim, é o cerne da federação, uma vez que é na distribuição de poderes que reside todo o mecanismo de seu funcionamento.

1.2 O Estado Federal Brasileiro

O artigo 1º da Constituição Federal de 1988 estabelece que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em Estado Democrático de Direito.

¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008 (p.799).

¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008 (p.801).

Os Estados-membros, embora conservem a autonomia nas relações internas, não possuem soberania. Assim, não têm personalidade internacional, o que os impede de manter relações diplomáticas com Estados estrangeiros, bem como firmar tratados internacionais. Em razão desta autonomia, porém, os entes federados podem estabelecer prioridades nos assuntos de sua competência. Desta forma, lhes é permitido exercitar a sua competência tributária com ampla liberdade²⁰.

(...) a União não pode estipular – nem mesmo por meio de lei – como os Estados exercitarão suas competências tributárias, que este é tema sobre o qual eles próprios, com a autonomia que possuem, devem deliberar.²¹

No Estado Federal Brasileiro, o princípio federativo é uma das bases do sistema jurídico²². A ordem jurídica global (o Estado Federal) e as ordens jurídicas parciais, central (União) e periféricas (os Estados-membros), ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico, e convivem harmonicamente, em razão da discriminação de competências estabelecida pela Constituição Federal. Não há hierarquia entre as normas nacionais, federais e estaduais, uma vez que o seu fundamento de validade e legitimidade encontra-se na própria Constituição. Assim, ao Poder Legislativo da União é vedado intervir nas competências estaduais constitucionalmente estabelecidas.

O critério de repartição de competências adotado pela Constituição não permite que se fale em superioridade hierárquica das leis federais sobre as leis estaduais. Há, antes, divisão de competências entre esses entes. Há inconstitucionalidade tanto na invasão da competência da União pelo Estado-membro como na hipótese inversa²³.

Conclui-se que as diferenças entre a União e os Estados-membros não se encontra nos níveis hierárquicos, mas nas competências distintas, o que faz com que existam campos de atuação autônomos e exclusivos, traçados na Carta Magna.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 153-154).

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 172).

²² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 152).

²³ MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008 (p. 822).

Assim como os Estados, a partir da Constituição de 1988, os Municípios passaram a ser dotados tanto de autonomia, com Poderes Executivo e Legislativos próprios, quanto de poder de auto-determinação, por meio da lei orgânica (artigo 29). É importante ressaltar a dimensão federativa conferida ao Município pela Constituição de 1988. O artigo 18 da Carta trouxe um significado decisivo, inédito e inovador ao inserir o Município na organização político-administrativa da República Federativa do Brasil ao estabelecer que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

De acordo com Paulo Bonavides, as prescrições da atual Constituição acerca da autonomia municipal configuram o mais considerável avanço de proteção e abrangência já recebido pelo instituto em todas as épocas constitucionais, uma vez que alargaram o raio da autonomia municipal no quadro da organização política do país, dando-lhe um alcance e profundidade que o faz indissociável da essência do próprio sistema federativo. Para Bonavides, a Carta Constitucional de 1988 conferiu dimensão trilateral ao modelo de federação introduzido no país. Assevera que a autonomia municipal recebeu um reforço de juridicidade desconhecido em outros sistemas federativos no tocante à mesma matéria²⁴.

Não conhecemos uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado o grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta da definição constitucional do novo modelo implantado no País com a Carta de 1988, a qual impo aos aplicadores de princípios e regras constitucionais uma visão hermenêutica muito mais larga tocante à defesa e sustentação daquela garantia²⁵.

Para o autor, a concepção política do poder conferido ao Município transitou de uma modalidade política e abstrata, historicamente frágil e passageira, não obstante sua amplitude teórica, para uma versão mais sólida, porém menos abrangente, que lhe confere, dentro dos quadros formais rígidos,

²⁴ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 19ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006 (p. 344).

²⁵ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 19ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006 (p. 347).

uma conotação de juridicidade institucional de máxima autonomia²⁶. Assim, a atual Constituição brasileira conferiu ao município uma natureza federativa, tornando-o peça constitutiva do “sistema nacional de comunhão política do ordenamento”²⁷.

Apesar da existência de divergência doutrinária acerca da integração do Município à Federação, há de prevalecer a posição no sentido de que os Municípios fazem parte o Estado Federal brasileiro, uma vez que são dotados de Poder Legislativo próprio e autônomo, competências estabelecidas constitucionalmente, a prerrogativa de auto-constituição mediante a edição das respectivas leis orgânicas, instituidoras de seus órgãos de poder e divisão das suas competências, bem como o caráter extraordinário da intervenção estadual nos Municípios, ainda que inexista uma câmara com representantes municipais no âmbito do Congresso Nacional. Em razão da sua consagração como entidade autônoma, de acordo com a Constituição brasileira, nem o governo federal e nem o estadual podem interferir no exercício da competência tributárias dos Municípios.

Ainda neste sentido, Carrazza assevera que mesmo os tratados internacionais que ‘obriguem’ os Municípios a abrirem mão de parte de seus tributos são nulos de pleno direito, ainda que referendados pelo Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo. Isto porque o Congresso não pode

²⁶ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 19ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006 (p. 348).

²⁷ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 19ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006 (p. 352).

É importante ressaltar a divergência doutrinária que cerca o tema. Para Mendes, Coelho e Branco em Curso de Direito Constitucional. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008 (p. 815), embora a corrente predominante seja no sentido de que os Municípios passaram a gozar do *status* de integrantes da Federação, há razões em contrário. Asseveram os autores que “é típico do Estado Federal a participação das entidades federadas na formação da vontade federal, do que resulta a criação do Senado Federal, que, entre nós, não tem, na sua composição, representantes de Municípios. Os Municípios tampouco mantêm um Poder Judiciário, como ocorre com os Estados e com a União. Além disso, a intervenção nos Municípios situados em Estado-membro está a cargo deste”. Roque Antonio Carrazza em Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 177) partilha desta opinião. Segundo o autor, embora o artigo 1º da Constituição estabeleça que a República Brasileira é formada pela união dos Estados e Municípios, estes não integram a Federação – não fazem parte do ‘pacto federal’, uma vez que os Municípios não influem, tampouco decidem, no Estado Federal. Isto é, não participam da vontade jurídica nacional, uma vez que não integram o Congresso – não possuem representantes nem no Senado, nem na Câmara dos Deputados. Contudo, o autor defende que a eliminação - ou mesmo a diminuição - da autonomia Municipal não é permitida pelo Texto Constitucional.

usurpar faculdades que, pela Constituição, foram consignadas aos Municípios²⁸. Nada obstante tal posicionamento doutrinário, esse não foi o entendimento da Corte Suprema ao julgar o RE 543.943 AgR, de relatoria do Ministro Celso de Mello:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – GASODUTO BRASIL- - BOLÍVIA – ISENÇÃO DE TRIBUTO MUNICIPAL (ISS) CONCEDIDA PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL MEDIANTE ACORDO BILATERAL CELEBRADO COM A REPÚBLICA DA BOLÍVIA – A QUESTÃO DA ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E/OU MUNICIPAIS OUTORGADA PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO EM SEDE DE CONVENÇÃO OU TRATADO INTERNACIONAL - POSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL – DISTINÇÃO NECESSÁRIA QUE SE IMPÕE, PARA ESSE EFEITO, ENTRE O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO (EXPRESSÃO INSTITUCIONAL DA COMUNIDADE JURÍDICA TOTAL), QUE DETÉM “O MONOPÓLIO DA PERSONALIDADE INTERNACIONAL”, E A UNIÃO, PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO (QUE SE QUALIFICA, NESSA CONDIÇÃO, COMO SIMPLES COMUNIDADE PARCIAL DE CARÁTER CENTRAL) - NÃO INCIDÊNCIA, EM TAL HIPÓTESE, DA VEDAÇÃO ESTABELECIDA NO ART. 151, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, CUJA APLICABILIDADE RESTRINGE-SE, TÃO SOMENTE, À UNIÃO, NA CONDIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição - que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas - é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Doutrina. Precedentes. - **Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu treaty-making power, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional.** - Considerações em torno da natureza político-jurídica do Estado Federal. Complexidade estrutural do modelo federativo. Coexistência, nele, de comunidades jurídicas parciais rigorosamente parificadas e coordenadas entre si, porém subordinadas, constitucionalmente, a uma ordem jurídica total. Doutrina.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 194).

Com base nesse entendimento, o autor considera que são inconstitucionais as “Listas de Serviços” que orientam a tributação pelo ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza), imposto de competência exclusivamente municipal.

(RE 543943 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/11/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-02 PP-00469)²⁹.

O princípio da autonomia municipal está contido, basicamente, nos artigos 29 e 30 da Constituição Federal. O artigo 29 da Constituição determina que o Município seja regido por uma Lei Orgânica, votada por quorum qualificado, trazendo um acréscimo de institucionalização, em apoio à concretude do novo modelo federativo. O artigo 30 discrimina a matéria de competência dos Municípios. Apesar disso, Bonavides assevera que algumas Constituintes estaduais ainda lesam a autonomia municipal³⁰.

O princípio federativo decorre diretamente da autonomia dos entes federados, por impedir que violem a competência uns dos outros. Assim, este princípio dá sentido às normas atributivas do poder de tributar à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como é fundamento da imunidade recíproca das pessoas políticas. Desta forma, o conceito de federalismo abrange tanto a questão da descentralização política, administrativa e legislativa, como a autonomia e isonomia das pessoas políticas.

Por fim, cumpre ressaltar que, de acordo com o artigo 60, §4º, I, da Constituição, “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado”. Desta forma, mostra-se evidente que o princípio federativo está entre os mais relevantes de quantos o nosso Ordenamento Jurídico alberga³¹.

²⁹ Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619003>
Acesso em: 03/07/2011.

³⁰ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 19ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006 (p. 356).

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 162).

Capítulo 2 - Limitações constitucionais ao poder de tributar

2.1 Breve análise histórica do Sistema Tributário Nacional

De acordo com Luís Carlos Vitali Bordin e Eugenio Lagemann, o sistema tributário é constituído por um conjunto de tributos e do seu respectivo ordenamento jurídico, definidos a partir da realidade da organização político-administrativa do país - que delinea o quadro das forças políticas e sociais -, e da atividade econômica, que estabelece as fontes de receita a serem exploradas pelo sistema³².

Após a Proclamação da Independência, e a outorga da Constituição Imperial de 1824, o governo foi estabelecido por meio de uma monarquia constitucional centralizada no Poder Moderador. A legislação portuguesa tributária do período colonial foi mantida durante o período do Primeiro Reinado, e o Estado manteve-se fortemente centralizado, enquanto as províncias eram governadas por um presidente nomeado pelo Imperador. Desta forma, a distribuição de rendas era extremamente centralizada. Entretanto, durante o Período Regencial (1833-1840), houve a definição das competências entre Governo Central e as províncias, que deu “início à história do federalismo fiscal brasileiro”³³.

A Lei nº 16 de 1834 (Ato Adicional de 34) prescreveu a partilha de rendas, reafirmando a tendência descentralizadora e discriminatória de rendas tributárias já estabelecida nas Leis de 1832 e 1833. De acordo com o Ato Adicional, competia às Assembléias Legislativas provinciais legislar sobre os impostos necessários às províncias, desde que estes não prejudicassem as

³² BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. Formação Tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Heuser, 2006 (p. 7).

³³ BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. Formação Tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Heuser, 2006 (p.32).

imposições gerais do Estado. Após, a Lei Orçamentária nº 99 de 1835 passou a discriminar as receitas do Império e as das províncias. Segundo Luís Carlos Vitali Bordin e Eugenio Lagemann, é importante observar, contudo, que apesar de compreender a receita provincial toda a renda que não estivesse discriminada na receita geral, esta possuía uma enumeração tão extensa, que quase não havia espaço para a instituição de tributos de competência das províncias, o que implicou um grau limitado de autonomia política e econômica³⁴.

Após a Proclamação da República, o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889 fixou as bases do modelo a ser adotado pela Constituição de 1891, estabelecendo o arcabouço do pacto federativo, composto pelos “Estados Federativos, partícipes dos Estados Unidos do Brasil”³⁵.

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, implantou a estrutura federativa no Brasil, “com autonomia política, administrativa e financeira dos Estados-membros”³⁶. Atribuiu apenas à União e aos Estados a competência para a instituição de tributos, mediante uma discriminação rígida de rendas tributárias. Segundo Ubaldo Cesar Balthazar, a consequência desse sistema foi a superposição de tributos, gerando concorrência tributária entre a União e os Estados, em detrimento dos Municípios, cuja renda tributária ficava a cargo dos respectivos Estados, uma vez que eram desprovidos de competência tributária, apesar de haver expressa previsão constitucional de autonomia municipal (artigo 68)³⁷.

Por meio da discriminação constitucional das rendas tributárias, os Estados assumiram novos encargos, e passaram a adotar políticas fiscais próprias, desvinculadas do Governo Central. Ademais, foram consagrados princípios tributários, que garantiam a unidade do sistema, como os princípios da legalidade tributária e da uniformidade do imposto federal.

³⁴ BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. Formação Tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Heuser, 2006 (p. 37).

³⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 104).

³⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 105).

³⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (pp. 106-107).

Outra questão importante foi a instituição da imunidade recíproca. O artigo 10 da Constituição de 1891 determinava que “os Estados ficavam proibidos de tributar rendas e bens federais ou serviços a cargo da União, e ‘reciprocamente’”³⁸.

Ao comentar acerca da instituição do Federalismo dualista no Brasil, Cordeiro cita Manoel Gonçalves Ferreira Filho, e assevera que o Federalismo dualista foi mal adaptado às condições brasileiras, ante a grande diversidade de condições entre as regiões e dos Estados do país, que, em muitos casos, não eram economicamente capazes de atender ao deveres que lhe incumbiam. Ademais, a mentalidade prevalecente na época era no sentido de se esperar tudo da Capital. Desta forma, criou-se, por parte dos Estados, a tendência a aumentar os poderes da União por meio do alargamento da sua esfera de competências, “e não o contrário, conforme revela a história da Primeira República, por paradoxal que isto pareça”³⁹.

A partir da Constituição de 1934, os Municípios foram dotados de competência tributária, passando a exercer a sua autonomia política, administrativa e financeira, podendo, inclusive, instituir e cobrar taxas sobre os serviços municipais (artigo 13). A discriminação dos tributos por competência foi aperfeiçoada, ampliando-se o rol de tributos da União e contemplando os Estados com os impostos de vendas e consignações. Por outro lado, a Constituição “proibia expressamente a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência fosse concorrente”⁴⁰. A Carta previu, ainda, a competência dos três entes da federação para instituir a contribuição de melhoria⁴¹. Parte dos impostos dos Estados passou a ser dividido com os Municípios. E era expressamente prevista, no artigo 10, VIII, a competência tributária concorrente entre a União e os Estados.

³⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p.111)

³⁹ Manoel Gonçalves Ferreira Filho *apud* CORDEIRO, Rodrigo Aiache. Princípios Constitucionais Tributários. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006 (p. 84).

⁴⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 115).

⁴¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 117). Segundo Ubaldo Cesar Balthazar, a contribuição de melhoria não aparece na Constituição de 1937, passando a ser prevista novamente apenas no artigo 30 da Constituição de 1946, ainda como tributo comum, de competência da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A Constituição de 1934 não sistematizou a legislação tributária, mas firmou princípios antes ausentes ou presentes apenas de forma implícita ou limitada nas Constituições anteriores, como é o caso da ampliação do princípio da imunidade recíproca, que passou a beneficiar os Municípios e o Distrito Federal. O artigo 17, X, determinou expressamente a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de “tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão”⁴². O princípio da uniformidade geográfica foi mantido, e firmou-se o princípio que veda aos Estados, Municípios e Distrito Federal estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza.

A Constituição de 1937, fruto do golpe do Estado Novo de Getúlio Vargas, trouxe algumas modificações ao sistema tributário e mostrou-se nitidamente centralizadora. À União, além da competência para decretar diversos impostos, cabia também a instituição dos impostos atribuídos aos Estados (artigo 20). Os Municípios mantiveram a competência tributária, e recebiam “50% da receita do imposto estadual de indústria e profissões, quando arrecadados por eles em conjunto com os Estados”⁴³. Alguns princípios foram mantidos, outros acrescentados, tendo sido mantida a vedação à bitributação.

A Constituição outorgada, no entanto, não foi aplicada, em razão da ditadura que fora instaurada no país, uma vez que o Congresso não funcionava e os Estados viveram sob intervenção federal. Foi relativamente observada apenas no que se refere à atividade tributária, por interesse de Estados e Municípios.

⁴² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (pp. 118-119). De acordo com o autor, a inexistência de um Direito tributário, bem como de obras e estudos sobre o fenômeno tributário no Brasil podem ter sido responsáveis por um uso aparentemente vago da expressão “tributar rendas e bens”, como se o benefício alcançasse qualquer tributo. Entretanto, a Carta de 1934 referia-se apenas aos impostos, havendo uma restrição do privilégio, que não poderia ser aplicado às taxas e à contribuição de melhoria (pp. 119-120).

⁴³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 122).

Com a queda de Getúlio Vargas, em 29 de outubro de 1945, José Linhares, então presidente do Supremo Tribunal Federal, assumiu a presidência e convocou uma Assembléia Nacional Constituinte, instalada em fevereiro de 1946.

A Constituição de 1946 manteve boa parte do “aparato administrativo centralizador originalmente desenvolvido por Vargas”⁴⁴. Alterou a discriminação de rendas, reinstituuiu a contribuição de melhoria, com competência comum para a União, os Estados e os Municípios, e firmou o princípio de participação comum de Estados e Municípios em vários impostos. Instituiu-se a repartição obrigatória de receita de alguns impostos de competência da União e dos Estados, prevendo-se, inclusive, a participação da União na renda dos impostos instituídos pelos Estados, no exercício da competência concorrente. Ainda quanto à partilha da receita tributária, a Constituição de 1946 determinava que os Estados deviam aos Municípios 30% do que arrecadassem a título de impostos, com exceção da receita do imposto de exportação, quando o volume total arrecadado ultrapassasse o total das rendas municipais. O Distrito Federal permaneceu subordinado à União, desta forma, as competências tributárias eram divididas apenas entre União, Estados e Municípios.

Além da imunidade recíproca, foram criadas novas imunidades, tais como a dos templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e assistência social, do papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros⁴⁵. De acordo com Aliomar Baleeiro, os princípios da anualidade e da capacidade contributiva aparecem pela primeira vez na Constituição de 1946⁴⁶.

Inicialmente, não houve uma sistematização completa do Direito Tributário, ante a ausência de uma maior estrutura fiscal e tributária. Vários tributos da época tinham incidência meramente jurídica, mostrando-se necessária

⁴⁴ BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. Formação Tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Heuser, 2006 (p.61).

⁴⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (pp. 131-132). Na Constituição de 1967, a imunidade, antes aplicada ao papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros, passou a ser destinada aos livros, jornais e periódicos, assim como ao papel destinado à sua impressão (artigo 20, III, *d*, da CF/67).

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 2).

uma reforma tributária. Entretanto, durante a vigência da Constituição de 1946, foram realizados os dois maiores movimentos relacionados ao sistema tributário brasileiro: a reforma constitucional tributária da Emenda Constitucional nº 18/1965 – que foi um marco no federalismo fiscal brasileiro - e a edição do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), promovendo a sistematização do Direito Tributário, por meio de uma efetiva reforma tributária no constitucionalismo brasileiro. A maior parte da doutrina entende que somente a partir da Constituição de 1946 passou-se a ter um verdadeiro e relevante sistema tributário brasileiro. Anteriormente, eram escassas as reflexões sobre o tema, havendo a necessidade de sistematizar as normas fiscais e tributárias.

De acordo com Ubaldo Cesar Balthazar, a reforma tributária realizou-se em três etapas. Na primeira, foram adotadas medidas emergenciais, buscando-se uma maior afinidade entre Direito e Economia, com o equilíbrio das finanças e da economia nacional. Na segunda etapa, buscou-se facilitar e aperfeiçoar a arrecadação fiscal. Finalmente, na terceira, foi criada uma Comissão Especial com o objetivo de elaborar um anteprojeto de emenda constitucional para realizar a reforma constitucional tributária que, posteriormente, foi aprovada pelo Legislativo como a Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965⁴⁷.

A EC 18/65 efetivou uma verdadeira reforma tributária, com profundas mudanças no âmbito das discriminações de competência e da classificação dos impostos sob uma visão econômica, em detrimento da classificação jurídica, o que facilitaria a discriminação das rendas tributárias. Ademais, por meio da reforma, foi possível um maior entrosamento entre os sistemas tributários federal, estadual e municipal, instituindo-se, por consequência, um sistema tributário nacional integrado⁴⁸.

De acordo com Luís Carlos Vitali Bordin e Eugenio Lagemann, a estrutura tributária decorrente da Reforma Tributária trazida pela EC 18/65 caracterizou-se pela centralização do poder decisório e pela institucionalização do

⁴⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (pp. 136-137).

⁴⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (pp. 136-137).

sistema de transferências, fundado na criação do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM)⁴⁹.

Balthazar cita diversas mudanças trazidas pela EC 18/65, como a centralização dos impostos na esfera da União, a distribuição da arrecadação da receita tributária da União aos Estados e Municípios, a nova ordem hierárquica para atos normativos tributários - o que evitaria choques locais e regionais - a tripartição dos tributos em impostos, taxas e contribuição de melhoria, e um conceito mais objetivo da taxa⁵⁰.

O autor concluiu que a reforma alterou substancialmente as esferas de competência tributária e acabou por reduzir as autonomias locais⁵¹. Isto porque as transferências da União para os Fundos de Participação foram restringidas por meio do Ato Complementar nº 40/68.

O Código Tributário Nacional foi editado com o propósito de realizar a sistematização do Direito Tributário Brasileiro, através da criação de um conjunto de normas gerais de direito tributário e fiscal aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, de acordo com o sistema constitucional. O anteprojeto do Código é datado de 1953, entretanto, somente no governo do Presidente Castelo Branco, em 1964, houve a sua recuperação, em razão dos planos de reestruturação do sistema tributário nacional. O projeto do Código Tributário foi então revisto, “com o objetivo de adequá-lo ao novo sistema tributário resultante da Emenda Constitucional nº 18/65”⁵², tendo sido sancionado como a Lei Ordinária nº 5.172 em 1966.

É importante ressaltar que, no regime da Constituição de 1946, não havia um regime especial para a aprovação das leis complementares, apesar da

⁴⁹ BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. Formação Tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Heuser, 2006 (p. 7).

⁵⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 137-145). Os impostos foram classificados, segundo a sua natureza econômica, em quatro grandes grupos: Impostos sobre o Comércio Exterior - de competência da União -, sobre o Patrimônio e a Renda, sobre a Produção e a Circulação, e os Impostos Especiais – este último, também de competência da União. Os Impostos Especiais foram revogados pela Constituição vigente e incorporados ao campo de incidência do atual ICMS, de competência dos Estados.

⁵¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 137).

⁵² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 154).

sua menção nas Emendas Constitucionais 17 e 18 de 1965. As leis complementares eram apenas leis de “caráter especial”⁵³, que complementavam dispositivos constitucionais, mas seguiam o regime de aprovação idêntico àquele reservado às leis ordinárias.

O período do golpe militar (1964-1985) foi marcado por investimentos externos, grandes obras, instituição de área de desenvolvimentos regionais, política de subsídios e isenções fiscais destinadas a desenvolver o país. A política tributária da época

(...) apoiava-se estruturalmente no setor financeiro, via arrecadação de recursos, com investimentos maciços na área social, numa tentativa de reduzir as desigualdades sociais, e forte estímulo na esfera econômica, com o objetivo de alcançar o desenvolvimento rápido da nação. Através da receita tributária, buscava-se reduzir o déficit do tesouro⁵⁴.

A Constituição de 1967 efetivou a implantação do sistema tributário previsto pela Emenda Constitucional nº 18/1965, bem como definiu novos princípios. Esta foi a primeira Constituição a ter um capítulo específico dedicado ao Sistema Tributário, apesar de não ter adotado a forma sistêmica da EC 18/65.

O artigo 18 da Constituição firmou as bases do sistema tributário nacional exigindo, no artigo 19, § 1º, a edição de leis complementares para o estabelecimento de normas gerais de Direito Tributário, bem como para dispor sobre os conflitos de competência tributária entre os entes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar⁵⁵.

⁵³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 156). “Com a outorga da Constituição de 1967, esta exigiu que normas gerais de direito tributário somente fossem veiculadas através de lei complementar (artigo 19, § 1º). A Carta de 1969 dispôs da mesma forma, de maneira que foi suscitada a dúvida: teria sido a Lei nº 5.172/66 recepcionada pelos Textos de 1967 e de 1969? Houve quem defendesse a não-recepção, o que foi repellido pela doutrina e pela jurisprudência. Desta forma, o Código Tributário Nacional, lei ordinária em sua origem, passou a ser considerado como tendo natureza de lei complementar. A consequência mais importante desta interpretação foi de que, a partir daí, o Código somente poderia ser alterado por meio de lei complementar”.

⁵⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (pp. 134-135).

⁵⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 163). Tal disposição foi mantida tanto na EC 1/69 (Constituição de 1969) quanto na Constituição atual.

A conjuntura histórica da época é marcada pelo Governo Militar, com “o fortalecimento do Poder Executivo, o predomínio da União em matéria econômico-financeira”⁵⁶ e pela “edição de atos institucionais”⁵⁷, que buscavam legitimar o poder autoritário que se instituía. Assim, a Carta de 1967 apresentou um caráter centralizador, especialmente no que se refere à discriminação de rendas tributárias, prevista nos artigos 22, 24 e 25.

“À União competia instituir dez impostos, além das taxas e da Contribuição de melhoria, enquanto aos Estados membros e aos Municípios competiam apenas dois impostos para cada um, afora as taxas e Contribuição de melhoria, igualmente”⁵⁸.

A Emenda Constitucional nº 1/1969 é entendida pela maior parte da doutrina como uma nova Carta. Confirmou a mencionada reforma, com algumas modificações, e definiu novos princípios. Houve a redução do princípio federativo por meio da outorga à União de diversas competências tributárias, em detrimento dos Estados e dos Municípios, mantendo, entretanto, a estrutura da Constituição de 1967.

Consolidaram-se os princípios gerais e os específicos, especialmente os princípios fundamentais e históricos já consagrados nas Cartas anteriores, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, como: a legalidade da tributação; anualidade (anterioridade da lei tributária em relação ao exercício financeiro, ressalvadas as exceções taxativas do artigo 153, § 29); imunidade fiscal recíproca das pessoas de Direito Público interno, quanto ao patrimônio, à renda e aos serviços uns dos outros; imunidade do tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvado o imposto federal de transportes e comunicações; vedação de impostos federais

⁵⁶ BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. Formação Tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Heuser, 2006 (p. 65). Segundo Luís Carlos Vitali Bordin e Eugenio Lagemann, “essa fase ficou caracterizada por uma farta atividade legisferante, de inspiração do Executivo Central, cujos produtos básicos foram quatro grandes reformas, que serviram para instrumentalizar a intervenção do Estado no seu objetivo de atingir um rápido crescimento econômico. São elas: a Reforma Tributária, a Reforma Administrativa (Decreto-lei nº 200/67), a Reforma Previdenciária e a Reforma Financeira (criação do Banco Central e estruturação do mercado de capitais).

⁵⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 161). Os atos institucionais eram editados pelo Presidente da República, na época do Governo Militar e, eram protegidos pela cláusula de excludência (artigo 173), que os excluía da apreciação do Judiciário, sendo colocados em posição hierárquica superior à própria Constituição.

⁵⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 163).

novos com a mesma base de cálculo e fato gerador dos previstos na Constituição, e aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, a vedação de quaisquer outros tributos, além daqueles que lhes foram expressamente atribuídos; vedação de empréstimo compulsório aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional; vedação de impostos estranhos à competência constitucional da pessoa de Direito Público que os decreta, dentre outros⁵⁹. Importante ressaltar que o princípio da anualidade, apesar de previsto, não era observado, ante a desnecessidade da previsão e aprovação, na lei orçamentária, de novos tributos⁶⁰.

De acordo com Ubaldo Cesar Balthazar, “a novidade da EC 1/69 foi a previsão da competência da União para criar contribuições ‘tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais’ (art. 21, § 2º, I)”⁶¹.

O atual sistema constitucional tributário, instituído pela Constituição Federal de 1988, manteve os princípios gerais da tributação, acrescentando outros, antes implícitos. A seção correspondente às limitações ao poder de tributar foi ampliada. A discriminação de rendas tributárias sofreu modificações, por meio da adoção de uma nova distribuição das competências tributárias, mais descentralizada e equitativa. Especificamente quanto à competência tributária estadual, a atual Constituição estabeleceu diversas regras para delimitá-la com certa especificidade, objetivando evitar as disputas entre os entes no âmbito da federação. Entretanto, apesar de descentralizador, o novo Sistema Tributário apresentou-se mais complexo, e previu um grande número de impostos indiretos, “contribuindo para o estabelecimento de uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados membros”⁶².

⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (pp. 12-13).

⁶⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 176). “A partir daí, e até a promulgação da EC 42/03, os tributos poderiam ser criados ou majorados, no último dia do exercício, e cobrados, já com a alteração, no primeiro dia do exercício seguinte. Desta forma, a não-surpresa na tributação, fundamento da anualidade tributária, foi afastada, como princípio, do sistema constitucional tributário brasileiro”.

⁶¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 174).

⁶² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 182).

No ano 2000, começou a tramitar no Congresso uma proposta de emenda constitucional destinada a promover uma reforma tributária. A PEC 175-A era, na verdade, o resultado da unificação de seis propostas de emenda que estavam em trâmite no Congresso. As principais alterações propostas pela emenda eram a criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que substituiria o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), o Imposto sobre prestação de Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e as Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Tal imposto teria natureza não cumulativa, o que “traria uma neutralidade fiscal sob o ponto de vista da concorrência”⁶³.

A PEC 175-A propunha ainda, a criação do Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV). Trata-se de imposto municipal, com previsão de alíquota no percentual de 4% sobre o consumo final de mercadorias e serviço, contribuição social no valor de 8%, incidente sobre a receita líquida dos bancos, e um fundo para conservação e recuperação de estradas, constituído de um imposto seletivo sobre combustíveis. Ainda, ampliava a possibilidade de instituição de Contribuição de melhoria para financiamento de obras públicas pela União, Estados e Municípios, além de estabelecer a competência dos Municípios para a criação de taxas de limpeza e iluminação pública. A proposta transformava, ainda, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) em tributo estadual – o que foi rejeitado pelos Estados, em virtude da complexidade da sua arrecadação. Sugeria-se a ampliação do Princípio da Anterioridade, determinando-se que o tributo só poderia ser cobrado decorridos noventa dias da sua aprovação⁶⁴. A emenda previa autorização para que as autoridades da área tributária requisitassem informações bancárias de contribuintes.

Ubaldo Cesar Balthazar assevera que

⁶³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 186).

⁶⁴ Nas Cartas de 1967 e 1969, o Princípio da Anterioridade, ainda que desprovido de eficácia, estabelecia que nenhum tributo, salvo algumas exceções, poderia ser cobrado sem que a lei que o tivesse instituído estivesse em vigor antes do início do exercício financeiro, além da necessidade da sua previsão e aprovação na lei orçamentária. Quanto a esta questão, Ubaldo Cesar Balthazar assevera que “Na realidade, buscou a proposta de emenda aplicar aos demais tributos o precedente já contemplado na Constituição Federal, a chamada “noventena”, prevista no art. 195, § 6º, para as Contribuições destinadas ao Financiamento da Seguridade Social.

O debate sobre a reforma tributária levava em consideração a necessidade de por um fim à guerra fiscal entre Estados membros da Federação, guerra esta provocada principalmente em virtude das necessidades de estes aumentarem suas receitas relativas ao ICMS. Além do mais, a proposta de instituição do Imposto sobre o Valor Agregado esteve sempre intimamente ligada à prioridade que os sucessivos governos têm dado à formação do bloco econômico regional representado pelo Mercosul, em atenção às transformações na economia mundial, bem como a globalização e o comércio internacional⁶⁵.

O texto foi discutido e aprovado em 2003, resultando na Emenda Constitucional nº 42/2003. A proposta de unificação do IPI, ICMS e ISS, por meio da criação do IVA, não foi aceita, em observância ao princípio federativo. Houve inovação quanto à repartição de receitas tributárias.

A reforma promovida pela EC 42/03, apesar de restrita, tendo que em vista não ter alterado a discriminação de competências tributárias, foi a que mais modificou o Sistema Tributário atual.

2.2 As limitações constitucionais ao poder de tributar que têm como fundamento o Princípio Federativo

2.2.1 Conceito de Limitações ao poder de tributar

O Estado tem o poder de exigir contribuições pecuniárias necessárias à consecução de seus fins. O poder de tributar é a aptidão para instituir tributos, ou, mais especificamente, “o exercício do poder geral do Estado aplicado ao campo da imposição de tributos”⁶⁶. A competência tributária, no entanto, não é absoluta, posto que prevista e delimitada na Constituição. As

⁶⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (pp. 187-188).

⁶⁶ Luiz E. F. da Rosa Junior *apud* CORDEIRO, Rodrigo Aiache. Princípios Constitucionais Tributários. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006 (p. 20).

limitações constitucionais ao poder de tributar são restrições ou inibições ao exercício da competência tributária, e abrangem princípios, imunidades, a distribuição da competência tributária e a repartição de receitas tributárias.

Para Humberto Ávila, as limitações instituem restrições ao poder estatal, entretanto, precisam do seu próprio reconhecimento e intermediação para serem realizadas. Como exemplo, aduz que a efetividade das limitações depende de procedimentos e de instrumentos normativos secundários, estabelecidos pelo próprio Estado, que se verá limitado por eles. Assevera, ainda, que as limitações servem de oposição ao poder estatal, bem como para gerá-lo. Assim, o princípio democrático seria tanto instrumento de resistência ao poder estatal quanto meio de participação nele. Conclui, desta forma, que a limitação forma o poder que vai limitar⁶⁷.

De acordo com Aliomar Baleeiro, “o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”⁶⁸. Assim, a defesa do sistema constitucional tributário, do regime político adotado, bem como dos direitos fundamentais é estabelecida por meio de um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar. Tanto as imunidades quanto os princípios consagrados na Constituição Federal produzem o efeito de limitar o poder de tributar. Para Baleeiro, tais limitações são especializações dos direitos e garantias individuais, ou de outros princípios estruturais, como o princípio federativo, considerando-os cláusulas pétreas do sistema constitucional – imodificáveis por emenda, ou por revisão, uma vez que fazem parte do núcleo de normas irredutível prescritas no artigo 60, § 4º, da Constituição⁶⁹.

Baleeiro entende que a maior parte das limitações constitucionais ao poder de tributar são princípios que têm caráter estrutural, básico e fundamental, não restringíveis por meio de emendas⁷⁰. Para ele, a mais importante das

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010 (pp. 72-73).

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 2).

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 14).

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 18).

limitações ao poder de tributar seria o Princípio da Legalidade, em razão das suas “implicações políticas e jurídicas”⁷¹.

Assevera, por fim, que assim como outros princípios do sistema constitucional brasileiro, a forma federal de Estado é uma das grandes vertentes que gera “os desdobramentos específicos, limitativos do poder de tributar, e expressamente referidos na Constituição de 1988”⁷², uma vez que é o princípio federal que “norteia a distribuição de rendas e de poder tributário, positivamente conferido às pessoas estatais, como também dá sentido à imunidade recíproca, que lhes delimita a competência”⁷³.

2.2.1.1 Princípio da Uniformidade

De acordo com Miguel Reale, “os princípios gerais de direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”⁷⁴.

Paulo Bonavides cita Crisafulli ao conceituar princípio como

(...) toda norma jurídica, enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determinam, e portanto resumem, potencialmente, o conteúdo: sejam, pois, estas efetivamente postas, sejam, ao contrário, apenas dedutíveis, do respectivo princípio geral que as contém⁷⁵.

⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 2).

⁷² BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 21).

⁷³ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 233).

⁷⁴ REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2005 (p. 304).

⁷⁵ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 19ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006 (. 257).

Alguns princípios tributários tidos atualmente como fundamentos e garantias dos contribuintes, como os princípios da legalidade⁷⁶ e da anterioridade, surgiram com a Magna Carta Inglesa de 1215. Não objetivavam, porém, a defesa dos interesses dos cidadãos contra a atividade fiscal do Estado, mas a proteção dos interesses da nobreza e do alto clero inglês em face da Coroa⁷⁷.

A efetiva construção principiológica começa a ser realizada com a Constituição Americana de 1777 e com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789.

As constituições brasileiras do período republicano, em contraste com a velha Carta monárquica outorgada em 1824, inscreveram, em suas disposições, vários princípios disciplinadores da tributação. O convívio de três competências fiscais simultâneas sobre o mesmo campo econômico, por efeito do regime federal, explica, em grande parte, a presença dessas regras, algumas das quais, expressas no Direito Constitucional brasileiro, encontram origem na *construction* de tribunais americanos⁷⁸.

Segundo Carrazza, na esfera do direito tributário, a funcionalidade e a validade dos princípios também têm sido sempre mais postas em evidência, sendo possível falar-se que eles moldam, interferem e, de certa forma, até mesmo antecipam o conteúdo das leis tributárias. Todos os artigos da Constituição que tratam, direta ou indiretamente, da ação estatal de tributar encontram a sua real dimensão tão-somente se conjugados com os princípios magnos do nosso sistema constitucional⁷⁹.

⁷⁶ Segundo Roque Antonio Carrazza, em Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 263-266), o princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta “o edifício do direito tributário”, uma vez que, de acordo com a Constituição, nenhum tributo poder ser criado senão por meio de lei. Para o autor, a raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se em uma norma legal, nos termos dos artigos 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal. Somente a lei pode definir os tipos tributários, ou seja, delimitar, concreta e exaustivamente, o fato tributável. A lei deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária. Ademais, o princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco, na medida em que a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública só pode ser validamente operada se houver uma lei que a autorize. “(...) o princípio da legalidade, no pertinente à instituição ou ao aumento de tributos, manifesta-se, entre nós, como princípio da reserva absoluta da lei formal (...)” (p. 271).

⁷⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005 (p. 22).

⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 11).

⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 57).

O princípio da uniformidade é um dos mais relevantes para a manutenção do pacto federativo, visando à preservação da unidade territorial do mercado nacional. Tal princípio, segundo Cordeiro, é uma expressão especializada do princípio da isonomia, e desdobra-se em vários outros: princípio da uniformidade geográfica, princípio da não-discriminação da tributação da renda, vedação de isenção heteronômica, e princípio da não-discriminação em razão da procedência ou destino⁸⁰.

O princípio da unidade político-econômica do território, ou princípio da uniformidade geográfica, está expresso no artigo 151, I, da Constituição, e prescreve 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, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Este princípio estabelece a uniformidade dos tributos federais no território nacional. Assim, os tributos federais devem ser os mesmos para todos os habitantes dentro do território nacional, qualquer que seja o local de suas atividades ou a sede de seus bens. Ressalte-se, contudo, que apesar da proibição a instituição de distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, não é vedada a promoção do desenvolvimento econômico entre as regiões do país por meio de incentivos. Baleeiro explica que se tem entendido e praticado sem reações que a União pode outorgar incentivos fiscais como um estímulo às áreas menos desenvolvidas, uma vez que tais incentivos revertem-se para o crescimento econômico de todo o país⁸¹. De acordo com Cordeiro, o princípio da uniformidade geográfica determina que “deve incidir a mesma alíquota e base de cálculo sobre idênticos fatos geradores em qualquer lugar de nosso território”⁸².

⁸⁰ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. Princípios Constitucionais Tributários. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006 (p. 119).

⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006 (p. 155).

⁸² CORDEIRO, Rodrigo Aiache. Princípios Constitucionais Tributários. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006 (p. 119).

O princípio da não-discriminação na tributação da renda está expresso no artigo 151, II, da Constituição, que determina que

É vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

Ao estabelecer que a União não deve tributar a renda das obrigações da dívida pública dos demais entes em níveis superiores aos que fixar para as suas obrigações, a Constituição procura uniformizar o tratamento tributário dos títulos público⁸³.

O princípio da vedação da isenção heterônoma está expresso no artigo 151, III, da Constituição, que determina que “é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”. Assim, o princípio determina que é vedada a concessão de isenção pelo Poder Legislativo de ente que não tenha competência para instituir o referido tributo. Segundo Cordeiro, a maior parte da doutrina entende que tal preceito está implícito em nosso ordenamento, uma vez que a União não poderia invadir a competência dos demais entes federados. Ressalte-se, ademais, que a vedação atinge todas as pessoas políticas, e não apenas a União. Contudo, é possível a isenção heterônoma de tributos por meio de tratados internacionais. Isto porque a vedação à concessão de isenção heterônoma é relativa à União, enquanto entidade federativa, de competência tributária constitucionalmente estabelecida, e que não possui nível hierárquico superior aos demais entes. A concessão de isenção por meio de tratado internacional, por outro lado, é realizada pelo Estado Federal⁸⁴.

Por fim, o princípio da não-discriminação em razão da procedência, expresso no artigo 152 da Constituição estabelece que “é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino”. Para Cordeiro, trata-se de princípio que visa coibir a instituição de privilégio em favor

⁸³ Luciano Amaro *apud* CORDEIRO, Rodrigo Aiache. Princípios Constitucionais Tributários. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006 (p. 120).

⁸⁴ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. Princípios Constitucionais Tributários. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006 (p. 121).

de bens ou serviços produzidos em determinado Estado ou Município tributante, ou a discriminação contra os bens e serviços produzidos fora dos limites territoriais da entidade tributante. Este princípio tem por escopo evitar a guerra fiscal entre os entes federados, bem como áreas de circulação favorecida de bens ou serviços dentro do território nacional⁸⁵.

Especificamente quanto ao ICMS, tributo de competência dos Estados-membros nas operações de circulação interestadual, Baleeiro explica que é necessário evitar que uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado de origem quanto no de destino, impedindo-se não apenas a elevação do preço da mercadoria em razão da dupla carga tributária, mas também permitir que os bens advindos de outros Estados possam concorrer em igualdade de condições com os locais. A solução adotada pela Constituição de 1988 é o princípio da tributação única no Estado de origem, ainda que, financeiramente, haja uma repartição entre um e outro Estado. O autor aduz, ainda, que a Constituição proíbe que as alíquotas internas sejam inferiores às previstas para as interestaduais, exceto em caso de autorização por meio de convênio interestadual, conforme prevê o artigo 155, § 2º, VI⁸⁶.

2.2.1.2 Imunidade recíproca

Segundo Baleeiro, imunidades são regras expressas na Constituição, ou implicitamente necessárias, que delimitam negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributar, ao estabelecerem a “não-competência” das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos ou situações⁸⁷. Assim, as imunidades são limitações ao

⁸⁵ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. Princípios Constitucionais Tributários. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006 (p. 121).

⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006 (pp. 165-166).

⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 16).

poder de instituir tributos, que ajudam, desta forma, a delimitar o campo tributário⁸⁸. Objetivam não apenas impedir a cobrança do tributo, como é o caso das isenções, mas a vedação da própria competência. A imunidade “obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados”⁸⁹.

(...) as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias fixam a incompetência das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas com dados bens ou situações⁹⁰.

Tais regras ajudam a delimitar as fronteiras do campo competencial tributário das pessoas políticas, apontando os limites materiais e formais da atividade legiferante⁹¹.

Enquanto os princípios limitam o poder de tributar porque subordinam o exercício válido da competência a determinados critérios e requisitos, as imunidades, “que só ganham sentido em razão dos princípios que as inspiram”⁹², limitam-no, ao reduzir a extensão das normas atributivas de poder, em relação a certos fatos.

A imunidade recíproca dos entes federados é resultado do princípio federativo, uma vez que deriva da autonomia que lhes é inerente quando se adota a forma federativa de Estado. Pressuposto necessário desta autonomia é a autonomia financeira. Desta forma, a proibição de que as pessoas políticas instituíam impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços umas das outras decorre, implicitamente, do princípio federativo, bem como a continuidade da autonomia política das pessoas políticas é causa da imunidade recíproca. Para o

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 771).

⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 225).

⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 775).

Para o autor, a norma que prescreve a imunidade não tem apenas a função de delinear a competência tributária, mas também outorga ao sujeito beneficiado pela imunidade o direito subjetivo público inafastável de não sofrer tributação (p. 776).

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 777).

⁹² BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 233).

autor, a imunidade recíproca seria dedutível ainda que ausente a sua recepção literal da Constituição, uma vez que se trata da expressão da autonomia atribuída pela própria Carta aos entes políticos, bem como da sua posição isonômica⁹³.

A imunidade recíproca está expressa no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, segundo o qual “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”. Surgiu pela primeira vez no artigo 10 da Constituição de 1891, ao proibir aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente. Segundo Baleeiro, este dispositivo representava a adoção de princípio reputado implícito no Direito americano por jurisprudência pacífica⁹⁴.

A Constituição dos Estados Unidos não contém referência expressa à imunidade recíproca. A sua adoção é conseqüência remota e indireta da teoria dos poderes implícitos, defendida desde a Convenção da Filadélfia, segundo a qual haveria necessidade de expansão da competência federal, em detrimento da autonomia dos Estados. Conseqüentemente, em 1791, surgiu a idéia de criação de um banco nacional, como instrumento do Governo para regular o comércio e a moeda. O Estado de Maryland tributou uma filial desse banco, o que deu ensejo ao *leading case* de 1819, resultando na afirmação da tese da imunidade dos meios de ação do Governo Federal frente às pretensões do fisco dos Estados. Nesta primeira fase, não se admitiu, como conseqüência lógica, a reciprocidade de tratamento fiscal em favor dos Estados. Ao justificar a vedação dos Estados para tributar a União, o acórdão da Suprema Corte americana esclareceu que, ao tributar a União, cada Estado estaria submetendo todos os cidadãos dos Estados Unidos a impostos votados sem representação deles, e para restrito interesse local. Os impostos federais, por outro lado, teriam tal consentimento, porque são votados pelos representantes de todos os Estados. Décadas depois, após o fim da Guerra da Secessão, o poder nacional ficou consolidado. Desta forma, a Suprema Corte iniciou a segunda fase, construindo a imunidade recíproca dos

⁹³ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 15).

⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 234).

títulos públicos e dos vencimentos dos funcionários estaduais frente ao fisco da União, com o objetivo de restabelecer o equilíbrio das instituições federais⁹⁵.

Após a Primeira Guerra Mundial, houve uma nova mudança quanto o instituto da imunidade recíproca nos Estados Unidos. Esta fase foi marcada pelo sentimento de unidade e solidariedade nacional, em razão das necessidades financeiras oriundas da Guerra, bem como pela multiplicação dos impostos, dos quais os de renda e herança são comuns à União, a quase todos os Estados e a alguns Municípios⁹⁶.

Baleeiro assevera que, apesar da natural influência exercida no Brasil pelos precedentes e pela jurisprudência americana sobre a imunidade recíproca, é necessário ter cautela quanto à sua invocação para a solução de problemas de interpretação do direito positivo brasileiro, em que o princípio da imunidade recíproca alcança os Municípios, que não sofrem do Estado a subordinação a que estão submetidos no Direito americano⁹⁷.

Segundo Carrazza, no Brasil, a imunidade tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios estende-se a todos os impostos, e não apenas aos impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços uns dos outros”, como prescreve o artigo 150, VI, a. Assevera que a Constituição usou uma linguagem econômica, e não jurídica – para a Economia, todos os impostos são sobre a renda, o patrimônio ou serviços. Ademais, ainda que a Constituição não tivesse prescrito expressamente tal imunidade, as pessoas políticas não poderiam exigir impostos umas das outras, em respeito ao princípio federativo e à autonomia dos entes federados⁹⁸.

Há controvérsias na doutrina quanto a esta questão. De acordo com Humberto Ávila, as pessoas políticas não possuem capacidade econômica, pois

⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (pp. 235-236).

Importante ressaltar que a imunidade ampara os instrumentos e meios de ação para o exercício de poderes governamentais propriamente ditos, e não explorações comerciais, industriais ou “quase-privadas” dos Estados (p. 237).

⁹⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (pp. 237-238).

⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 241).

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 789-790).

não prestam serviço que possa ser qualificado como atividade econômica ou que possa ser caracterizado como tributável. Desta forma, a tributação das unidades federativas violaria os princípios da capacidade contributiva e da igualdade⁹⁹.

Parte da doutrina concorda com Carrazza ao sustentar que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são princípios gerais de tributação e, ainda que a Constituição tenha utilizado a expressão “impostos”, todas as situações que não expressam capacidade econômica não podem ser tributadas. Assim, as contribuições sociais deveriam ser abrangidas pela imunidade.

Quanto a essa questão, Baleeiro assevera que não se pode reconhecer nas atividades estatais próprias, como instrumentalidades governamentais, a capacidade inerente às atividades econômicas de fins lucrativos, tampouco seria razoável tributar, decependo a renda, aquela atividade para cuja manutenção compulsoriamente devem contribuir os cidadãos. Por si só, a ausência de capacidade econômica seria insuficiente para deduzir a imunidade recíproca, uma vez que ela se presta também a explicar a imunidade das instituições de educação, de assistência social, dos sindicatos e dos partidos, que não podem ser colocadas no mesmo plano comum àquele da recíproca. Assim, a imunidade recíproca fundamenta-se tanto no princípio federal, quanto no princípio da capacidade econômica. Por fim, acredita o autor que esta corrente doutrinária explica porque as empresas públicas, organizadas em regime de direito privado, se excluem da imunidade¹⁰⁰.

Humberto Ávila explica que outra corrente doutrinária, no entanto, sustenta que o dispositivo constitucional utilizou a expressão “impostos”, de modo que apenas os “impostos” estariam abrangidos pela imunidade. Desta forma, as contribuições não estariam abrangidas¹⁰¹. Ao comentar esta corrente doutrinária, Baleeiro explica que a imunidade recíproca é explicada pela maioria dos juristas como necessária decorrência da opção pela forma federal de Estado,

⁹⁹ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010 (p. 225).

¹⁰⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006 (pp. 125-126).

¹⁰¹ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010 (p. 225).

assentando-se, em primeiro lugar, na autonomia das pessoas estatais. Desta forma, estes juristas entendem que a imunidade estende-se apenas a impostos, espécie de tributo na qual o poder de império do Estado tributante se manifesta em grau máximo, o que seria incompatível com o federalismo¹⁰².

Os tributos vinculados têm um aspecto de contraprestação que os diferencia dos tributos não-vinculados a uma atividade estatal. Os impostos são devidos independentemente de uma atividade estatal em favor do contribuinte, e, instituí-los em desfavor das pessoas políticas seria incompatível com a sua autonomia. Por outro lado, a corrente doutrinária defendida por Carraza sustenta um entendimento baseado na construção principiológica, bem como na interpretação sistemática da Constituição. Ademais, de acordo com Humberto Ávila, a imunidade recíproca tem por objetivo garantir o Estado Federal, bem como manter os serviços públicos¹⁰³. Desta forma, exigir contribuições sociais das pessoas políticas restringiria não apenas o Estado Federal, como também a promoção dos serviços públicos. “O Supremo Tribunal, porém, respondeu diferentemente a essa questão. A imunidade recíproca abrange apenas impostos, mesmo quando as entidades públicas não possuam capacidade contributiva”¹⁰⁴.

Sempre que um ente federado explorar atividades econômicas tipicamente privadas, a imunidade recíproca não será aplicável, uma vez que tal benefício só alcança as pessoas políticas enquanto exercem suas funções típicas. Assim, quando praticam atividades econômicas, mediante contraprestação ou recebimento de preços ou tarifas, tais entidades devem sujeitar-se aos impostos pertinentes¹⁰⁵. Neste sentido é o artigo 150, § 3º, da CF, que prescreve que:

as vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário,

¹⁰² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006 (p. 125).

¹⁰³ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010 (p. 226).

¹⁰⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010 (p. 226), ao mencionar o Recurso Extraordinário n. 129.930, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Carlos Velloso, julgado em 07.05.91, DJ 16.08.91, p. 10788.

¹⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 791).

nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

A contrário senso, é possível afirmar que as pessoas políticas são beneficiadas pela imunidade recíproca quando exercem atividades econômicas sem contrapartida ou pagamento de preços ou tarifas pelos beneficiários. De acordo com Humberto Ávila, a entidade pública deve ter liberdade para determinar o valor da contraprestação. Entretanto, quando o valor a ser pago não é livremente fixado, mas regulado por lei ou pelo Poder Executivo, não há uma contraprestação adequada, uma vez que uma empresa privada deve poder delimitar o conteúdo dos seus contratos, de forma que a reciprocidade, equivalência e o equilíbrio sejam garantidos. Conclui que quando são exigidas taxas (e não preços) para a prestação dos serviços públicos, não estão presentes os elementos necessários à configuração de uma atividade econômica. Assim, apenas nos casos em que há uma atividade em cujo exercício predomine a autonomia da vontade é que se pode falar em atividade econômica e livre concorrência, afastando-se a imunidade recíproca¹⁰⁶. Neste sentido, Carrazza afirma que

(...) nestes casos, as exigências fiscais mutilariam, ainda que em parte, a renda ou o patrimônio destas pessoas, embaraçando o cumprimento de suas atividades públicas essenciais. O desempenho destas atividades econômicas corresponde à prestação de serviços públicos¹⁰⁷.

Ausente o repasse dos custos do serviço aos usuários, qualquer imposto instituído seria suportado pela própria pessoa política, e acabaria incidindo sobre a sua renda o patrimônio, o que afrontaria o artigo 150, VI, a, da Constituição¹⁰⁸.

O artigo 150, § 2º, da Constituição assevera que “a vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”. Segundo Humberto Ávila,

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010 (p. 229).

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 791-792).

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 791-792).

porém, esta locução não pode ser literalmente examinada. Para o autor, a imunidade abrange todas as instrumentalidades administrativas das pessoas políticas¹⁰⁹.

No Brasil, a maioria das atividades administrativas constitucionalmente cometidas ao Estado são praticadas de forma direta. Uma parte destas atividades, porém, é realizada por outras pessoas, como as empresas estatais – que se subdividem em empresas públicas e sociedades de economia mista -, ainda que sob a sua supervisão, controle e responsabilidade. As empresas estatais são pessoas jurídicas de direito privado, submetidas a certas regras especiais por serem criadas por lei como instrumento de ação do Estado¹¹⁰. Assim, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, em razão das atribuições delegadas de poder público que exercitam, são pessoas de direito privado apenas quanto à forma. Quanto ao fundo, são instrumentos do Estado para a prestação de serviços públicos ou para a prática de atos advindos do poder de polícia. Neste sentido, enquanto praticam tais atividades, não podem ter dificultada a sua atuação pública por meio de impostos (artigo 150, § 2º, CF), aplicando-se a elas a imunidade recíproca¹¹¹.

Segundo Humberto Ávila, a finalidade da imunidade recíproca é justamente evitar que instituições públicas que prestam serviços públicos tenham suas atividades restringidas pela tributação, pois isso representaria uma violação, ainda que indireta, da própria estrutura federativa¹¹².

(...) as empresas estatais, quando delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia – e que, portanto, não exploram atividades econômicas -, não se sujeitam à tributação por meio de impostos, justamente porque são a *longa manus* das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar.

¹⁰⁹ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010 (pp. 223-224).

¹¹⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 23ª edição. São Paulo: Malheiros Editores (p. 182).

¹¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 792).

No Recurso Extraordinário 407.099/RS, 2ª Turma, Relator: Carlos Velloso, o STF decidiu que existe distinção entre a empresa pública que explora atividade econômica e aquela que presta serviço público, entendendo que aquela que presta serviço público está abrangida pela imunidade tributária recíproca.

¹¹² ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010 (p. 223).

A circunstância de serem revestidas da natureza de *empresa pública* ou de *sociedade de economia mista* não lhes retida a condição de *pessoas administrativas*, que agem em nome do Estado, para a consecução do bem comum¹¹³.

Ao contrário do que ocorre com as pessoas políticas, porém, quando uma empresa estatal presta um serviço público ou pratica um ato de polícia, incide o artigo 150, § 2º, da CF, sem as ressalvas do § 3º deste mesmo dispositivo. Assim, é irrelevante, nestes casos, que a delegatária cobre preço ou tarifa ou taxa do usuário, incidindo sempre o benefício da imunidade.

Ressalte-se que, as empresas públicas e as sociedades de economia mista devem sofrer a incidência dos mesmos tributos que alcançam as empresas privadas em geral, quando desempenham atividades econômicas, conforme disposto no artigo 173, §§ 1º e 2º. Assim, quando as empresas públicas e as sociedades de economia mista intervêm no domínio econômico, não devem gozar de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado¹¹⁴.

Segundo Baleeiro, por outro lado, a imunidade recíproca não beneficia, em hipótese alguma, as empresas públicas e as sociedades de economia mista¹¹⁵. Aduz que está a critério do Congresso, por meio de lei complementar, beneficiar tais entidades com isenções de impostos estaduais ou municipais, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, ressaltando-se que a isenção dos impostos estaduais e municipais só pode ser outorgada se houver interesse relevante, do ponto de vista social ou econômico, do ponto de vista nacional, em respeito ao princípio da vedação da isenção heteronôma¹¹⁶.

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 799).

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 796-797).

¹¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 254).

¹¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005 (p. 261).

2.2.1.3 Normas de competência tributária

A competência legislativa é o poder de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Trata-se do poder de editar normas jurídicas sobre tributos – legislar sobre a matéria tributária, não apenas instituindo impostos, taxas e contribuições, mas isentando, estabelecendo parâmetros necessários à dinâmica das relações jurídicas estabelecidas entre o Fisco e os contribuintes, bem como instituindo regras gerais sobre direito tributário¹¹⁷.

Para Humberto Ávila, a competência tributária é o resultado da análise de duas espécies de normas jurídicas: as normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação – normas de competência – e as normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam, por conseguinte, insuscetíveis de tributação – normas limitadoras da competência. Assim, “a parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que se lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição”¹¹⁸.

A distribuição de competências tem como objetivo harmonizar a coexistência dos entes federados no Estado Federal, assim como viabilizar o financiamento dos encargos atribuídos pela Constituição. Assim, ante a convivência de diferentes ordens parciais de poder político, foi preciso proceder à divisão do poder de instituir tributos, limitando a atuação de cada ente, com o objetivo de preservar o equilíbrio entre os mesmos.

A delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos

¹¹⁷ BERTI, Flávio de Azambuja. Direito Tributário e Princípio Federativo. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007 (pp. 92-93).

¹¹⁸ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010 (p. 217).

princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou¹¹⁹.

Importante ressaltar que, mesmo as normas constitucionais devem ser interpretadas e aplicadas de modo consentâneo com os princípios da Carta Magna, que lhes servem de baliza. Assim, as regras de competência só encontram a sua real dimensão quando devidamente cotejadas com os princípios federativo e da autonomia municipal e distrital¹²⁰.

É possível afirmar, desta forma, que a simples atribuição de competência, em si, ainda que expressa em termos positivos, importa uma limitação. Isto porque, ao dividir a competência tributária, a Constituição realiza, conseqüentemente, a distribuição de poder legislativo. Assim, limita-se a atuação de cada ente, fixando o seu poder de legislar sobre determinados tributos, sendo vedada a invasão dos campos de competência¹²¹. “Como corolário, temos que só quando a lei tributária é editada pela pessoa política que tem competência para fazê-lo resulta atendido o princípio da legalidade”¹²².

De acordo com Baleeiro, a rígida discriminação de rendas que se estabeleceu no país desde o Ato Adicional de 1834 limita o poder de tributar de cada um dos entes federativos, que estão adstritos a normas inflexíveis de competência. A competência tributária é uma delimitação constitucional que reparte entre os entes federativos o poder de instituir e cobrar tributos. Trata-se de característica fundamental do Estado Federal na busca pela promoção da autonomia, da igualdade jurídica e do equilíbrio dos entes federados. Ao discorrer acerca da efetivação da autonomia, Berti cita Victor Uckmar, que esclarece que

O problema da distribuição dos poderes em matéria tributária é particularmente delicado, porque não subsiste efetiva autonomia se não existe o poder de arrecadar as exigências necessárias

¹¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 529).

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 52).

¹²¹ BERTI, Flávio de Azambuja. Direito Tributário e Princípio Federativo. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007 (p. 112).

A vedação à invasão de competência possui uma exceção expressa no artigo 154, II, da Constituição Federal, que estabelece que “A União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 416).

para enfrentar as necessidades financeiras da entidade; a limitação ao poder de impor tributos comporta, ineludivelmente, uma limitação à autonomia da entidade¹²³.

De acordo com Carraza, a competência tributária caracteriza-se pela privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício¹²⁴.

A Constituição aponta as competências tributárias privativas – ou exclusivas – de cada pessoa política. Assim, as normas constitucionais que discriminam as competências tributárias habilitam a pessoa política contemplada, e somente ela, a criar determinado tributo, e proíbem as demais de virem a instituí-lo. A competência exclusiva é, ademais, de ordem pública e, conseqüentemente, incondicional e absoluta. Assim, a pessoa política competente não pode usurpar competência tributária alheia, tampouco consentir na sua usurpação ou exercício por outra pessoa política¹²⁵.

Segundo o autor, cada pessoa política recebeu da Constituição uma competência tributária, à qual não pode renunciar, tampouco delegar a terceiros. Isto porque a Constituição é rígida, inexistindo a possibilidade de alteração do modelo constitucional por parte daqueles que devem obedecê-lo, ainda que por meio de leis ou convênios. Cada ente é livre, contudo, para deixar de exercitá-la¹²⁶.

A indelegabilidade reforça a noção de que a competência tributária não é patrimônio absoluto da pessoa política que a titulariza. Esta pode exercitá-la, ou seja, criar o tributo, mas não tem a total disponibilidade sobre ela. Melhor elucidando, não é senhora do poder tributário (que é um dos atributos da soberania), mas titular da competência tributária, submetida, como demonstrado, às regras constitucionais¹²⁷.

¹²³ BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007 (p. 84).

¹²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 548). O autor cita Paulo de Barros Carvalho, para quem apenas a competência da União é privativa, uma vez que ela está autorizada a criar impostos estaduais e municipais, para os Territórios não divididos em Municípios; impostos estaduais, para os Territórios divididos em Municípios; e quaisquer impostos, na iminência ou no caso de guerra externa, de acordo com os artigos 147, primeira parte, e 154, II, da Constituição Federal.

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 548-551).

¹²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 707-708).

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p.716).

A competência tributária é incaducável, uma vez que o seu não exercício não tem o condão de impedir que o ente federado, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe foram constitucionalmente deferidos. Carrazza assevera que esta característica é conseqüência lógica da incaducabilidade da função legislativa, da qual a função de instituir tributos é parte. Isto porque, a Constituição, ao conferir ao Poder Legislativo a competência para legislar, não fez qualquer menção no sentido de que esta faculdade deveria ser utilizada até um dado marco temporal, ademais, o ato de legislar envolve, sempre e necessariamente, uma alteração da ordem jurídica em vigor, ou seja, uma inovação normativa. Por fim, sendo as competências tributárias indisponíveis, conseqüentemente também são incaducáveis, uma vez que a caducabilidade dos direitos decorre de sua disponibilidade¹²⁸.

A competência tributária não pode ter suas dimensões ampliadas por meio de lei. Assim, os entes políticos não podem praticar atos que a ultrapasse. A sua alteração só pode ocorrer por meio de emenda constitucional¹²⁹. Esta possibilidade, contudo, envolve a discussão de questões de acerca da violação da autonomia financeira e jurídica do ente a ter a sua competência tributária reduzida, o que, conseqüente, tornaria a emenda inconstitucional, por tender a abolir a forma federativa de Estado e violar o artigo 60, § 4º, I, da Constituição.

Renunciar à competência tributária é a unilateral e definitiva abdicação ao direito de criar tributos. Da mesma forma que não podem delegar as suas competências tributárias, as pessoas políticas também não podem renunciá-la, no todo ou em parte, ainda que por meio de lei. Trata-se de matéria de direito público constitucional e, como tal, indisponível, uma vez que foi atribuída às pessoas políticas a título originário, pela Constituição. Assim, a sua renúncia é juridicamente ineficaz¹³⁰.

¹²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp.718-719).

¹²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 720).

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 722-723).

Ainda que as pessoas políticas não possam delegar, tampouco renunciar à sua competência tributária, têm faculdade para se utilizarem ou não dela. Podem, ainda, transferir, mediante lei, a outras pessoas (públicas ou privadas) o direito subjetivo de arrecadar o tributo – capacidade ativa. Trata-se, aliás, de conseqüência intrínseca da incaducabilidade da competência tributária. Importante ressaltar, contudo, que a não utilização, por parte de uma pessoa política, de sua competência tributária, não autoriza que outra o possa fazer. Assevera Carrazza, por conseguinte, que o artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101 de 2000) é inconstitucional, pois obriga à instituição de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Segundo o autor, os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital impedem que lei complementar nacional estipule como as pessoas políticas exercitarão suas competências tributárias, que tem como característica a faculdade de não tributar ou tributar apenas parcialmente, uma vez que esta é uma questão sobre a qual cada ente deve deliberar, como lhe faculta a Constituição¹³¹. Da mesma forma, Carrazza aponta a inconstitucionalidade do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que assim dispõe:

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.

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

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição

¹³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 730-731).

contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

Aduz que tais disposições visam coibir a multiplicação, sem critérios ou métodos, de benefícios e incentivos tributários. Contudo, não podem alcançar a competência para isentar, questão que é pertinente à competência de tributar. Assim, o mencionado artigo 14 revelaria um “espírito centralizador” do legislador nacional que viola o princípio federativo¹³².

Apesar da delimitação das competências realizada pela Constituição para evitar possíveis choques, uma vez que os entes somente podem desenvolver suas atividades nos campos que lhes foram reservados, de modo a não ensejar violação da autonomia recíproca por qualquer dos entes, segundo Berti, é possível o surgimento de conflitos entre os entes políticos em razão desta repartição de competências. Para o autor, a solução demanda a utilização de norma-parâmetro constante de lei complementar federal de caráter nacional, em razão do que dispõe o artigo 146, I, da Constituição¹³³. Segundo Carrazza, a lei complementar reforça as linhas que separam as faixas tributárias da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Desta forma, o legislador ordinário dos vários entes encontra “melhor iluminado o campo tributário que a Constituição o autorizou a palmilhar”¹³⁴.

2.2.1.4 Normas de repartição das receitas tributárias

¹³² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 732-733).

¹³³ BERTI, Flávio de Azambuja. Direito Tributário e Princípio Federativo. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007 (p. 112).

¹³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 738).

Em regra, a pessoa política que institui o tributo fica com o produto da sua arrecadação. Contudo, a Constituição determina, em certos casos, que a pessoa política partilhe o produto da arrecadação de determinados tributos de outro ente¹³⁵. A repartição das receitas tributárias é a divisão das rendas do produto da arrecadação dos tributos entre as entidades federativas. Assim, na hipótese de ser criado o tributo, pela pessoa política competente, o produto da sua arrecadação será total ou parcialmente destinado a outra pessoa política.

As transferências constitucionais da União para os Estados e Municípios podem ser classificadas em transferências diretas (repasso de parte da arrecadação para determinado ente) ou indiretas (mediante a formação de Fundos Especiais)¹³⁶.

A participação no produto da arrecadação do tributo só pode ocorrer após a sua instituição pela pessoa política competente. Desta forma, “sem a criação, *in abstracto*, do tributo e o seu real nascimento, não pode existir direito subjetivo à participação nas receitas tributárias”¹³⁷. Isto porque a Constituição prescreve que apenas na hipótese de ser criado o tributo, pela pessoa política competente, o produto da sua arrecadação será total ou parcialmente destinado a outra pessoa política¹³⁸. Em razão da privatividade, indelegabilidade e facultatividade de exercício da competência tributária, portanto, a pessoa política a ser beneficiada pela repartição da receita de determinado tributo não adquire o direito de instituí-lo, ainda que o ente competente para tanto tenha se mantido inerte.

¹³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 734).

Observe-se que, ainda neste caso, a entidade beneficiada não tem direito de exigir a criação e a cobrança destes tributos, ou pior, sub-rogar-se na competência tributária da pessoa política competente. Segundo o autor “não influi na privatividade das competências tributárias a circunstância de, em alguns casos, a Lei Máxima haver estabelecido que uma dada pessoa política participará do produto da arrecadação dos tributos de outra”, assim, “só há falar em participação no produto da arrecadação do tributo após ele ter sido instituído pela pessoa política competente e nasci, com a ocorrência do fato impositivo”.

¹³⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito: Direito Tributário. 9ª edição. São Paulo: Editora Premier, 2008 (p. 148).

¹³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 734).

¹³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 735).

Instituído o tributo que a Constituição pretende que seja partilhado, a ausência da sua arrecadação não faz desaparecer o direito da pessoa política beneficiada, a não ser que tal situação ocorra com base em uma lei remissiva, uma vez que a arrecadação do tributo é estritamente vinculada à lei. Assim, a renúncia do Fisco, sem o amparo de lei, não pode prejudicar a plena fruição do direito constitucional à participação nas receitas tributárias¹³⁹.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 572.762, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, decidiu que

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO.

I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios.

II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV - Recurso extraordinário desprovido.

(RE 572762, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe -167 DIVULG 04-09-2008 PUBLIC 05-09-2008 EMENT VOL-02331-04 PP-00737)¹⁴⁰.

Contrariamente a este entendimento doutrinário, contudo, o Supremo Tribunal Federal, em decisão monocrática na Suspensão de Tutela Antecipada n. 350, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em que um Município

¹³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 735).

¹⁴⁰ Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=546141>
Acesso em: 03/07/2011.

Neste caso, a forma de incentivo concedida pelo Estado levava ao adiamento do repasse, aos Municípios, da parcela do ICMS que lhes pertence. Não havia, de fato, postergação do pagamento do ICMS, mas repasse do produto da sua arrecadação aos agentes financeiros do FADESC (Fundo de Apoio ao Desenvolvimento da Empresa Catarinense). Assim, o tributo já havia sido efetivamente arrecadado, reconhecendo o STF que o Estado, ao reter a parcela pertencente aos Municípios, interferiu indevidamente no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. Assim, não mereceu acolhida a alegação de que o direito do Município estaria condicionado ao efetivo ingresso do tributo no erário estadual. Isto porque, a parcela do imposto a que se refere o artigo 158,IV, da Constituição não constitui receita do Estado, embora arrecadada por ele, mas sim dos Municípios.

ajuizou ação contra a União, postulando a regularização do repasse de 23,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI ao Fundo de Participação dos Municípios, sem a exclusão dos valores de benefícios, isenções e incentivos referentes a esses impostos, decidiu que, uma vez que não se trata de caso em que a concessão dos benefícios, incentivos ou deduções impliquem arrecadação postergada de tributo, não pode haver uma determinação judicial liminar de desconsideração dos incentivos fiscais realizados pela União Federal para efeito de mensuração do produto de arrecadação do IR e do IPI. Isto porque tal determinação causaria grave lesão à ordem pública, na medida em que “inibe a concessão de isenções fiscais pela União Federal e compromete a regular execução orçamentária e as metas fiscais estipuladas em lei”¹⁴¹.

A questão da repartição tributária é, na verdade, um tema financeiro. Interessa, pois, ao direito financeiro, que tem como objeto o estudo da atividade financeira do Estado. Esta, por sua vez, compreende a obtenção de recursos públicos, sua guarda, gestão e dispêndio. Trata-se de questão importante ao direito tributário, porém, uma vez que, a autonomia financeira é pressuposto da autonomia política e jurídica¹⁴².

Com a repartição das rendas, a Constituição Federal propicia recursos econômicos adequados à realização das atribuições estabelecidas por Ela, ou seja, além de delimitar a competência para instituição de tributos, há um sistema de repartição das receitas provenientes dos tributos, estabelecidos de maneira cooperativa entre cada ente Estatal¹⁴³.

Kiyoshi Harada concorda com esta posição ao asseverar que a repartição de receitas tributárias visa assegurar recursos financeiros suficientes e adequados aos Estados-membros e Municípios para o desempenho das suas atribuições constitucionais. O autor sustenta, por outro lado, que uma distribuição equitativa dos impostos poderia prescindir do mecanismo de repartição de receitas tributárias, em que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

¹⁴¹ Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=209&dataPublicacaoDj=09/11/2009&incidente=3720794&codCapitulo=6&numMateria=166&codMateria=7>

Acesso em: 03/07/2011.

¹⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 739-740).

¹⁴³ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. Princípios Constitucionais Tributários. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006 (p. 88).

participam de certas receitas da União e os Municípios participam de algumas receitas dos Estados. Assim, apesar de parecer, à primeira vista, que o mecanismo de participação no produto de arrecadação de imposto alheio favorece as entidades políticas participantes, uma vez que as livra dos custos da implantação, fiscalização e arrecadação, na verdade, tolhem as autonomias destas entidades, porque são interpostos inúmeros entraves burocráticos, inclusive de natureza política, dificultando o recebimento oportuno de tais participações, sem mencionar as limitações e condicionamentos previstos na própria Constituição e na legislação infraconstitucional, impondo o direcionamento dos recursos que lhes são transferidos¹⁴⁴. Ademais, o ente competente para a instituição do tributo a ser objeto de repartição não é obrigado a instituí-lo, em razão da facultatividade do exercício da competência tributária. Assim, aqueles que podem ser beneficiados pela repartição não possuem qualquer poder de decisão nesta questão.

Tais limitações e condicionamentos estão previstos nos artigos 160, 161 e 162 da Constituição. O artigo 160 veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos. De acordo com Carrazza, contudo, o parágrafo único do mencionado dispositivo poderá esvaziar, pelo menos em parte, esta regra ao dispor que a vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias, bem como ao cumprimento do disposto no artigo 198, § 2º, inciso II e III¹⁴⁵. Segundo o autor, como os Estados, os Municípios e o Distrito Federal são atualmente grandes devedores da União e os Municípios dos Estados, a União e os Estados, na prática, poderão negar-se a entregar-lhes as parcelas a que constitucionalmente fazem jus. Desta forma, dependem da vontade da União, e os Municípios, dos Estados, precisamente o que o *caput* do artigo pretendia evitar. Quanto à aplicação dos recursos mínimos em ações de serviços públicos de saúde (artigo 198, § 2º, inciso II e III), o autor explica que nem sempre os

¹⁴⁴ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 19ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010 (p. 44).

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 750-751).

Estados, os Municípios e o Distrito Federal terão condições objetivas de aplicar tais valores. Assim, defende que “se houver fundadas razões para que não o façam (o que dependerá da análise de cada caso concreto), parece-nos que a condição cai por terra”¹⁴⁶.

Comprometendo de forma ainda mais evidente autonomia dos entes federados, a Emenda Constitucional 3/1993 acrescentou o parágrafo § 4º ao artigo 167, determinando que “é permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta”.

Kiyoshi Harada defende que a única forma de assegurar a autonomia política, econômica e administrativa aos entes federativo é conferir-lhes autonomia financeira, por meio da previsão de competência para a instituição de tributos próprios, “o que importa na reformulação da discriminação constitucional de rendas, e que torna cada vez mais difícil qualquer idéia de implantação do chamado imposto único”¹⁴⁷.

¹⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p.751).

¹⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 19ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010 (p. 44).

Capítulo 3 – Análise da Guerra Fiscal entre os entes federativos

3.1 Guerra fiscal

Na Federação brasileira, em que o princípio federativo é uma das bases do sistema jurídico, os entes federativos convivem harmonicamente em razão da previsão, pela Constituição Federal, de princípios, imunidades, competências tributárias e a repartição de rendas, que têm como objetivo trazer concretude à autonomia política, administrativa, financeira e orçamentária dos entes políticos, permitindo que estes desempenhem as suas competências.

Uma vez que as competências tributárias são fixadas pela própria Constituição, todos os entes políticos são contemplados com competências originárias. Desta forma, ante a rigidez da repartição efetivada pela Constituição, característica marcante da distribuição de competências no ordenamento jurídico brasileiro, tais competências não podem ser invadidas¹⁴⁸.

Sendo autônomos, cada Estado e Município deve, sem a interferência dos demais entes, prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, a Constituição conferiu a todos o direito de regular suas despesas e, conseqüentemente, de instituir e arrecadar os tributos que as atenderão. Desta forma, além da autonomia legislativa, os Estados-membros e os Municípios também devem dispor de autonomia orçamentária e financeira, mediante a garantia de receitas próprias.

A autonomia orçamentária é a prerrogativa de que dispõem as pessoas políticas para definir, de modo detalhado, as despesas a serem

¹⁴⁸ Importante ressaltar que há enunciação expressa do Princípio Federativo como cláusula pétrea, conforme disposto no artigo 60, § 4º da Constituição Federal. Imodificável, portanto, mesmo mediante a edição de emendas constitucionais.

realizadas com base na previsão dos recursos que serão recebidos para o exercício fiscal seguinte àquele em que se dá a discussão, votação e aprovação da lei orçamentária anual. A autonomia financeira, por sua vez, refere-se à prerrogativa de que dispõem as pessoas políticas para obterem rendas e receitas próprias – e não apenas com base em repasses de verbas, ainda que compulsórias –, com o objetivo de viabilizar a execução de seus respectivos orçamentos. Assim, a autonomia financeira tem por escopo a garantia da efetivação da autonomia orçamentária¹⁴⁹. Segundo Berti, os tributos constituem a principal fonte de financiamento dos gastos públicos¹⁵⁰. Os Estados-membros e os Municípios foram contemplados com competências tributárias próprias à luz do que dispõem os artigos 145, 149, 149-A, 155 e 156 da Constituição de 1988.

Em razão da ampla autonomia concedida aos entes federativos pela Constituição através da previsão de competências tributárias, e com objetivo de garantir autonomia financeira, os entes federativos passaram a instaurar uma concorrência predatória e ilegal entre si, em razão do confronto de interesses econômicos divergentes e como forma de atrair e manter investimentos no seu território.

Segundo Adonilson Franco, as pessoas políticas passaram a empenhar-se em uma guerra fiscal para atrair investimentos, notadamente a partir da década de 1990, em razão da estabilização da economia brasileira proporcionada pelo Plano Real, com a necessidade de atendimento de novos níveis de consumo. Assim, os entes assumem os riscos de oferecer benefícios fiscais, financeiros e creditícios, suportados exclusivamente nos tributos. De acordo com o autor, o ICMS foi o principal responsável pelo aumento da guerra fiscal, por ser o imposto que apresenta a maior expressão econômica no preço final do produto, mostrando-se capaz de compensar a diferença entre os custos decorrentes da distância entre o local de fabricação e de consumo, justificando, assim, o atrativo oferecido em locais mais distantes dos principais centros de

¹⁴⁹ BERTI, Flávio Azambuja. *Federalismo Fiscal e Defesa de Direitos do Contribuinte: Efetividade ou Retórica?* 1ª edição. Campinas/SP: Editora Bookseller, 2005 (pp. 81-82).

¹⁵⁰ BERTI, Flávio Azambuja. *Federalismo Fiscal e Defesa de Direitos do Contribuinte: Efetividade ou Retórica?* 1ª edição. Campinas/SP: Editora Bookseller, 2005 (p. 85).

consumo. Tais benefícios, por sua vez, são repassados para os preços¹⁵¹. No âmbito dos Municípios, o ISS é utilizado como instrumento para a prática da guerra fiscal.

Assim, a guerra fiscal é uma disputa arrecadatória ilegal, demasiadamente acentuada entre os entes de uma mesma federação, em busca de investimentos. Ocorre, em geral, por meio da renúncia fiscal, com práticas unilaterais de concessão de benefícios ou dilação do prazo de pagamentos de impostos, que, no caso dos Estados, ocorre à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

O Confaz, criado pela LC 24/75, tem como função reunir os Secretários da Fazenda dos vinte e sete Estados e do Distrito Federal, e o Ministro da Fazenda, para que acordem, de forma unânime, acerca da concessão de incentivos fiscais. Assim, o Confaz vincula a legalidade da concessão dos incentivos à sua aceitação. Os Estados, contudo, ignoram a lei, por entenderem que possuem autonomia para legislar quanto à matéria relativa ao ICMS, em razão da competência tributária prevista na Constituição Federal, bem como da autonomia dos entes federados e do pacto federativo. Desta forma, concedem incentivos por meio de leis estaduais e até mesmo de atos do Poder Executivo. Quanto à necessidade da existência de um convênio interestadual para a instauração de benefícios fiscais, o STF, ao julgar a ADI-MC 2.377/MG, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, decidiu que

ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida.

1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC

¹⁵¹ FRANCO, Adonilson. A "Guerra Fiscal" na Reforma Tributária. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 8. Edição de maio/junho 2008.

1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01).

2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.

3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.

4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais¹⁵².

Ademais, atualmente, a dinâmica estabelecida é no sentido de que os Estados concedem benefícios fiscais mediante negociação caso a caso. Assim, ao fazer um investimento, a empresa não tem conhecimento prévio acerca da possibilidade de concessão de benefícios aos seus concorrentes, o que pode comprometer a sua capacidade de competir e sobreviver no mercado, gerando insegurança para os investidores. A situação se agrava ante a possibilidade de tais empresas não conseguirem manter os benefícios já conquistados, em razão de decisões judiciais reconhecendo a inconstitucionalidade dos benefícios concedidos.

No caso dos Municípios, a redução das alíquotas do ISS é utilizada como instrumento para a guerra fiscal, atraindo investimentos para os seus territórios. A EC 37/2002, com o objetivo de reduzir a guerra fiscal entre os Municípios, alterou o artigo 156 da Constituição para dispor que cabe à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS (inciso I), bem como regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios serão concedidos e revogados (inciso III, incluído pela emenda). Em complementação, a EC 37/2002 introduziu o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais

¹⁵² Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=2377&base=baseAcordaos>
Acesso em: 03/07/2011.

Transitórias, que determinou que, enquanto lei complementar não disciplinar as alíquotas mínimas do ISS, estas serão de 2%.

Para Berti, as críticas a respeito da guerra fiscal são precipitadas, pois, no Brasil, as diferenças regionais são bastante acentuadas, com carências diversas no sul e no norte, no centro e no nordeste, tornando-se, além de conveniente, necessário aceitar a legitimidade de tratamentos legislativos diferenciados para situações particulares, o que implica a aceitação de instrumentos de estímulo criados pelos governos estaduais para fins de atração de investimentos, desde que instrumentalizados legislativamente e, portanto, sujeitos à ampla discussão nas respectivas Assembléias Legislativas, bem como a ampla discussão de questões de concessão de benefícios fiscais no âmbito do Confaz¹⁵³.

3.2 Reforma Tributária: PEC 233/08

A PEC 233/08 visa à alteração do Sistema Tributário Nacional, por meio da introdução de mudanças na estrutura de tributos da competência da União e dos Estados-membros. De acordo com a exposição de motivos desta Proposta de Emenda Constitucional, seus objetivos principais são

(...) simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade das nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada 'guerra fiscal' entre os Estados. Adicionalmente, a Proposta amplia o montante de recursos destinados à Política Nacional de Desenvolvimento Regional e introduz mudanças significativas nos instrumentos de execução dessa Política. Com estas mudanças, pretende-se instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos através do recurso à 'guerra

¹⁵³ BERTI, Flávio Azambuja. *Federalismo Fiscal e Defesa de Direitos do Contribuinte: Efetividade ou Retórica?* 1ª edição. Campinas/SP: Editora Bookseller, 2005 (p. 175).

fiscal', que tem se tornado cada vez menos funcional, mesmo para os Estados menos desenvolvidos¹⁵⁴.

Segundo Eduardo Arruda Alvim, dentre as novidades que buscam a simplificação do sistema tributário nacional, e o combate à guerra fiscal, a Proposta prevê a instituição de um novo imposto sobre a circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (IVA-E, em substituição ao ICMS), cuja normatização será de competência conjunta dos Estados Federados e do Distrito Federal, em substituição àquele previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal, que comporta vinte e sete legislações¹⁵⁵. Com este objetivo, consta do Projeto a inclusão do artigo 155-A com a seguinte redação:

Art. 155-A. Compete conjuntamente aos Estados e ao Distrito Federal, mediante instituição por lei complementar, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ainda, segundo a redação proposta para o § 5º do mencionado artigo, o imposto terá regulamentação única, sendo vedada a adoção de norma estadual, ressalvadas as hipóteses previstas no artigo 155-A.

Esta regulamentação deverá ser editada por órgão colegiado, presidido por representante da União, sem direito a voto – em respeito ao princípio federativo, à autonomia dos entes decorrente do mencionado princípio, bem como à competência tributária -, e integrado por representante de cada Estado e do Distrito Federal, segundo o que preconiza a redação do § 7º, cabendo à lei complementar instituidora do novo ICMS dispor sobre as competências e o funcionamento desse órgão colegiado que, de acordo com a

¹⁵⁴ Exposição de Motivos nº 00016/MF. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/EM-16-2008-Reforma-Tributaria.pdf> Acesso em: 29/06/2011

¹⁵⁵ ALVIM, Eduardo Arruda. O Projeto de Emenda Constitucional nº 233/08 (Reforma Tributária) e o Alargamento das Hipóteses de Cabimento do Recurso Especial. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 8. Edição de maio/junho 2008.

exposição de motivos da PEC, “será delineado nos moldes do atual Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)”¹⁵⁶.

A existência de diversas legislações para o ICMS permite que seja praticada a guerra fiscal, em que um Estado reduz o imposto de forma ilegal, com o objetivo de atrair investimentos para o seu território. No Brasil, as disparidades sócio-econômicas entre os Estados originaram ordens parciais demasiadamente diversificadas. Assim, a diversidade de legislações que versam sobre tributos estaduais guardam peculiaridades típicas da autonomia destes entes, apresentando inevitáveis traços diferenciais e adotando mecanismos fiscais, como incentivos e alíquotas reduzidas, para potencializar a captação de recursos e a geração de riquezas.

A unificação da legislação do ICMS é apontada como solução para inúmeros problemas, como é o caso da guerra fiscal, bem como das operações interestaduais, em que uma parte do imposto é devido no Estado de origem, e outra no respectivo destino. Em meio a tais operações, podem surgir problemas quanto ao ressarcimento de crédito acumulado relativamente a imposto recolhido em outro Estado.

A Proposta institui, ainda, um Imposto sobre o Valor Agregado Federal (IVA Federal), que substituiria as contribuições PIS, Cofins, CIDE, CSSL e a contribuição para o salário-educação, e seria objeto de repartição tributária. A sua instituição consubstancia-se na inclusão do inciso VIII e dos §§ 6º e 7º ao artigo 153 da Constituição, bem como pela revogação dos dispositivos constitucionais que instituem a Cofins (artigo 195, I, b e IV e § 4º), a CIDE-combustível (artigo 177, § 4º) e a contribuição para o PIS (modificação do artigo 239). Ademais, propõem-se a incorporação da CSSL ao IRPJ, uma vez que ambos possuem a mesma base. Além da simplificação em razão da redução do número de tributos, esta unificação objetiva reduzir a incidência cumulativa, ainda existente no sistema de tributos indiretos do Brasil.

¹⁵⁶ Exposição de Motivos nº 00016/MF. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/EM-16-2008-Reforma-Tributaria.pdf> Acesso em: 29/06/2011

Um dos grandes impasses da reforma relaciona-se à questão da diminuição da autonomia dos Estados-membros, em razão da unicidade da legislação quanto ao tributo que é o principal meio de arrecadação destes entes. Ademais, a reforma concentra-se na proposta de eliminação da guerra fiscal entre os Estados-membros, mas não versa acerca da crescente concentração da arrecadação por parte da União, o que gera uma guerra fiscal também entre esta e os demais entes federativos.

Neste sentido Omara Oliveira de Gusmão assevera que a proposta de reforma tributária não se mostra apta a descaracterizar o centralismo da União e os demais problemas que permeiam a distribuição da competência tributária¹⁵⁷. Para a autora,

(...) a unificação da legislação do ICMS (instituição por lei complementar), mitigando a participação legislativa de cada ente da federação, a par de ser instrumento contra a chamada “guerra fiscal”, acentua o caráter centralizador da federação brasileira, corroborando, assim, com os acertos da doutrina ao proclamar o caráter federal, ou nacional para alguns, do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS¹⁵⁸.

3.3 A Guerra Fiscal entre a União, os Estados-membros e os Municípios

Berti observa que há uma transformação na ordem de poder, mesmo nos Estados-membros, ante a crescente preponderância do poder central em detrimento dos poderes regionais. Assevera que a titularidade da competência tributária sofreu uma grande transformação com a passagem do Estado liberal para o Estado social, interventivo e limitador. Assim, em razão do Princípio da

¹⁵⁷ GUSMÃO. Omara Oliveira de. A repartição de competência tributária como mecanismo de equilíbrio federativo: o problema brasileiro. Revista Tributária de Finanças Públicas nº 81. Edição de julho/agosto 2008.

¹⁵⁸ GUSMÃO. Omara Oliveira de. A repartição de competência tributária como mecanismo de equilíbrio federativo: o problema brasileiro. Revista Tributária de Finanças Públicas nº 81. Edição de julho/agosto 2008.

Unidade da Ordem Econômica, os impostos passaram a caber, na sua quase totalidade, ao Governo central, reduzindo-se a distribuição vertical de poder, uma vez que se passou a atribuir maior poder ao governo central enquanto “guardião do bem-estar e responsável pela realização e implementação de políticas voltadas ao seu alcance”¹⁵⁹. Para atender a estas novas demandas, o Governo central precisa de novas dotações orçamentárias que, em geral, decorrem da instituição e arrecadação de novos tributos, com a conseqüente concentração mais acentuada da competência tributária na União.

Omara de Oliveira Gusmão, por sua vez, assevera que a força do poder central no mundo contemporâneo é evidente. Segundo a autora, as relações comerciais estão cada vez mais universalizadas, a luta pelos direitos humanos, a formação de comunidades regionais e os relacionamentos globais, de uma forma geral, vêm impondo uma abertura do Estado, inclusive com a flexibilização da sua soberania. Desta forma, surge a necessidade da imposição de um “poder central forte a servir de ator nessa interação global”¹⁶⁰. Por conseguinte, ainda que os relacionamentos externos sejam de interesse específico de uma unidade local, as competências desse relacionamento são delegadas ao poder central¹⁶¹.

Quanto à questão das distorções que comprometem a autonomia dos entes federativos, Omara Oliveira de Gusmão ressalta que a configuração da competência tributária na Constituição de 1988 é caracterizada pela insuficiência de critérios utilizados na partilha dos impostos, no descompasso entre as fontes próprias de recursos e as incumbências deferidas e na crescente tendência centralizadora, acentuada pelo surgimento de novas contribuições sociais e interventivas¹⁶². De acordo com a autora, a repartição de competências tornou-se um mecanismo de equilíbrio da tensão consubstanciada na existência de

¹⁵⁹ BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007 (p. 89).

¹⁶⁰ GUSMÃO. Omara Oliveira de. A repartição de competência tributária como mecanismo de equilíbrio federativo: o problema brasileiro. *Revista Tributária de Finanças Públicas* nº 81. Edição de julho/agosto 2008.

¹⁶¹ GUSMÃO. Omara Oliveira de. A repartição de competência tributária como mecanismo de equilíbrio federativo: o problema brasileiro. *Revista Tributária de Finanças Públicas* nº 81. Edição de julho/agosto 2008.

¹⁶² GUSMÃO. Omara Oliveira de. A repartição de competência tributária como mecanismo de equilíbrio federativo: o problema brasileiro. *Revista Tributária de Finanças Públicas* nº 81. Edição de julho/agosto 2008.

interesses voltados à centralização e à descentralização, própria do federalismo¹⁶³.

Berti aponta a questão da expansão da arrecadação tributária das contribuições sociais em razão da concentração de esforços do Estado brasileiro para promover a instituição, o lançamento e a cobrança de tais tributos. A importância dessa questão encontra-se no fato de que inexistente qualquer obrigação constitucional para partilhar a receita arrecadada com as contribuições sociais, salvo quanto à CIDE. Assim, a arrecadação da espécie tributária que mais se desenvolveu, responsável pela maior parcela da receita federal, se comparada aos demais tributos, não é partilhada com os demais entes federados, o que induz questionamentos quanto ao princípio federativo, que contempla o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios, integrados apenas por recursos oriundos dos impostos¹⁶⁴.

A federação brasileira é centralizadora na partilha tributária, e adota lógica diversa daquela destinada ao sistema de repartição geral de competências. A repartição de competência é um mecanismo de equilíbrio, uma vez que mecanismo de funcionamento da federação reside na distribuição de poderes.

O comprometimento da autonomia dos entes federados em razão da centralização da competência tributária gera a guerra fiscal.

Existe, ainda, uma grande possibilidade de invasão indevida, e possivelmente disfarçada, da competência destinada aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, o que implica a concentração ainda maior da instituição de tributos no âmbito central de governo em detrimento dos governos regionais e a conseqüente ofensa ao Princípio Federativo¹⁶⁵, bem como a instauração de uma situação de guerra fiscal entre a União e os demais entes.

¹⁶³ GUSMÃO, Omara Oliveira de. A repartição de competência tributária como mecanismo de equilíbrio federativo: o problema brasileiro. Revista Tributária de Finanças Públicas nº 81. Edição de julho/agosto 2008.

¹⁶⁴ BERTI, Flávio Azambuja. Federalismo Fiscal e Defesa de Direitos do Contribuinte: Efetividade ou Retórica? 1ª edição. Campinas/SP: Editora Bookseller, 2005 (p. 117-119).

¹⁶⁵ BERTI, Flávio de Azambuja. Direito Tributário e Princípio Federativo. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007 (p. 89).

É possível demonstrar a existência de diversas violações de competência tributárias incluídas na Constituição por meio de emendas constitucionais, a seguir expostas.

As contribuições de competência exclusiva da União, previstas no artigo 149 da Constituição Federal, não foram qualificadas por suas regras-matrizes, mas por suas finalidades - a intervenção no domínio econômico, o atendimento a interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, e o custeio da seguridade social – e, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem, podem revestir a natureza jurídica de imposto ou de taxa. Assim, compete à União instituir impostos ou taxas para atender a uma destas finalidades, desde que não viole direitos fundamentais dos contribuintes, nem se imiscua na competência tributária dos demais entes federativos.

Com o objetivo de custear determinadas atividades econômicas, é dado à União criar contribuições de intervenção no domínio econômico (contribuições interventivas ou CIDEs). Ao criar contribuições interventivas, a União levará em conta os princípios gerais da atividade econômica, previstos nos artigos 170 a 181 da CF.

A Emenda Constitucional 33 de 2001, em seu artigo 1º, inseriu três parágrafos (§§ 2º, 3º e 4º) ao artigo 149, permitindo que as contribuições interventivas venham a incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. A mesma Emenda, no artigo 3º, acrescentou o § 4º ao artigo 177 da CF, dispondo que

A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser:

- a) diferenciada por produto ou uso;
- b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no artigo 150, III, b;

II – os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de

petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

Segundo Carrazza, havendo necessidade de regular os mercados mencionados na Emenda, a União já poderia criar contribuições interventivas, exclusivamente com base no *caput* do artigo 149, assim, não havia necessidade de emendar-se a Constituição. Entretanto, os parágrafos acrescentados pela Emenda não apontaram novas finalidades, capazes de justificar a intervenção da União no domínio econômico e, por conseguinte, de permitir que fossem criadas contribuições específicas para atendê-las. Os parágrafos mencionados, na verdade, limitaram-se a descrever a materialidade de exações que não são, em realidade, intervenção no domínio econômico, mas previram a criação de impostos cujas receitas, conquanto destinadas a determinados fins, não justificam a criação de tributos (contribuições) com características interventivas. Assevera o autor que, por mais relevantes que possam ser a concessão de subsídios, o financiamento de programas ambientais e o financiamento de infra-estrutura de transportes, tais fatos não têm como pressuposto o escopo de intervir no domínio econômico. Representam apenas metas políticas que devem ser atendidas com receitas gerais da União, representadas basicamente pelos impostos, e não com contribuições interventivas¹⁶⁶.

O artigo 195, I a IV, e seus §§ 9º, 12 e 13 da CF prescreve que:

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalho e dos demais segurados da previdência social, não incidindo não incidindo contribuição sobre aposentadoria e

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 639).

pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o artigo 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar

(...)

§ 9º - as contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

(...)

§ 12 – a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas

§ 13 – aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

Os incisos I e II tiveram redação dada pela Emenda Constitucional 20 de 1998, que ampliou a regra-matriz das contribuições sociais para a seguridade social, uma vez que, até então, tais incisos tinham os seguintes termos: “I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; II – dos trabalhadores”. O inciso IV e os §§ 12 e 13 foram acrescentados pela Emenda Constitucional 42 de 2003. Segundo Carrazza, nos pontos em que deram nova redação aos incisos I e II, e que introduziram o inciso IV, as referidas Emendas padecem de inconstitucionalidade, já que violam cláusulas pétreas. Para o autor, a regra-matriz constitucional dos tributos está situada no campo das limitações materiais à atuação do poder constituinte derivado, caracterizando-se como uma garantia do contribuinte. Assim, não pode ser objeto de emenda que a amplie, sendo tais contribuições sociais exigíveis apenas dos empregadores, incidindo sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, e dos trabalhadores¹⁶⁷.

Ainda, o § 1º do artigo 149, com redação dada pela Emenda Constitucional 41 de 2003, estatui que

¹⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (pp. 650-651).

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o artigo 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Assim, os demais entes federativos podem instituir e cobrar de seus servidores, em benefício destes, contribuições previdenciárias.

Por outro lado, o § 4º do artigo 195 prescreve que “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o artigo 154, I”. Assim, outras contribuições sociais para o custeio da seguridade social, que não se ajustem às regras-matrizes do artigo 195, I e II, da CF – em sua redação original – só podem ser instituídas obedecidos os requisitos do artigo 154, I.

Segundo Carrazza, a EC 41/2003, quando impôs a estas pessoas políticas a obrigação de fixar, para as contribuições, alíquotas não inferiores às dos servidores titulares de cargos efetivos da União, violou os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital, uma vez que, ao determinar tal padronização, a Emenda imiscuiu-se em assunto que diz de perto com a faculdade que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal receberam da Lei Maior para, atendendo a peculiaridades locais, organizar seus próprios serviços”¹⁶⁸.

O artigo 40 da Constituição, §§ 18, 19 e 20, com redação alterada pela EC 41/2003, determina que

Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

(...)

§ 18 - incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com

¹⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 659).

percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

§ 19 - o servidor de que trata este artigo que tenha completado as exigências para aposentadoria voluntária estabelecidas no § 1º, III, a, e que opte por permanecer em atividade fará jus a um abono de permanência equivalente ao valor da sua contribuição previdenciária até completar as exigências para aposentadoria compulsória contidas no § 1º, II.

§ 20 - fica vedada a existência de mais de um regime próprio de previdência social para os servidores titulares de cargos efetivos, e de mais de uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente estatal, ressalvado o disposto no art. 142, § 3º, X.

O autor conclui que as contribuições interventivas previstas na EC 33/2001, bem como as contribuições sociais para a seguridade social que incidem sobre outros fatos econômicos - além da folha de salários, o faturamento e o lucro -, previstas nas Emendas Constitucionais 20 e 42 prevêem, na verdade, novos impostos federais, que deveriam, ao serem instituídos, obedecer, por conseguinte, às diretrizes do artigo 154, I, da CF – instituição por meio de lei complementar, observância do princípio da não-cumulatividade e necessidade de hipóteses de incidência e base de cálculo diversas dos impostos mencionados nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição –, sem prejuízo do disposto no artigo 157, II, da CF – partilha de 20% do produto de sua arrecadação com os Estados-membros e o Distrito Federal -, o que confirma o princípio federativo, um dos pilares do ordenamento jurídico instituído pela Constituição de 1988. Assim, as mencionadas Emendas permitiram que a União, por meio de lei ordinária, criasse novos impostos sem atender ao princípio da não-cumulatividade e sem que o produto de sua arrecadação fosse compartilhado com os Estados e o Distrito Federal, violando, desta forma, o princípio federativo, bem como os direitos e garantias individuais dos contribuintes, cláusulas pétreas do nosso sistema (artigo 60, § 4º, da CF)¹⁶⁹.

Quanto à EC 41/2003, que alterou o artigo 40 da Constituição, o autor defende que houve violação ao princípio federativo, uma vez que esta Emenda impôs a todas as pessoas políticas um modelo previdenciário único,

¹⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 688).

padronizando, para elas, um sistema contributivo-solidário que desrespeita a autonomia político-administrativa¹⁷⁰.

A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública de competência dos Municípios e do Distrito Federal foi prevista pelo artigo 149-A da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 39 de 2002. O citado artigo não menciona a materialidade da exação, mas apenas o objetivo a ser por ela alcançado. Não é preciso que o contribuinte desfrute do serviço público, mas apenas que ele seja prestado no território da pessoa política onde se encontra de algum modo ligado o contribuinte. Segundo Carrazza, o sujeito passivo da exação é, assim, aquele que reside, está domiciliado, mantém imóvel ou desenvolve atividades profissionais no local onde é prestado o serviço de iluminação. O desfrute do serviço por quem esteja de passagem não enseja a tributação. Assim, conclui o autor que a única materialidade que se ajusta a esta contribuição é a propriedade, a posse, o domínio útil ou o direito de superfície de imóvel situado na zona urbana ou rural do Município ou do Distrito Federal. Trata-se, portanto, de um adicional do IPTU (caso o imóvel esteja localizado na zona urbana) e do ITR (caso esteja na zona rural). Quanto a esta última hipótese, Carrazza assevera que a EC 39/2002 outorgou aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para criar e arrecadar um adicional de um imposto federal (o ITR) com destinação específica - o custeio do serviço de iluminação pública -, violando, desta forma, a competência tributária da União¹⁷¹.

Com exceção desta última inconstitucionalidade apontada, quanto à violação da competência da União pelos Municípios e pelo Distrito Federal, todas estas violações ao princípio federativo são formas que a União encontrou para aumentar a sua arrecadação, em detrimento, contudo, dos demais entes.

¹⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 662).

¹⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 662).

Conclusão

A Federação é uma forma de Estado que tem na Constituição Federal o seu fundamento jurídico e instrumento regulador. Assim, a Constituição atua como fundamento de validade das ordens jurídicas parciais e central, conferindo unidade à ordem jurídica do Estado Federal. Na Federação brasileira, em que o princípio federativo é uma das bases do sistema jurídico, a ordem jurídica global é composta pelo Estado Federal e as ordens jurídicas parciais, pela União, pelos Estados-membros, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico, e convivem harmonicamente em razão da previsão, pela Constituição Federal, de princípios, imunidades, competências tributárias e a repartição de rendas, que têm como objetivo trazer concretude à autonomia política, administrativa e orçamentária dos entes políticos, permitindo que estes desempenhem as suas competências.

Apesar da existência de divergência doutrinária acerca da integração do Município à Federação, há de prevalecer a posição no sentido de que os Municípios fazem parte o Estado Federal brasileiro, uma vez que são dotados de Poder Legislativo próprio e autônomo, competências estabelecidas constitucionalmente, a prerrogativa de auto-constituição mediante a edição das respectivas leis orgânicas, instituidoras de seus órgãos de poder e divisão das suas competências, bem como o caráter extraordinário da intervenção estadual nos Municípios, ainda que inexista uma câmara com representantes municipais no âmbito do Congresso Nacional. Em razão da sua consagração como entidade autônoma, de acordo com a Constituição brasileira, nem o governo federal e nem o estadual podem interferir no exercício da competência tributárias dos Municípios. Ressalte-se, contudo, que Municípios fazem parte do Estado Federal brasileiro, apesar disso, não constituem requisito imperioso para a sua existência. Assim, a autonomia municipal é parte integrante do princípio federativo.

Conclui-se que as diferenças entre a União e os demais entes não se encontra nos níveis hierárquicos, mas nas competências distintas, o que faz

com que existam campos de atuação autônomos e exclusivos, traçados na Carta Magna. Uma vez que as competências tributárias são fixadas pela própria Constituição, todos os entes políticos são contemplados com competências originárias. Desta forma, ante a rigidez da repartição efetivada pela Constituição, característica marcante da distribuição de competências no ordenamento jurídico brasileiro, tais competências não podem ser invadidas.

Sendo autônomos, cada Estado e Município deve, sem a interferência dos demais entes, prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, a Constituição conferiu a todos o direito de regular suas despesas e, conseqüentemente, de instituir e arrecadar os tributos que as atenderão. Desta forma, além da autonomia legislativa, característica fundamental para a efetivação do princípio federativo, os Estados-membros e os Municípios também devem dispor de autonomia orçamentária e financeira, mediante a garantia de receitas próprias, “estipuladas e regulamentadas com base em normas próprias, instituídas por cada um deles, independentemente da interferência do governo central”¹⁷².

A autonomia financeira refere-se à prerrogativa de que dispõem as pessoas políticas para obterem rendas e receitas próprias – e não apenas com base em repasses de verbas, ainda que compulsórias –, com o objetivo de viabilizar a execução de seus respectivos orçamentos. A Constituição Federal atribuiu competência a todas as pessoas políticas para que pudessem arrecadar receitas públicas por meio de tributos, que são a principal fonte de financiamento dos gastos públicos.

O Estado tem o poder de exigir contribuições pecuniárias necessárias à consecução de seus fins. O poder de tributar é a aptidão para instituir tributos. A competência tributária, no entanto, não é absoluta, posto que prevista e delimitada na Constituição. As limitações constitucionais ao poder de tributar são restrições ou inibições ao exercício da competência tributária, e abrangem princípios, imunidades, a distribuição da competência tributária e a repartição de receitas tributárias.

¹⁷² BERTI, Flávio Azambuja. *Federalismo Fiscal e Defesa de Direitos do Contribuinte: Efetividade ou Retórica?* 1ª edição. Campinas/SP: Editora Bookseller, 2005 (p. 65).

A distribuição de competências tem como objetivo harmonizar a coexistência dos entes federados no Estado Federal, assim como viabilizar o financiamento dos encargos atribuídos pela Constituição. Assim, ante a convivência de diferentes ordens parciais de poder político, foi preciso proceder à divisão do poder de instituir tributos, limitando a atuação de cada ente, com o objetivo de preservar o equilíbrio entre os mesmos.

Importante ressaltar que mesmo as normas constitucionais devem ser interpretadas e aplicadas de modo consentâneo com os princípios da Carta Magna, que lhes servem de baliza. Assim, as regras de competência só encontram a sua real dimensão quando devidamente cotejadas com os princípios federativo e da autonomia municipal.

A competência tributária caracteriza-se pela privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício. Não pode ter as suas dimensões ampliadas por meio de lei. Assim, os entes políticos não podem praticar atos que a ultrapasse. Como antes mencionado, a sua alteração só pode ocorrer por meio de emenda constitucional. Esta possibilidade, contudo, envolve a discussão de questões de acerca da violação da autonomia financeira e jurídica do ente a ter a sua competência tributária reduzida, o que, conseqüente, tornaria a emenda inconstitucional, por tender a abolir a forma federativa de Estado e violar o artigo 60, § 4º, I, da Constituição.

A PEC 233/08 visa à alteração do Sistema Tributário Nacional, por meio da introdução de mudanças na estrutura de tributos da competência da União e dos Estados-membros. Dentre estas alterações, que buscam a simplificação do sistema tributário nacional, e o combate da guerra fiscal, a Proposta prevê a instituição de um novo ICMS, cuja normatização será de competência conjunta os Estados Federados e do Distrito Federal. Ainda, segundo a redação proposta para o § 5º do mencionado artigo, o imposto terá regulamentação única, sendo vedada a adoção de norma estadual, ressalvadas as hipóteses previstas no artigo 155-A. A unificação da legislação do ICMS é apontada como solução para a questão da guerra fiscal.

A existência de diversas legislações para o ICMS permite que seja praticada a guerra fiscal, em que um Estado reduz o imposto, de forma ilegal, com o objetivo de atrair investimentos para o seu território. A diversidade de legislações que versam sobre tributos estaduais guardam peculiaridades típicas da autonomia destes entes, desta forma, apresentam inevitáveis traços diferenciais e adotam mecanismos fiscais, como incentivos e alíquotas reduzidas, para potencializar a captação de recursos e a geração de riquezas.

Assim, um dos grandes impasses da reforma é relativa à questão da diminuição da autonomia dos Estados-membros, em razão da unicidade da legislação quanto ao tributo que é o principal meio de arrecadação destes entes. Ademais, a reforma concentra-se na proposta de eliminação da guerra fiscal entre os Estados-membros, mas não versa acerca da crescente concentração da arrecadação por parte da União, o que gera uma guerra fiscal também desta contra os demais entes federativos.

Em decorrência da facultatividade do exercício da competência tributária, os entes federados têm faculdade para se utilizarem ou não dela. Ainda, a não utilização, por parte de uma pessoa política, de sua competência tributária, não autoriza que outra o possa fazer. Assim, ao prever a existência de uma legislação única para a instituição do ICMS em todos os Estados-membros e no Distrito Federal, o Projeto de Emenda viola a autonomia destes entes, bem como, conseqüentemente, desconsidera característica importante da competência tributária, que é a facultatividade do seu exercício, por obrigar todos eles a criarem o imposto.

A competência de tributar e a distribuição das receitas são os elementos caracterizadores do federalismo fiscal. No entanto, o que se observa, no Brasil, é que “a União sempre manteve o controle sobre o sistema tributário e concentrou o maior volume de receitas”¹⁷³.

Carrazza assevera que é público e notório que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal estão – uns mais, outros menos – sucumbindo à

¹⁷³ BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. Formação Tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Heuser, 2006 (p. 88).

míngua, sendo obrigados a pedinchar as benesses da União. Ademais, os Municípios, em regra, são grandes devedores dos Estados. Com a autonomia financeira comprometida, não há como sustentar a autonomia política e jurídica destas entidades, uma vez que aquela é fundamento destas¹⁷⁴. Assim, os Estados-membros e os Municípios têm carência de recursos e dependem quase que exclusivamente dos repasses de verbas federais.

Desta forma, é importante ressaltar a crescente preponderância do poder central em detrimento dos poderes regionais, por meio da expansão da arrecadação tributária das contribuições sociais em razão da concentração de esforços do Estado brasileiro para promover a instituição, o lançamento e a cobrança de tais tributos.

A repartição de competência poderia ser um mecanismo de equilíbrio, uma vez que o funcionamento da federação reside na distribuição de poderes. Apesar disto, a federação brasileira é centralizadora na partilha tributária, gerando o comprometimento da autonomia dos entes federados, o que implica a guerra fiscal da União contra os demais entes.

Inexiste qualquer obrigação constitucional para partilhar a receita arrecadada com as contribuições sociais, salvo quanto à CIDE. Assim, a arrecadação da espécie tributária que mais se desenvolveu, responsável pela maior parcela da receita federal, se comparada aos demais tributos, não é partilhada com os demais entes federados, o que induz questionamentos quanto ao princípio federativo, que contempla o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios, integrados apenas por recursos oriundos dos impostos.

A PEC não resolve o problema da guerra fiscal entre a união e os estados. Além disso, o novo ICMS retira parte da autonomia dos Estados-membros, notadamente quanto à facultatividade de exercício, uma das características da competência tributária. Ainda que os Estados continuem a exercer o gerenciamento do novo ICMS, ao titularizar a capacidade tributária ativa, o projeto lhes retira o poder de normatizar sobre o ICMS, seja firmando

¹⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011 (p. 751).

alíquotas, seja estabelecendo incentivos, ou qualquer outra forma de exercer a sua autonomia, outorgada constitucionalmente, em razão do pacto federativo.

Referencial Bibliográfico

ALVIM, Eduardo Arruda. **O Projeto de Emenda Constitucional nº 233/08 (Reforma Tributária) e o Alargamento das Hipóteses de Cabimento do Recurso Especial.** Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 8. Edição de maio/junho 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

_____. **Direito Tributário Brasileiro.** 11ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil.** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo.** 23ª edição. São Paulo: Malheiros Editores.

BERTI, Flávio Azambuja. **Federalismo Fiscal e Defesa de Direitos do Contribuinte: Efetividade ou Retórica?** 1ª edição. Campinas/SP: Editora Bookseller, 2005.

_____. **Direito Tributário e Princípio Federativo.** São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** 19ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. **Formação Tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias.** Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Heuser, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios Constitucionais Tributários.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006.

FRANCO, Adonilson. **A “Guerra Fiscal” na Reforma Tributária.** Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 8. Edição de maio/junho 2008.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. **A repartição de competência tributária como mecanismo de equilíbrio federativo: o problema brasileiro.** Revista Tributária de Finanças Públicas nº 81. Edição de julho/agosto 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 19ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito.** 27ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito: Direito Tributário.** 9ª edição. São Paulo: Editora Premier, 2008.

Exposição de Motivos nº 00016/MF. Disponível em:
<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/EM-16-2008-Reforma-Tributaria.pdf> Acesso em: 29/06/2011