

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

JOQUEBEDI DE JESUS SANTOS

PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E A GUERRA ENTRE OS ESTADOS

SÃO PAULO
2019

JOQUEBEDI DE JESUS SANTOS

PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E A GUERRA ENTRE OS ESTADOS

Artigo apresentado como Trabalho de Conclusão de Curso à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

ORIENTADORA: Professora Dra. Fulvia Helena de Gioia

SÃO PAULO
2019

JOQUEBEDI DE JESUS SANTOS

PACTO FEDERATIVO E A GUERRA ENTRE OS ESTADOS

Artigo apresentado como Trabalho de Conclusão de Curso à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em

BANCA EXAMINADORA

Professora Doutora Fulvia Helena de Gioia
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor Mestre Ricardo Cunha Chimenti
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor Mestre Denis Sarak
Universidade Presbiteriana Mackenzie

A Deus, por todas as oportunidades que me foram dadas.

Aos meus pais, por todo incentivo; aos meus irmãos.

À minha avó Gessi, por todo carinho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por tudo que Ele me proporcionou viver nesses cinco anos de Faculdade, me instruindo por meio de sua palavra e me ajudando em todos os momentos, nunca me deixando só, mostrando a sua bondade mesmo em meio às minhas dificuldades.

Aos meus pais que me apoiaram e me deram o suporte necessário durante a graduação. Por sempre se preocuparem com minha educação e me mostrarem que eu posso ajudar a tornar o mundo um lugar melhor. Aos meus irmãos e demais familiares que sempre demonstraram orgulho e carinho por mim.

À minha orientadora Professora Fulvia Helena de Gioia que sempre com muita longanimidade me ajudou. Por ter me direcionado e mostrado qual seria o melhor caminho a seguir. Mesmo com as correções, via-se nitidamente a dedicação e a preocupação em extrair o melhor de nós mesmas.

À professora Ana Claudia Ruy Cardia Atchabahian, por ter me ensinado a dar os primeiros passos nesse universo de pesquisa científica acadêmica, na produção do meu primeiro artigo científico. Por me ajudar a ser perseverante, e ao mesmo tempo me ensinar a ser paciente comigo mesma.

À professora Martha Toribio Leão, por ser uma inspiração e um grande exemplo de dedicação. Obrigada pelas oportunidades que a mim foram proporcionadas, pelo carinho, pelos “puxões de orelha”, por acreditar em mim, por todo encorajamento e apoio dado nesse início de jornada no Direito Tributário.

À Theresa Raquel Moreira Horner Hoe, por toda a compreensão que teve comigo nesse final de graduação, pelos incentivos e pela paciência. Obrigada por me mostrar que a vida pode ser levada com menos pressão e mais leveza.

Agradeço à Adrisa Bem da Gama que esteve comigo nesses cinco anos de faculdade e o apoio neste trabalho, uma amiga que Deus me deu. Obrigada por todos os momentos que tivemos juntas na graduação, obrigada por compartilhar alegrias e tristezas, em tudo fomos recíprocas.

Ao meu amigo Sílvio Tadeu de Campos que sempre buscou estar ao meu lado, me proporcionando conforto nos dias difíceis, e que trouxe à tona sorrisos no lugar das preocupações. Obrigada por todo apoio e confiança, me lembrando de que tudo termina bem.

Aos demais amigos e colegas, por todos os momentos de descontração, por todos aqueles que compreenderam as minhas prioridades e me deram suporte todos esses anos.

À Universidade Presbiteriana Mackenzie, que nos proporcionou um curso de excelente qualidade. Por todas as atividades que nos ajudaram a crescer profissionalmente e socialmente. Também, aos professores que compõem a Faculdade de Direito do Mackenzie.

A misericórdia e a verdade se encontraram; a justiça e a paz se beijaram. A verdade brotará da terra, e a justiça olhará desde os céus (Salmos 85: 11 e 12).

PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS

Joquebedi de Jesus Santos¹

RESUMO

O presente estudo visa a análise da forma de Estado adotada pelo Sistema Constitucional Brasileiro de 1988, que estabelece regras para a atuação dos entes federados inclusive no âmbito tributário, dando-lhes autonomia e poderes para o exercício de suas competências, com o objetivo de manutenção do Pacto Federativo. Entretanto, pela necessidade dos entes federados de subsistência econômica, é revelado um grande problema que surge diante da insuficiência da arrecadação, com tributos próprios, exclusivamente, e com a possibilidade de benefícios fiscais, gerando uma Guerra Fiscal entre os Estados. Em razão de tais problemas, frequentemente surgem propostas a fim de alterar a Constituição Federal no que se refere às competências tributárias e repartição de receitas esperando que os problemas sejam solucionados. Todavia, a estipulação dada por Cláusula Pétrea de preservação do Pacto Federativo deve ser observada, não podendo ser abolida.

Palavras-chave: Federalismo; Pacto Federativo; Constituição Federal; Cláusula Pétrea; Guerra Fiscal; Estados.

ABSTRACT

The present study aims at analyzing the state form adopted by the Brazilian Constitutional System of 1988, which establishes rules for the performance of federated entities, including in the tax area, giving them autonomy and powers to exercise their competencies, with the objective of maintaining of the Federal Pact. However, due to the need of the federated entities for economic subsistence, a great problem arises that arises from the insufficiency of the tax revenue, with its own taxes, exclusively, and with the possibility of fiscal benefits, generating a Fiscal War between the States. Because of these problems, there are often proposals to change the Federal Constitution regarding tax competencies and revenue sharing, hoping that the problems will be solved. However, the stipulation given by Immutable Clause for the preservation of the Federative Pact must be observed, and can not be abolished.

Keywords: Federalism; Federal Pact; Federal Constitution; Immutable Clause; Fiscal War; States.

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 A Estruturação do Pacto Federativo Brasileiro na Constituição Federal de 1988; 2.1 *Impedimento de Secessão do Estado Federativo Brasileiro e a Cláusula Pétrea*; 3 Atual Sistema de Imposição Tributária e Repartição Fiscal; 3.1 *Transferências Constitucionais Diretas*; 3.2 *Transferências Indiretas*; 4 Regras Constitucionais para Concessão de Benefícios Tributários e a Guerra Fiscal; 5 O Pacto Federativo e Implicações em Possíveis Reformas; 6 Conclusão; 7 Referências Bibliográficas.

¹ Graduanda na Universidade Presbiteriana Mackenzie.

1. Introdução

Ao longo da história do Brasil muitos movimentos e evoluções trouxeram transformações e por consequência formaram um sistema Constitucional diferenciado. A Constituição de 1988 instituiu a República Federativa do Brasil, na qual os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) são dotados de poderes e autonomia para exercerem funções delineadas pela própria Magna Carta.

Dentre essas estipulações, permissões e delimitações feitas pela Constituição estão as cláusulas pétreas, que são objeto de proteção rígida da Constituição da República de 1988. Inclusive, o Pacto Federativo é um “motor” que não pode ser ferido, conforme será visto no estudo adiante.

Com as determinações constitucionais que deram competência aos entes federados, inclusive fiscais, revelou-se que a tentativa de obtenção de recursos e arrecadação pelos tributos a eles conferida constitucionalmente gerou alguns problemas. A necessidade de arrecadação e manutenção dos objetivos dos entes federados, especialmente entre os Estados, viabilizou entre eles a Guerra Fiscal.

Diante dessa situação, frequentemente despontam propostas de mudanças na estrutura constitucional tributária. Porém é imprescindível observar a determinação dada pela Magna Carta de preservação do Pacto Federativo em seus devidos termos, não podendo ocorrer a eliminação da forma Federativa Republicana brasileira.

2. A Estruturação do Pacto Federativo Brasileiro na Constituição Federal de 1988

Um Estado, conforme definição geral dada pela doutrina, se constitui por *povo*, *território* e *poder* (ou *governo*), sendo estes seus elementos essenciais².

A diferenciação essencial entre Estado unitário, confederação e federação é que na última há uma forma específica de Estado que é dividido verticalmente por meio de governos regionais e governo central, na qual cada um tem autoridade exclusiva em seu âmbito de atuação³.

² AWAZU, Luís Alberto de Fischer. **A importância da sustentabilidade do pacto federativo no Brasil e sua relação com o desenvolvimento nacional**. Dissertação para obtenção do Título de Mestre. 2012, p. 15.

³ ARRETICHE, Marta. **Federalismo e Democracia no Brasil: a visão da ciência política norte-americana**. São Paulo em Perspectiva, vol.15, nº 4, São Paulo, Outubro/Dezembro 2001. P. 23.

É denominado pelos alemães como *staatenstaat*, “um Estado formado pela união de vários Estados”⁴. Para Sahid Maluf, esta definição é acertada em uma compreensão de direito público interno, que busca uma análise da estrutura íntima das unidades estatais, enquanto pelo plano internacional, o interesse está em como o Estado federal se projeta em singularidade e não como pluralidade.

Entende-se que a forma federativa de Estado está baseada na descentralização política. Existe o poder das unidades federadas de elaborar leis dirigidas ao seu próprio interesse, agindo com uma autonomia predefinida, conforme os limites que foram estipulados no pacto federativo. A consequência é autonomia política de direito público interno⁵. Essa por si é um elemento, uma característica importante em um Estado federado; todavia deve ser conjugada com outro elemento, a soberania.

A caracterização do Estado federal se encontra na soberania, sendo visto como um todo, e em contraposição, a característica por excelência do Estado-membro se encontra na **autonomia**. Em definição, soberania é aquele poder supremo e que dita, aquele no qual não há nenhum outro acima. A autonomia atua dentro dos limites preceituados pela soberania⁶.

A própria Constituição em seu artigo 5º aflora um federalismo solidário, “todos são iguais perante a lei”, garantindo inclusive o direito à igualdade, alcançando as desigualdades de fato, tratando os desiguais na medida de sua desigualdade. Um dos principais fins da República Federativa brasileira é de promover o bem estar a todos, erradicar a marginalização e a pobreza, reduzir as desigualdades regionais e sociais, com base no artigo 3º da Carta Constitucional.

A Carta Magna instituiu competências entre a União, os Estados-membros, Distrito Federal e os Municípios, ora utilizando a técnica de repartição horizontal, ora a técnica de repartição vertical, como também exercendo, por vezes, a forma privativa, concorrente ou cumulativa⁷.

Portanto, o Estado Federal Brasileiro é caracterizado pela “descentralização do todo”, em que o “Estado total” é soberano, descentralizado em Estados-membros autônomos, e que estão “descentralizados em Municípios”, também dotados de autonomia⁸.

⁴ MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 30ª edição, 2010, p. 200.

⁵ Ibid.

⁶ FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. O Estado Federal Brasileiro à Luz da Constituição de 1988. **Revista de Direito**, Universidade de São Paulo, 86, 116-129, 1991, p. 118.

⁷ FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira, op. cit. (Nota 06), p. 124-130.

⁸ DANILEVCZ, Ígor. **Tributação sobre o consumo e federalismo: perspectiva municipalista**. Editora Fórum, Interesse Público. Belo Horizonte, n. 65, jan./fev. 2011. P. 2.

O signo Federação é um princípio norteador e, quer seja de forma explícita ou implícita, serve como base para outros artigos, e além dos limites expressos, também existem os limites não expressos, e que possuem idêntica força no controle das reformas⁹.

O federalismo é marca da identidade constitucional e “não se limita a ser modelo de repartição espacial das unidades federadas”¹⁰. Para Salete Oro, ele traz em si a garantia constitucional de fracionamento e limitação dos poderes do Estado-Nação e a descentralização federativa em unidade é um princípio complementar, não se desprezando a unidade nacional.

O federalismo brasileiro é rígido, sendo um sistema de federalismo orgânico, que surgiu como resultado de um movimento de força centrífuga, tendo origem natural-histórica. Prosseguindo nesse entendimento, o federalismo de força centrífuga teve foco na descentralização, sendo instituído com a Magna Carta o federalismo cooperativo equilibrado, junto aos fins do Estado Democrático de Direito. Com as respectivas emendas que ocorreram ao longo do tempo, objetiva-se a consolidação do federalismo cooperativo de Estado social e equilibrado, em conformidade aos fins constitucionais¹¹.

O modelo brasileiro está baseado na experiência de outros países, principalmente na Constituição americana, está cheio de resquícios e possui diversos vícios históricos das épocas passadas. Entretanto, de certa forma, o Brasil se distanciou do modelo Norte-americano, que era o modelo influenciador, e passou a ter uma identidade diferente, pois nenhuma experiência federativa ocorreu de forma análoga¹².

O Brasil possui um sistema de composição do Senado similar ao do norte-americano, com o mesmo número de cadeiras para Estados, porém existem diferenças em termos populacionais que acabam gerando no modelo brasileiro “excessivo grau de super-representação aos Estados menores”¹³.

A Constituição de 1988 determina que a República brasileira é regida pelo modelo Federativo de Estado, estabelece de forma rígida a distribuição de competências e receitas (originárias e repartidas). Ademais, prescreve que a *forma federativa* é cláusula pétrea. Assim, tendo o constituinte originário deu extrema relevância à preservação da construção federativa.

A República Federativa do Brasil, criada com base na Constituição Federal de 1988, é um resultado de evoluções históricas, de transformações sociais, e que hoje determina

⁹ BOFF, Salete Oro. A Federação Como Cláusula Pétrea. **Revista Direito em Debate**. Nº 16/17, jan./jun. 2002, p. 93.

¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, n. 76, jul./ago., 2015, p. 12

¹¹ BOFF, Salete Oro, op.cit. (nota 09), pp. 13-14

¹² BOFF, Salete Oro, op.cit. (nota 09), p. 14

¹³ ARRETCHE, Marta, op.cit. (nota 03).

orientações de como o Estado brasileiro deve ser organizado, inclusive estabelecendo limitações e poderes aos entes federados, e como estes devem coexistir de forma harmoniosa.

A Constituição da República brasileira prevê em seu artigo 1º, *caput*: “a **República Federativa do Brasil**, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)” (grifo nosso). Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba consideram Federação e República como os princípios mais importantes da Constituição¹⁴.

A Constituição Federal de 1988 ordena que os Estados-membros observem princípios por ela estabelecidos, porém, não circunscreve somente normas que emitem valorações, diretrizes ou definem linhas mestras, mas também exige a observância de normas precisas, “que preordenam a sua organização, que preorientam a sua atuação”¹⁵.

A Constituição Federal de 1988 consagra em seu artigo 1º, I¹⁶, o *princípio da indissolubilidade*, determinando a unidade nacional e a descentralização¹⁷. Deve ser entendido que a Magna Carta instituiu uma organização federal que não pode ser dissolvida, e não pode ser ameaçada a coexistência harmoniosa entre Estados, Municípios, Distrito Federal e União.

O artigo 18 da Constituição Federal preceitua a organização político-administrativa, que compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, e compreendem tríplice capacidade de auto-organização e normatização adequada, autoadministração e autogoverno¹⁸.

Em outras palavras, os Estados e Municípios passaram a deter competências ampliadas, acompanhadas pelas características de capacidade de legislar, de se auto-organizar e de auto-governar, por meio da repartição de competências e da igualdade de representação no Senado Federal¹⁹.

A forma federativa é indissolúvel, assim, a Carta Magna deve ser apreciada sem que a organização federal instituída no Texto seja ameaçada, sem que seja a “coexistência harmoniosa e solidária da União, Estados e Municípios” comprometida²⁰.

¹⁴ TORRES, Heleno Taveira, *op.cit.* (nota 10), p. 12

¹⁵ FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira, *op. cit.* (Nota 06), p. 120.

¹⁶ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; (dentre outros)

¹⁷ Moraes, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 2011, p. 288.

¹⁸ AWAZU, Luís Alberto de Fischer, *op.cit.* (nota 02), p. 79.

¹⁹ BOFF, Salete Oro, *op.cit.* (nota 09), p. 92.

²⁰ AWAZU, Luís Alberto de Fischer, *op.cit.* (nota 02), p. 79.

O artigo 19 da Constituição Federal faz vedações gerais à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e aqui destaca-se o inciso III, que dispõe sobre a isonomia federativa. Nesse sentido, Luís Alberto Awazu entende que a imunidade tributária recíproca decorre da isonomia federativa, e veda a criação de predileções ou diferenças entre brasileiros, estando os entes federados na mesma posição.

2.1. Impedimento de secessão do Estado Federativo brasileiro e a Cláusula Pétrea

Conforme o artigo 34, I²¹, da Constituição, é vedado o *direito de secessão* do Estado-membro, e em caso de tentativa será decretada a intervenção federal. Ao tratar das hipóteses de Emenda, a Constituição logo diz no artigo 60, § 4º, inciso I que: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:(*caput*) (...) Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir” (§4º), dentre outros: “a forma federativa de Estado (I)”.

No artigo 60, § 1º encontram-se os limites circunstanciais e no artigo 60, § 4º²², os limites materiais. A rigor, este segundo é protegido pelas cláusulas pétreas, um núcleo intangível dos direitos assegurados pelo Texto maior²³.

Com relação aos limites materiais, existem duas teses no direito comparado. Uma delas considera que os limites materiais ao poder de reforma devem ser vistos como políticos, sem eficácia jurídica efetiva, tendo por consequência:

- (i) inexistência de diferença de natureza entre o poder constituinte e o poder de revisão: ambos são expressões da soberania, do poder constituinte do povo e, no âmbito de uma democracia representativa, ambos são exercidos pelos representantes do povo;
- (ii) inexistência de distinção entre normas constitucionais originárias e derivadas (...)
- (iii) os limites ao poder de reforma não impedirão a mudança caso esta seja a vontade efetiva do povo (...)
- (iv) fomentariam a ruptura institucional pois, ao se pressupor a insuficiência de “constrangimentos jurídicos” subjuguem, de fato, a vontade popular majoritária, a impossibilidade jurídica de alteração de determinados conteúdos normativos teria como único efeito prático levar as maiorias atuais ao caminho da revolução, è nova manifestação do poder constituinte originário, com prejuízos óbvios à segurança jurídica e à estabilidade das instituições políticas.²⁴

A outra, no caso de se atribuir “às cláusulas pétreas a natureza de limites jurídicos efetivos ao poder de reforma constitucional”, coloca-se como dever do Judiciário declarar a

²¹ Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: I - manter a integridade nacional;

²² Ambos da Constituição Federal de 1988.

²³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto Federativo e Reforma Tributária. **Revista de Direito Administrativo**. N. 222: 87-96. Rio de Janeiro, out./dez., 2000, p. 88.

²⁴ CANOTILHO, J. Gomes. **Comentários à Constituição do Brasil**. 1ª edição. Saraiva, 2013, p. 1.129.

inconstitucionalidade de Emenda Constitucional, nos sistemas que utilizam o *judicial review*. Esta doutrina majoritária é adotada pelo Brasil²⁵.

Para que uma emenda venha ferir o Pacto Federativo, a cláusula pétrea da Federação, não precisa que somente declare a sua abolição, basta que somente atente contra a autonomia dos Estados da Federação, impedindo a capacidade destes de exercer o auto-governo e a auto-administração²⁶.

Em outra concepção, diante da cláusula pétrea constante no artigo 60, § 4º, inciso I, podem ser extraídas duas possibilidades de interpretação. A primeira, considera que qualquer alteração no Pacto Federativo seria inconstitucional, o Texto constitucional estaria mais engessado, porém seria mais respeitado e a Federação se encontraria mais valorizada. A segunda, busca os princípios da forma federativa de Estado e implica na necessidade de manutenção dos princípios federativos²⁷.

Três são os princípios federativos: a autonomia das unidades federadas (artigo 18), a igualdade de representação e de poderes no seio da federação (artigos 46, §1º, e 25, §1º), e, por último, a limitação de poderes entre as unidades federadas e a União (artigo 34, *caput*). Desde que estes princípios sejam preservados e não sejam restringidos em seu conteúdo e aplicação, “podem receber tratamento constitucional e legal diverso do que hoje lhes é destinado”²⁸.

Ocorre um reforço da principal ideia de Estado Federal, com base no fracionamento dos poderes e na partilha das competências entre os entes da Federação, mantendo sua autonomia e tendo sido consagrada na Constituição brasileira de 1988 como um dos princípios essenciais do Estado Federativo, intangível conforme expressa prescrição dada pelo artigo 60, § 4º, I, da Magna Carta²⁹.

E desta forma, no objetivo de construção do Sistema Brasileiro Constitucional Tributário, o constituinte decidiu por separar as competências fiscais relativas à União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do Pacto Federativo do Brasil.

²⁵ Ibid, p. 1130.

²⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi, op. cit. (nota 23), p. 89.

²⁷ BOFF, Salete Oro, op.cit. (nota 09), p. 95.

²⁸ AGRA, Walber Moura, BONAVIDES, Paulo, MIRANDA, Jorge. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Forense, 2009. P.1006.

²⁹ AWAZU, Luís Alberto de Fischer, op.cit. (nota 02), p. 80.

3. Atual Sistema de Imposição Tributária e Repartição Fiscal

O artigo 145 da Constituição Brasileira determina que os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria podem ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Cabe também salientar que ela coloca outras espécies tributárias e requisitos para a sua constituição, dentre as quais estão os empréstimos compulsórios (artigo 148), as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de fiscalização profissional (artigo 149).

Conforme a Constituição Federal, a União possui competência fiscal nos artigos 153 e 154 (ainda que em situações excepcionais), os Estados possuem competência no artigo 155, e os Municípios no artigo 156. No caso do Distrito Federal, de acordo com o artigo 147, este possui competência com os estaduais e municipais³⁰.

O Sistema Tributário Nacional possui rigidez e exaustividade, advindas de dois fundamentos, que são as regras de competência e a repartição de receitas, sendo ambas fortemente reguladas pela Constituição Federal. Os impostos da União (artigo 153), dos Estados (artigo 155) e dos Municípios (artigo 156) são definidos pela Carta Magna, e os requisitos para que sejam instituídos são determinados por ela³¹.

Assim, a determinação constitucional de repartição dos tributos é destinada a cada ente participante da composição do Estado brasileiro, competindo a cada um deles a instituição dos tributos nos termos da Constituição.

Não é possível o exercício do poder de tributar sem que seja com base na Constituição Federal que define as hipóteses de incidência do tributo e determina o conteúdo material para que possa exercer a competência³².

Em razão do caráter descentralizador adotado pelo Estado Federado brasileiro, há determinação constitucional de transferências intergovernamentais, que são denominadas de Transferências Constitucionais Diretas e Indiretas.

As transferências são realizadas da União para os Estados e Municípios e dos Estados para os Municípios. As transferências indiretas são feitas por meio dos Fundos de Participação (Fundo de Participação dos Estados e Fundo de Participação dos Municípios); como a seguir se verá.

³⁰ TORRES, Heleno Taveira, op.cit. (nota 10), p. 15.

³¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 163.

³² Ibid, p. 165.

Emerson Silva Gomes explicita que os objetivos das transferências intergovernamentais é de permitir a sobrevivência do Sistema Federativo. O federalismo fiscal visa fundar padrões de racionalidade e eficiência econômica, de modo que ajustes possam ser feitos na organização do Estado federado, conforme o processo político permita que sejam realizadas alterações.

O foco é de redução do desequilíbrio fiscal vertical, buscando harmonizar as receitas e despesas conferidas aos governos subnacionais. As competências materiais e fiscais instituídas pela Constituição aos entes descentralizados devem seguir os critérios de eficiência e racionalidade econômica, entendendo que o nível de governo onde se concentra a prestação de bens e serviços públicos não possui amparo suficiente de suas receitas para cumprir essas tarefas³³.

3.1. Transferências Constitucionais Diretas

A Constituição Federal determina nos artigos 157, inciso I e 158, inciso I que pertencem aos Estados, Distrito Federal e Municípios:

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

A União destinará 100% do produto da arrecadação do Imposto de Renda retido na fonte pelas autarquias e fundações estaduais ou municipais aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Financeiras incidente sobre o ouro enquanto ativo financeiro, conforme critério de origem, a União destinará 30% dos Estados, Distrito Federal e Municípios e os outros 70% que incidem sobre o ouro³⁴.

O Imposto Territorial Rural poderá ter 50% do produto de sua arrecadação destinada aos Municípios, ou ter transferência de 100% nos termos do artigo 153, § 4º, III, da Constituição Federal³⁵. Do produto da arrecadação dos Impostos Residuais, a União deve transferir 20% aos Estados e Municípios³⁶.

A União também destinará aos Estados e ao Distrito Federal, 29% do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico, a ser distribuída conforme

³³ GOMES, Emerson Cesar da Silva. Fundamentos das Transferências Intergovernamentais. **DPU n° 27**, mai-jun, 2009, p. 85.

³⁴ GIOIA, Fulvia Helena de. **Tributação e Custeio da Educação Pública**. São Paulo: Juruá, 2018, p.96.

³⁵ Artigo 153, (...) § 4º, (...) III: “será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.”

³⁶ GIOIA, Fulvia Helena de, op. cit. (nota 34).

disposição legal, devendo os recursos arrecadados possuírem destinação “ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes”. Do montante de recursos destinados aos Estados, 25% devem ser passados aos seus Municípios, conforme critério estabelecido em lei³⁷.

Do total da receita do ICMS, 25% são transferidos para os Municípios. Desse montante, ocorre uma transferência, uma devolução, em que $\frac{3}{4}$ são destinados ao Município de origem da arrecadação, e $\frac{1}{4}$ é partilhado conforme a legislação de cada estado, verificando-se a redistribuição, desatado do local em que houve a arrecadação. E do total arrecadado do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores pelos Estados, 50% será destinado aos Municípios³⁸.

3.2. Transferências Indiretas

O artigo 159, I, da Carta Magna determina que a União, do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre produtos industrializados³⁹, entregará do total arrecadado do IPI, 21,5% do ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, e 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios; do total do IR, entregará 22,5% ao FPE, e 23,5% ao FPM⁴⁰. Será concedido 1% ao Fundo de Participação dos Municípios a ser entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano e do primeiro decêndio de dezembro de cada ano⁴¹.

Detalhadamente, serão destinados 3% para aplicação em programas de financiamento nas regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste⁴². Do produto da arrecadação do IR 0,6% é destinado à região Norte, 1,8% é destinado ao Nordeste, e 0,6 à região Centro-Oeste. Do IPI serão entregues 0,6% à região Norte, 1,8% é destinado ao Nordeste, e 0,6 à região Centro-Oeste⁴³.

O total do produto da arrecadação que é transferido aos Fundos de Participação é de 49% do IR e 57% do IPI⁴⁴.

³⁷ Artigos 159, inciso III e § 4º, e 177, § 4º, inciso II, alínea “c”, da Constituição Federal.

³⁸ GIOIA, Fulvia Helena de, op. cit. (nota 34), p.96.

³⁹ Artigo 153, III e IV, da Constituição Federal: “Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados;”

⁴⁰ GIOIA, Fulvia Helena de, op. cit. (nota 34), p.97.

⁴¹ Artigo 159, inciso I, alíneas “d” e “e”, incluídos pela Emenda Constitucional nº 55/2007 e Emenda Constitucional nº 84/2014.

⁴² A União entregará três por cento, para que sejam aplicados em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste por meio das instituições financeiras especificamente regionais, conforme os planos regionais de desenvolvimento, sendo reservado ao semi-árido do nordeste a metade dos recursos, nas formas estabelecidas em lei.

⁴³ GIOIA, Fulvia Helena de, op. cit. (nota 34), p.97.

⁴⁴ GIOIA, Fulvia Helena de, op. cit. (nota 34). p. 97.

O artigo 159, II, da Constituição instituiu que do produto da arrecadação do IPI, a União entregará 10% aos Estados e ao Distrito Federal em proporção ao valor das exportações realizadas dos produtos industrializados.

Nos termos do artigo 159, inciso I, alíneas “a” e “b” e do artigo 161, incisos II e III da Constituição Federal, o cálculo e a entrega das liberações dos recursos do FPE e do FPM serão feitos conforme Lei Complementar⁴⁵.

A Constituição Federal de 1988, conforme o artigo 161, II e parágrafo único, determina que o Tribunal de Contas da União (TCU) irá efetuar o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação e a lei complementar estabelecerá normas de entrega dos recursos de forma a promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios.

A Lei Complementar que trata do assunto é a LC nº 143, de 17 de julho de 2013.

Os recursos do FPE, observando as regras do artigo 4^{o46} serão:

Art. 4º A União observará, a partir de março de 1990, os seguintes prazos máximos na entrega, através de créditos em contas individuais dos Estados e Municípios, dos recursos do Fundo de Participação:

I - recursos arrecadados do primeiro ao décimo dia de cada mês: até o vigésimo dia;

II - recursos arrecadados do décimo primeiro ao vigésimo dia de cada mês: até o trigésimo dia;

III - recursos arrecadados do vigésimo primeiro dia ao final de cada mês: até o décimo dia do mês subsequente.

§ 1º Até a data prevista no caput deste artigo, a União observará os seguintes prazos máximos:

I - recursos arrecadados do primeiro ao vigésimo dia de cada mês: até o décimo quinto dia do mês subsequente;

II - recursos arrecadados do vigésimo primeiro dia ao final de cada mês: até o vigésimo dia do mês subsequente.

§ 2º Ficam sujeitos à correção monetária, com base na variação do Bônus do Tesouro Nacional Fiscal, os recursos não liberados nos prazos previstos neste artigo.

O Tribunal de Contas da União irá realizar o cálculo das quotas referentes aos Fundos de Participação e acompanhará a classificação das receitas que lhe dão origem.

No caso, a primeira transferência é denominada de “valor corrigido” (artigo 2º, inciso II, da LC) e a segunda, é intitulada de “montante a ser distribuído”, formado por 21,5% do produto da arrecadação efetiva do IPI e do IR no decêndio antecedente ao da distribuição, nos termos do artigo 159, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal.

Desta forma, serão contrastados o somatório dos valores corrigidos das Unidades Federadas com o montante a ser distribuído. São extraídas duas hipóteses:

⁴⁵ Constituição Federal, artigo 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

⁴⁶ Dispõe sobre os prazos máximos de entrega dos recursos que devem ser observados pela União.

f) caso o somatório seja **superior** ao montante a ser distribuído, cada UF receberá cota proporcional à que auferiu no correspondente decêndio de 2015, reduzidas de forma que o somatório das cotas seja igual ao montante a ser distribuído; em consequência, esta situação perpetua os coeficientes individuais de partilha da redação original da LC 62/1989;

g) caso o somatório seja **inferior** ao montante a ser distribuído, as cotas individuais serão resultado da soma de duas parcelas: uma, igual ao valor corrigido (...); outra, aplicando-se novos coeficientes individuais de partilha (recalculados anualmente pelo TCU) sobre a quantia excedente ao montante a ser distribuído;⁴⁷

A Lei ainda determina no artigo 2º, inciso III, que em 1º de janeiro de 2016, a parcela que for superior ao montante especificado no inciso II, deverá ser distribuída de forma proporcional a coeficientes individuais de participação adquiridos com o arranjo de “fatores representativos da população e do inverso da renda domiciliar per capita da entidade beneficiária”, sendo estipuladas pela própria Lei Complementar.

No Fundo de Participação dos Municípios (FPM), a União destina aos Municípios receita que este último não teria como arrecadar, mesmo que de outra forma. Ela possui um caráter redistributivo, assim, não ocorre uma devolução tributária, pois os recursos que a eles são destinados não possuem relação com as bases tributárias da sua jurisdição. A distribuição é feita com base no número de habitantes e na renda *per capita* inversa, ou seja, Municípios podem receber repasses diversos em razão da diferença de renda *per capita* de cada um⁴⁸.

O critério de repartição do Fundo de Participação dos Municípios será de 10% aos Municípios das Capitais dos Estados, sendo distribuído de forma proporcional a um coeficiente individual de participação resultante do produto de dois fatores, nas quais são o fator representativo da população e o fator representativo do inverso da renda *per capita* do referente Estado, seguindo termos apresentados pelo Código Tributário Nacional no Capítulo dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, e serão atribuídos 90% aos outros Municípios do País⁴⁹.

Cada Município terá um coeficiente individual de participação determinado no dispositivo legal, sendo o coeficiente estipulado conforme o número de habitantes. As quotas serão revisadas anualmente, seguindo os dados oficiais elaborados pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)⁵⁰.

⁴⁷ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE**. 2018. P. 3.

⁴⁸ CATAIA, Márcio. Federalismo Brasileiro. As relações intergovernamentais analisadas a partir das transferências voluntárias (União/Municípios). **Revista Geográfica de América Central**, vol. 2., julio-diciembre, 2011, pp. 1-16. Universidad Nacional, Costa Rica, p. 2

⁴⁹ Artigos 90 e 91 do Código Tributário Nacional.

⁵⁰ Artigo 91, parágrafos 2º e 3º, do Código Tributário Nacional.

4. Regras Constitucionais para Concessão de Benefícios Tributários e a Guerra Fiscal

No âmbito Estadual é possível verificar a existência de uma disputa nas operações interestaduais a respeito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). A Emenda Constitucional 42/2003 consagrou imunidade ao ICMS de operações e prestações de serviços para o exterior, e a Constituição Federal estabeleceu algumas soluções ao tributo⁵¹.

Nas operações interestaduais, adotou-se o princípio da origem, na qual os Estados federados estão envolvidos em uma mesma operação de compra e venda. Desta forma, os serviços e as mercadorias que circulam de um Estado para o outro incorporam no preço os impostos que serão pagos ao Estado de origem. Há união do mercado e integração formada por Estados distintos, não importando a transferência do bem ou serviço de um Estado ao outro. O Estado de destino precisa aceitar os créditos gerados em outro Estado, na qual os impostos pagos ao Estado de origem sejam abatidos do imposto devido ao Estado de destino⁵².

A Constituição Federal de 1988 estabelece que o ICMS será um imposto não-cumulativo, sendo compensado em cada operação “com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”⁵³.

A Resolução do Senado nº 22/90 estipulou alíquotas do ICMS, sendo a regra de 12% nas operações e prestações interestaduais. Nas operações e prestações a serem realizadas nas regiões Sul e Sudeste, com destino às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Espírito Santo as alíquotas são de 7%. Nas operações de exportação ao exterior, a alíquota é de 13%.

A Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015 passou a determinar nova partilha nas operações e prestações interestaduais, assim, no caso de consumidor final contribuinte ou não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado se adotará a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o Diferencial de Alíquota. A responsabilidade de recolhimento da diferença entre a alíquota interestadual e alíquota interna será feita pelo destinatário, se for contribuinte do imposto, ou pelo remetente, se o destinatário não for contribuinte do imposto.

A referida Emenda Constitucional ainda dispôs sobre os casos de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, haveria uma proporção de partilha entre os Estados de origem e de destino. Desta

⁵¹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel (atualização). **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, 14ª edição, 2018, p. 193.

⁵² Ibid.

⁵³ Artigo 155, inciso II, §2º, inciso I da Constituição Federal.

forma, o Diferencial de Alíquota no ano de 2018 foi de 80% para o Estado de destino e 20% para o Estado de origem, e em 2019 passou a ser de 100% ao Estado de destino.

A Constituição permitiu certa flexibilidade aos Estados com relação às alíquotas internas do ICMS, e que podem ser graduadas de forma unilateral, desde que observado o limite mínimo das alíquotas interestaduais⁵⁴. A fixação de alíquotas interestaduais e de exportação deverá ser realizada por “resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros”⁵⁵.

A concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de forma unilateral pelos Estados foi limitada na norma constitucional, cabendo à lei complementar sua regulação⁵⁶. A Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975 cumpre a determinação dada pelo texto constitucional, sendo possível a concessão de exonerações por meio de convênios interestaduais.

Em 2014, o Convênio ICMS 70, de 29 de julho de 2014 tentou trazer uma solução à guerra fiscal, tratando de remissão e anistia.

Aponta para a convalidação dos benefícios fiscais até então concedidos sem amparo em convênio aprovado no âmbito do CONFAZ por períodos de tempo diferenciados, conforme o setor econômico, além da possibilidade de extensão dos referidos benefícios a outros contribuintes estabelecidos no território do Estado concedente nas mesmas condições e prazos de fruição. Inauguralmente, o Convênio ICMS 70 foi firmado por 21 Estados mas certamente será assinado por todos já que permitirá a regularização de atos internos estaduais irregulares, que poderão ensejar, no futuro, a responsabilização dos gestores estaduais envolvidos.⁵⁷

A existência de Guerra Fiscal tem por objetivo, com a concessão de benefícios e incentivos fiscais clandestinos sem obediência à normas dos convênios (que possuem natureza legal), atingir a economia e a arrecadação de outro Estado membro, de forma que:

um crédito fictício (que não correspondeu a um imposto efetivamente pago no Estado de origem) é lançado nas notas fiscais para valer e ser abatido do imposto devido no Estado de destino, repercutindo diretamente no tributo a ser pago⁵⁸

Para Ives Gandra Martins, o ICMS é um imposto de vocação nacional na qual foi entregue aos Estados a sua competência, porém que deveria ser um tributo federal ou centralizado, como ocorre na maioria dos Países. Muitos Estados brasileiros tem agido em

⁵⁴ Artigo 155, inciso II, § 2º, inciso VI, da Constituição Federal.

⁵⁵ Artigo 155, § 2º, inciso IV, da Constituição Federal.

⁵⁶ Artigo 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal.

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel (atualização), op. cit. (nota 51), p. 193.

⁵⁸ Ibid.

desconformidade com a Constituição, e instituem de forma ilegal incentivos fiscais provocando a Guerra Fiscal⁵⁹.

Nos termos da Lei Complementar nº 24/1975, a inobservância dos preceitos nela estabelecidos poderá acarretar a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal destinado ao estabelecimento recebedor da mercadoria, e “a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente”⁶⁰.

A validade da concessão de benefícios e incentivos fiscais sobre o ICMS, nos termos da Constituição, deve estar sujeita à deliberação dos Estados e do Distrito Federal, conforme prescrições de lei complementar⁶¹.

No ano de 2011, os Estados brasileiros (Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e Distrito Federal) vendo a perda na arrecadação do ICMS em razão do comércio eletrônico, celebraram um acordo no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). O trato estipulou que nas operações interestaduais em hipóteses de o consumidor final adquirir mercadorias ou bens via *internet*, *telemarketing* ou *showroom*, a receita da parcela do ICMS sobre essas operações seria repartida. O Protocolo inclusive é aplicado em operações originárias de unidades federadas que não são signatárias do Protocolo⁶².

As alíquotas fixadas pelo Protocolo são de 7% para mercadorias ou bens provenientes do Sul e Sudeste, com exceção do Espírito Santo e 12% para os bens ou mercadorias que procederem das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo.

O Protocolo 21 traz nova hipótese de incidência para o ICMS, violando os princípios constitucionais “da estrita legalidade, competência tributária, pacto federativo, capacidade contributiva e tangencia o efeito confiscatório do tributo”⁶³, sendo uma resposta inconstitucional dos Estados consumidores e um alerta para a necessidade de alteração do texto constitucional, inclusive porque o modelo de incidência fiscal do ICMS em operações comerciais eletrônicas de mercadorias com destino a outros Estados que não seja do fornecedor ataca o pacto federativo.

⁵⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Reforma Tributária e a Carga Burocrática**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 9-18, maio/junho, 2016.

⁶⁰ Artigo 8º, da Lei Complementar 24/1975.

⁶¹ Artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”.

⁶² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; OLIVEIRA, Gustavo André de; STOBE, Luciane Aparecida Filipini. Protocolo 21/2011 – Uma Resposta Inconstitucional à Omissão da Reforma Tributária. **Revista SODEBRAS**, volume 8, nº 95, ISSN 1809-3957, Novembro, 2013.

⁶³ Ibid.

Por consequência, estando diante de tantos problemas ligados à Guerra Fiscal entre os Estados e da necessidade de manutenção do Pacto Federativo brasileiro, que se mostra necessitado de harmonia entre os entes federados, principalmente em razão da disputa para maior arrecadação de tributos, propostas têm sido apresentadas como reformas constitucionais no objetivo de solução dos conflitos existentes. Entretanto, de acordo com determinadas imposições constitucionais, revela-se possível que determinadas propostas possam “esbarrar” no Pacto Federativo, e por conseguinte, gerar inconstitucionalidade.

5. O Pacto Federativo e Implicações em Possíveis Reformas

Como já foram mencionadas as regras de competência e repartição de receitas, bem como as determinações constitucionais para instituição de tributos, cabe realizar uma análise sobre a criação de um novo tributo sobre o consumo e os parâmetros estabelecidos pela Constituição da República de 1988.

Conforme explicita Humberto Ávila, a instituição das regras de competência em nível constitucional faz com que haja certa rigidez modificativa. Assim, as normas possuem hierarquia constitucional e por esse motivo não podem ser modificadas por lei ordinária, porém possuem um procedimento específico.

O artigo 60, §4º da Constituição Federal regula a reforma constitucional e não permite proposta de emenda que seja tendente a abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes, os direitos e garantias individuais.

Ao se tratar de uma Reforma Tributária, de uma Emenda Constitucional, que venha a alterar o Sistema Tributário Nacional, é possível que duas cláusulas pétreas venham ser atingidas ou violadas: no inciso IV, a dos direitos e garantias fundamentais; e, o inciso I, a forma federativa de Estado⁶⁴.

De acordo com Ricardo Lodi, uma Emenda Constitucional pode violar a autoadministração dos Estados e do Distrito Federal se reduzir suas competências tributárias, sendo necessário um mínimo de recursos financeiros que sejam obtidos de forma direta por eles ao exercerem sua competência tributária. Desta forma, a simples transferência constitucional do produto da arrecadação da União para os Estados não é por si uma garantia de que vão poder exercer a autoadministração “haja vista que o exercício das competências materiais conferidas

⁶⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi, op. cit. (nota 23), p. 89.

aos Estados não pode depender exclusivamente do exercício da competência tributária da União”⁶⁵.

O autor ainda entende que o Estado somente pode garantir a observação de suas prioridades caso ele mesmo exerça sua competência tributária. Se a arrecadação dos Estados ficar dependente dos tributos federais, a concessão de incentivos e benefícios tributários pela União atenderia primeiramente aos interesses de âmbito federal, comprometendo a autonomia dos Estados membros dada pela Constituição Federal, sendo necessário que haja ao menos um tributo de larga base econômica na competência fiscal dos Estados e do Distrito Federal.

As alterações no Pacto Federativo, ainda que venham a limitar sobremaneira a autonomia dos entes federados, ainda que haja redução considerável de sua competência fiscal, tende a abolir a forma federativa de Estado e, portanto, fere a cláusula pétrea do inciso I. Porém, para que não incida nessa ocorrência, é necessário que cada ente federado possua competência tributária de ao menos um imposto de larga base econômica⁶⁶.

Ubaldo Balthazar, Luciane Stobe e Gustavo Oliveira entendem que a competição excessiva entre os Estados traz grande deformidade entre as regiões brasileiras e causa falha na arrecadação de todos os entes federados. O Protocolo 21 não solucionou o problema da Guerra Fiscal entre os Estados, contudo trouxe maior disputa, tendo em vista que os Estados com maior faturamento no *e-commerce* (São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais) não são signatários do acordo. E ainda acrescentam:

O que o Protocolo 21 escancara é a emperrada resistência a uma reforma tributária no Brasil. Despreocupado com o desenvolvimento nacional equilibrado, o Congresso Nacional ignora uma legislação tributária desatualizada e desloca para o Judiciário a obrigação de fornecer uma resposta política à sociedade brasileira⁶⁷.

Vale salientar, que um dos critérios na qual se busca observar ao se distribuir competências tributárias é o da mobilidade da base tributária. Em casos de tributos incidentes sobre bases móveis (por exemplo, renda, consumo e bens móveis), a tendência dos contribuintes é de se deslocarem para as áreas em que podem obter menor tributação⁶⁸.

Além das estipulações constitucionais de proteção ao Pacto Federativo, também há no Brasil a dificuldade de aprovação de reformas, que podem ter um efeito positivo ou negativo sobre a estruturação do Estado Federado.

⁶⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi, op. cit. (nota 23), p. 89.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; OLIVEIRA, Gustavo André de; STOBE, Luciane Aparecida Filipini, op. cit. (nota 62).

⁶⁸ GOMES, Emerson Cesar da Silva, op. cit. (nota 33), p. 85.

Nesse sentido, Marta Arretche entende que a relação entre Federalismo e Bicameralismo possui forte influência sobre a mudança que é necessária, porém bem dificultosa. O Senado brasileiro como casa partidária, pode ter influência sobre possíveis mudanças institucionais, com poder de veto, inclusive se a ordem partidária prevalecer sobre a concordância das representações regionais.

O modelo original federativo criou uma segunda câmara de representação regional para que não ocorressem mudanças institucionais, entretanto desenvolvimentos que ocorreram após as instituições representativas têm tornado progressiva a conexão entre federalismo, câmara alta, poder de veto das unidades constituintes e estabilidade das políticas públicas. O modelo de bicameralismo é comum nos estados federativos, e a Câmara Alta foi enfraquecida em muitos estados unitários, com o objetivo de produzir um refúgio à nobreza na ocorrência do sufrágio universal, porém continuou nos sistemas de representação territorial⁶⁹.

A autora entende que o efeito do federalismo no processo de mudança institucional pode ter, nos casos de ameaça aos direitos das unidades constituintes uma maior dificuldade de aprovação da matéria, pois estas unidades constituintes terão os recursos institucionais necessários para poderem exercer o seu “poder de veto”. Se espera que os Estados federativos possuam maior estabilidade das políticas públicas.

Existe um problema com relação aos Senados que é apresentado. A Câmara Alta é considerada “uma arena adicional de veto”, tendo um comportamento diferido da Câmara Baixa. A Câmara Alta representaria territórios e etnias, e desta forma votariam a favor dos governadores, de acordo com as suas preferências, “elites regionais ou mesmo a opinião pública de seu distrito de origem”⁷⁰.

Martha Arretche entende que a atuação parlamentar é vista nas arenas decisórias com sua potencialidade antipartidária, de forma que os partidos federativos estariam mais tendentes a enfraquecer os partidos nacionais. Assim, que as bancadas estaduais de senadores agiriam em agravo às bancadas partidárias nacionais, sendo este um efeito do federalismo. Por outro lado, pode ser que a lealdade partidária divida os representantes de um mesmo distrito eleitoral. Muitos estudos indicam que a filiação partidária divide bancadas territoriais, inclusive nos Estados federativos.

⁶⁹ ARRETCHE, Marta. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro, Editora FGV/Editora Fiocruz, 2012.

⁷⁰ Ibid.

“Portanto, somente sob o bicameralismo simétrico faria sentido a associação entre existência do Senado e freio à mudança”⁷¹. Entretanto, ainda é possível que as duas casas venham agir como um ator de veto. Na ocorrência da mesma composição partidária as regras do processo decisório podem permitir mudanças no *status quo*.

Vale mencionar crítica do Professor Manoel Gonçalves, ao entender que o federalismo constitucional brasileiro sempre foi assimétrico, há um “‘pacto federativo’ inacabado, dadas as tantas externalidades interjurisdicionais, por pressões políticas ou inações legislativas (i), incessantes litígios (ii) e ausência de adequada coordenação institucional (iii)”⁷², e ainda ao longo dos anos, o Senado tem tentado encontrar soluções em uma “agenda federativa”, porém existe uma falta de sistematicidade e de planejamento das medidas, que são tomadas como atenuantes e não vem como medidas duradouras, entretanto estas ficam obscurecidas.

Por fim, levando em consideração as transferências intergovernamentais, Emerson Silva Gomes diz que o sistema adequado de transferências é aquele possuidor de flexibilidade, em que há “a preservação da independência dos governos subnacionais na fixação das prioridades, a previsibilidade e regularidade das transferências e a capacidade de não inibir a arrecadação local”⁷³.

Enfatizando a autonomia dos governos subnacionais, Celso de Barros Correia Neto diz que esses entes são dotados de competências próprias e possuem capacidade de agir sem interferência do ente-central. Assim, a autonomia em termos financeiros entrega aos entes federados a possibilidade de disporem de recursos próprios e necessários para atuação sobre aquilo que a Constituição lhes determinou.

Nesse sentido, partindo da eficiência e autonomia, a Constituição estabeleceu algumas estratégias normativas na divisão de receitas e encargos públicos, em que devem ser observadas a distribuição de competência tributária entre os entes federados, a centralização das competências e a distribuição da capacidade tributária ativa e a divisão do produto da arrecadação tributária⁷⁴.

⁷¹ Ibid.

⁷² TORRES, Heleno Taveira, op.cit. (nota 10) p. 9.

⁷³ GOMES, Emerson Cesar da Silva, op. cit. (nota 33), p. 90.

⁷⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. **Repartição de Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais**. Federalismo Fiscal: questões contemporâneas. Instituto Brasileiro de Direito Financeiro. Conceito editorial, pp. 197-216, 2010.

6. Conclusão

O Estado federado brasileiro surgiu como um movimento de força centrífuga, e suas principais características são a descentralização política e administrativa, havendo a distribuição de competências e receitas para os entes da Federação, dando autonomia a cada um, e determinando a cooperação entre eles.

A República Federativa do Brasil mostra-se diferenciada. O modelo brasileiro de federação possui uma peculiaridade importante, pois além de ter União, Estados e Distrito Federal como entes federados, os Municípios também integram essa forma estabelecida pela Constituição Federal de 1988.

Ao possuírem capacidade para instituir e fiscalizar tributos na qual a Constituição Federal lhes deu competência, os entes federados exercitam um direito na busca de manter a sua sustentação econômica, dividindo também com os outros a parcela que lhes é devida na arrecadação.

Assim, do produto da arrecadação da União, passa-se aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios determinada porcentagem conforme os termos constitucionais. De modo igual, os Estados transferem parte do produto da arrecadação de seus impostos aos Municípios de sua localidade.

As transferências podem ser subdividas entre transferências constitucionais diretas, na qual a Carta Magna instituiu que determinada porcentagem será repassada aos entes federados. Em se tratando de transferências indiretas, porcentagem do produto da arrecadação é destinada aos Fundos de Participação respectivos aos Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive com regulação de lei complementar, atualmente dada pela LC nº 143/13.

Mesmo com as transferências constitucionais, os entes federados possuem autonomia para o exercício que lhes foi dado pela Constituição para arrecadação de impostos por eles instituídos, desse modo, além da União, os Estados, Distrito Federal e Municípios buscam a sua parcela em relação aos outros entes da Federação.

Nesse sentido, o ICMS e a busca pela arrecadação dos Estados e Distrito Federal tem levado cada um a tentar “abocanhar” boa quantidade das arrecadações do Imposto, o que gera uma Guerra Fiscal dentro do Estado brasileiro. Na tentativa de solução, foram criadas diversas medidas constitucionais, inclusive algumas questionadas em sua inconstitucionalidade. As normas não são respeitadas pelos Estados.

Diante dessa dificuldade que perdura por anos, propostas de reforma no imposto para instituir o ICMS e cortar a Guerra Fiscal com concessão de benefícios foram feitas,

inclusive medidas de Propostas de Emendas à Constituição. Porém, é necessária a atenção ao Pacto Federativo, que não pode ser ignorado, pois é Cláusula Pétrea e sua abolição é vedada. Nesse caso, revela-se importante que as futuras reformas fiscais na Constituição de 1988 visem a reestruturação do Pacto Federativo, entendendo que não se deve ferir as características fundamentais do Pacto.

É de extrema relevância que a autonomia dos entes federados seja preservada, e que continue sendo dado aos Estados, Distrito Federal, Municípios e inclusive à União, competência para instituição e fiscalização de tributos, principalmente, daqueles de larga escala econômica que irão trazer a preservação econômica de cada ente nos termos constitucionais.

7. Referências Bibliográficas

AGRA, Walber Moura, BONAVIDES, Paulo, MIRANDA, Jorge. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Forense, 2009.

ARRETCHE, Marta. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro, Editora FGV/Editora Fiocruz, 2012.

ARRETCHE, Marta. **Federalismo e Democracia no Brasil: a visão da ciência política norte-americana**. São Paulo em Perspectiva, vol.15, nº 4, São Paulo, Outubro/Dezembro 2001.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

AWAZU, Luís Alberto de Fischer. **A importância da sustentabilidade do pacto federativo no Brasil e sua relação com o desenvolvimento nacional**. Dissertação para obtenção do Título de Mestre. 2012.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel (atualização). **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, 14ª edição, 2018.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; OLIVEIRA, Gustavo André de; STOBE, Luciane Aparecida Filipini. Protocolo 21/2011 – Uma Resposta Inconstitucional à Omissão da Reforma Tributária. **Revista SODEBRAS**, volume 8, nº 95, ISSN 1809-3957, Novembro, 2013.

BOFF, Salete Oro. A Federação Como Cláusula Pétrea. **Revista Direito em Debate**. Nº 16/17, jan./jun. 2002.

BRASIL. Lei Complementar nº 143, de 17 de julho de 2013. Dispõe sobre os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

CANOTILHO, J. Gomes. **Comentários à Constituição do Brasil**. 1ª edição. Saraiva, 2013.

CATAIA, Márcio. Federalismo Brasileiro. As relações intergovernamentais analisadas a partir das transferências voluntárias (União/Municípios). **Revista Geográfica de América Central**, vol. 2., julio-diciembre, 2011, pp. 1-16. Universidad Nacional, Costa Rica.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Repartição de Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais**. Federalismo Fiscal: questões contemporâneas. Instituto Brasileiro de Direito Financeiro. Conceito editorial, pp. 197-216, 2010.

DANILEVCZ, Ígor. **Tributação sobre o consumo e federalismo: perspectiva municipalista**. Editora Fórum, Interesse Público. Belo Horizonte, n. 65, jan./fev. 2011.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. O Estado Federal Brasileiro à Luz da Constituição de 1988. **Revista de Direito**, Universidade de São Paulo, 86, 116-129, 1991.

GIOIA, Fulvia Helena de. **Tributação e Custeio da Educação Pública**. São Paulo: Juruá, 2018.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. Fundamentos das Transferências Intergovernamentais. **DPU nº 27, mai-jun**, 2009.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 30ª edição, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reforma Tributária e a Carga Burocrática. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 9-18, maio/junho, 2016.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE**. 2018.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 2011.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto Federativo e Reforma Tributária. **Revista de Direito Administrativo**. N. 222: 87-96. Rio de Janeiro, out./dez., 2000.

TORRES, Heleno Taveira. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, n. 76, jul./ago., 2015.