cadastro de contribuintes do ICMS do estabelecimento que cometer alguma infração na espécie, quanto a *adquirir, distribuir, transportar, estocar ou revender derivados de petróleo, gás natural e suas frações recuperáveis, álcool etílico hidratado carburante e demais combustíveis líquidos carburantes, em desconformidade com as especificações estabelecidas pelo órgão regulador competente.* A qualificação do combustível inadequado, *em desconformidade com as especificações estabelecidas pelo órgão regulador competente*, autoriza o poder de polícia sobre o controle da qualidade.

Assim, a falta de regularidade da inscrição inabilita os estabelecimentos à prática de operações sujeitas ao ICMS, para *exercerem o mesmo ramo de atividade, mesmo que em estabelecimento distinto daquele*, como consequência da Lei 11.929/2005, do Estado de São Paulo, que autoriza a cassação da inscrição estadual do administrado infrator, com duração de 5 anos.

No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, o sistema tributário coopera intensamente para a realização dos fins de valores constitucionais do Estado, mediante obrigações principais ou acessórias, na construção do Estado Social na sua totalidade, inclusive como meio de intervencionismo estatal. Para tanto, a exigência de tributos deverá observar as limitações ao poder de tributar e, quanto à redistribuição, os princípios de bem-estar, dignidade da pessoa humana e solidariedade, afora os valores das ordens social e econômica.

Parte III – CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E FEDERALISMO

A Constituição Político-Federativa. Federalismo fiscal. Discriminação de rendas no Federalismo (fonte e distribuição do produto arrecadado). Federalismo horizontal, normas gerais de direito financeiro e leis complementares.

VI – CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E O FEDERALISMO FINANCEIRO COOPERATIVO EQUILIBRADO

SUMÁRIO: 1. Metodologia da Constituição Financeira cooperativa e sua interconstitucionalidade com a Constituição PolíticoFederativa – 2. O federalismo e sua dimensão funcional na Constituição de 1988 – 3. Federalismo financeiro cooperativo na Constituição Financeira no Brasil – escorço histórico e formação institucional – 4. Constituição Financeira e federalismo cooperativo – a busca da unidade perdida e controle de eficiência: 4.1 Controle da eficiência do sistema tributário como instrumento da Constituição Financeira – 5. Solidariedade como princípio legitimador do federalismo cooperativo equilibrado e rigidez constitucional – 6. Dirigismo constitucional e o dever de assegurar a redução de desigualdades regionais – limites e possibilidades: 6.1 Proibição de redução do federalismo cooperativo à centralidade da União – 7. Financiamento do federalismo cooperativo pelas fontes – as competências tributárias e o princípio da simetria entre as unidades federadas: 7.1 Evolução do modelo de repartição de competências tributárias no Brasil – 8. A transferência direta do produto arrecadado dos impostos – 9. A redistribuição por transferência indireta do produto arrecadado de tributos – os fundos públicos no federalismo cooperativo brasileiro: 9.1 Fundos de Participação e outras modalidades de transferências intergovernamentais constitucionais, indiretas, incondicionadas e automáticas; 9.2 Metacrítica ao simbolismo constitucional em virtude do descaso legislativo; 9.3 Repasse do valor adicionado do ICMS aos Municípios: 9.3.1 O caso do ICMS ecológico – 10. Constituição Financeira e transferências indiretas no federalismo horizontal. Um caso de distorção do sistema federativo brasileiro – a "guerra fiscal" do ICMS.

1. Metodologia da Constituição Financeira cooperativa e sua interconstitucionalidade com a Constituição Político-Federativa

A relação entre Constituição Financeira e Constituição Político-Federativa é de fundamental importância, ao integrar, pela forma de Estado, a estrutura orgânica do Estado brasileiro com a atividade financeira. Esta convergência ganha notável relevo mediante o modelo de *federalismo cooperativo de equilíbrio* adotado pela Constituição de 1988, como medida de repartição de poderes na República (elemento político) e descentralização financeira, para realizar o dirigismo constitucional do desenvolvimento com redução das desigualdades sociais, econômicas e regionais.

Capítulo importante da Constituição Financeira é aquele que demarca o âmbito material do federalismo financeiro, quanto à forma de discriminação de rendas, o que compreende a repartição constitucional de competências e a distribuição do produto arrecadado dos tributos entre os entes federativos. Numa teoria da Constituição material, a complexidade de relações da Federação, notadamente as interestatais, entre os entes do federalismo, e as relações destes com os particulares, em conjunto, demanda por parte da Constituição Financeira a realização das funções, como segurança jurídica, eficiência, continuidade do Estado e integração, segundo os fins e valores do Estado Democrático de Direito.

Os efeitos de segurança jurídica e de eficiência no gasto público representam as mais auspiciosas expectativas normativas sobre o federalismo financeiro. Por uma Constituição rígida comum,[1] centros de poder, dotados de "estatalidade", desprovidos de hierarquia uns em relação aos outros, diferenciados apenas pelas atribuições de competências, convergem para uma unidade, que é a organização do Estado, uma estatalidade que não existiria fora dessa unidade. Por isso, a função da Constituição Financeira é *integrar* as partes, mediante idênticos critérios, para um seguro e permanente financiamento do Estado.

1. Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 146 e ss. Ver: DALLARI, Dalmo de abreu. *O estado federal*. São Paulo: Ática, 1986.

Nesta etapa, o objetivo não é esgotar toda a dinâmica constitucional sobre a discriminação constitucional de rendas do nosso federalismo, mas demonstrar como a Constituição Financeira institui e organiza os meios necessários, tributários (Constituição Tributária) e outros, para cumprir com o eficiente e suficiente financiamento do Estado, na sua integridade funcional, segundo a organização e estrutura estatal (Constituição Político-Federativa), e em permanente *integração* com os fins do Estado determinados pela Constituição total e pela Constituição Econômica. Como se vê, a Federação é o que resulta da aplicação das normas constitucionais.

No Brasil, esta *dimensão integradora* da Constituição Financeira somente é possível em virtude do modelo de *federalismo cooperativo* adotado pela Constituição de 1988, caracterizado pelo *financiamento centrífugo* (efeito virtuoso do *federalismo centrípeto* que tem início com a Constituição de 1934) em favor das autonomias de menor capacidade financeira. Deveras, se os poderes convergem para a unidade central do federalismo, este ente passa a ter responsabilidades pelo financiamento dos entes periféricos, pelo princípio de cooperação mútua (o que chamamos de "financiamento centrífugo"). Este modelo de federalismo baseado em uma maior cooperação define o poder financeiro como "cooperativo",[2] em preferência sobre aquele

2. Após exaltar a importantíssima contribuição da Constituição de 1934 para a concentração dos poderes legislativos na União, diz Seabra Fagundes: "A Constituição de 1946 torna efetivo, dessarte 'o convívio constitucional do princípio da autonomia, que vem do federa-

"federalismo dual", de reduzida colaboração ao mínimo indispensável, dos mecanismos de financiamento segundo as competências ou fontes de financiamento individual das unidades do federalismo. Diante disso, a Constituição de 1988, ao adotar um modelo federativo centrípeto e cooperativo de financiamento das unidades do federalismo, permite-nos falar, quanto ao federalismo fiscal, de uma *Constituição Financeira cooperativa*.

A Constituição Financeira não cria um federalismo novo. Pela interconstitucionalidade integradora da Constituição Financeira com a Constituição Político-Federativa, formula-se uma hermenêutica coerente com os valores do federalismo cooperativo, mas sem qualquer isolamento.

A unidade constitucional que as une evidencia a importância desse método integrativo, o qual, aplicado ao federalismo cooperativo, confere conexão com a Constituição Tributária e com a Constituição Econômica.

O desafiador questionamento de Pontes de Miranda ronda as cabeças de todos aqueles que se dedicam ao estudo do federalismo: "Quem diz federalismo diz centralização. Quem diz descentralização diz federalismo?".[3] De fato, o federalismo

lismo clássico, com o princípio da cooperação, que é dado do federalismo contemporâneo' (Raul Machado Horta, ob. cit., pág. 226). O federalismo dualista se transforma em federalismo cooperativo (José Luiz de Anhaia Mello, 'O Estado Federal e as suas Novas Perspectivas', 1960, p. 151)". E continua: "A legislação complementa a atividade cooperativa, criando organismos regionais (Sudene, SPVEA, CHESF, etc.), que projetam a presença administrativa da União em amplas áreas do território nacional, com todos os consectários de prestígio e influência do poder central" (FAGUNDES, M. Seabra. Novas perspectivas do federalismo brasileiro: a expansão dos poderes federais. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 10, , p. 11, out.-dez. 1969).

3. Oportunos os comentários de Nina Ranieri a esse espeito. (Cf. RANIERI, Nina. Sobre o federalismo e o estado federal. *Cadernos*

financeiro, ao longo das últimas décadas, tem servido até mesmo a países tipicamente unitários, diante dos benefícios redistributivos que a função descentralizadora oferece.[4] Isso confirma que o federalismo[5] fiscal não é forma de Estado estática ou

de Direito Constitucional e Ciência Política, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, n. 9, p. 89.)

4. "Um outro valor estruturante que constitui hoje um vetor essencial do Estado político e financeiro é o da descentralização das finanças públicas. A Constituição política consagra poder tributário próprio às regiões autónomas e às autarquias locais (arts. 227.º, n. 1, nas alíneas b), e), h), i), j), p), r) da CRP), tendo sido publicado o Estatuto Jurídico-Político das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e a Lei Orgânica das Finanças Autónomas (Lei 1/2007, de 19 de Fevereiro)" (CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 141). Ver ainda os estudos em: PALERMO, Francesco; NICOLINI, Matteo (Org.). *Federalismo fiscale in Europa*: esperienze straniere e spunti per il caso italiano. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2012; PFÖSTL, Eva (Org.). *Il federalismo fiscale*. Roma: Apes, 2008.

5. Ver, entre outros: GALLO, Franco. Prime osservazioni sulla proposta di federalismo fiscale in Italia. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 84, p. 83-95, 2000; GALLO, Franco. Il federalismo fiscale "cooperativo". *Rassegna Tributaria*, Roma, v. 38, n. 2, p. 275-284, 1995; PONTES, Helenilson Cunha. Federalismo e repartição tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 15, n. 4, p. 32-41, 1996; TREMONTI, Giulio; VITALETTI, Giuseppe. *Il federalismo fiscale:* autonomia municipale e solidarieta sociale. Bari: Laterza, 1994. 180 p.; TALAMINI, Eduardo. *Federalismo*. Torino: Utet, 1992. 301 p.; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. 362 p.; MARONGIU, Gianni. Brevi noterelle a margine del C.D. ANTONINI, Luca. Le coordinate del nuovo federalismo fiscale. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, v. 80, n. 2, p. 233-240, 2009; BERTOLISSI, Mario. Il federalismo fiscale per la riforma dello stato. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, v. 80, n. 2, p. 227-231, 2009; GALLO, Franco. I capisaldi del federalismo fiscale. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, v. 80, n. 2, p. 219-226, 2009; UCKMAR, Victor. Federalismo

pouco eficiente, mas que deve ser efetivado, como princípio, nas suas máximas possibilidades, com vistas ao êxito de toda a sua dimensão material na realização dos objetivos e fins constitucionais do Estado.

A *Constituição Financeira cooperativa* brasileira tem um sistema de financiamento sobremodo aperfeiçoado. Não se basta com o federalismo financeiro (cooperativo) vertical de distribuição de rendas dos tributos, ou seja, da União para Estados e, destes, para os Municípios. Entre as próprias unidades, a Constituição autoriza diferenciações funcionais de financiamento, segundo os princípios de desenvolvimento equilibrado e redução das desigualdades locais e regionais. Descortina-se, assim, a importância do nosso *federalismo cooperativo horizontal*, que é algo não encontrável em outras constituições, ainda que persista em alguns federalismos cooperativos, como o americano.

fiscale tra autonomia e solidarietà. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, v. 80, n. 2, p. 215-218, 2009; MELIS, Giuseppe; FARALLI, Carla. La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalitá di vantaggio": profili comunitari. *Rassegna Tributaria*, Roma, n. 4, p. 997-1020, 2009; BOGNETTI, Giovanni. *Federalismo*. Napoli: Utet Giuridica, 2009. 66 p.; VEZZOSO, Giovanni. Il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno calderoli. *Diritto e pratica tributaria*, Padova: Dialnet, v. 79, n. 5, p. 855-895, 2008; SCHWARTZ, Bernard. *O federalismo norte-americano atual:* uma visão contemporânea. Trad. Élcio Cerqueira. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1984. 77 p.; KARWINSKY, Nikolaus (Trad.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. 223 p.; FOSSATI, Amedeo; TAMARINDO, E. Walter. Il federalismo fiscale in Germania. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*, Milano: Giuffrè, v. 59, n. 4, p. 557-588, 2000; KLUTH, Winfried. La reforma del federalismo alemán: razones, objectivos y modificaciones. *Revista de Derecho Político*, Madrid: Uned, n. 70, p. 37-62, 2007; ALBERTI ROVIRA, Enoch. *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986. 575 p.

No caso dos Municípios, tem-se as diferenças entre capitais e demais unidades, além da própria forma de participação no valor adicionado do ICMS; e, quanto aos Estados, as diferenças de alíquotas nas operações interestaduais do ICMS, a depender do destino das mercadorias, de 7% e 12%. Nestas hipóteses, como se vê, opera-se verdadeira transferência de rendas entre os Estados ou Municípios. Aqui está o federalismo de equilíbrio,[6] sem preferências, centrípetas ou centrífugas, entre as unidades federadas, na interconstitucionalidade entre a Constituição Financeira e as Constituições Econômica, Social e Político-Federativa.

As virtudes desse *constitucionalismo financeiro cooperativo de equilíbrio* estão justamente na manutenção das competências com um sistema justo de distribuição de rendas entre as unidades federadas. As competências tributárias das autonomias dos entes federativos devem ser preservadas na mesma medida que estas concorrem para o financiamento equilibrado das unidades do federalismo cooperativo,[7] com meios suficientes

6. Acompanhamos aqui as percucientes reflexões de Raul Machado Horta, quanto ao federalismo brasileiro: "A Constituição Federal de 1988 conferiu novos fundamentos ao federalismo brasileiro, abolindo regras que comprometiam as características federais da forma de Estado. Abandonou as soluções superadas do *federalismo centrífugo* de 1891 e do *federalismo centrípeto* de 1967. Introduziu o *federalismo de equilíbrio* na concepção federal brasileira. No domínio tecnicamente configurado da forma de Estado, a tarefa da reforma constitucional consistiria no fortalecimento das linhas de sustentação do *federalismo de equilíbrio*". E mais adiante afirma: "O federalismo de equilíbrio, que representa o modelo mais avançado de organização do Estado nas Constituições Federais contemporâneas" (HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 325).

7. Como observa Dalmo Dallari: "Não havendo tal equilíbrio, duas hipóteses podem ocorrer: ou a Administração não consegue agir com eficiência, e necessidades fundamentais do povo deixam de ser atendidas ou recebem um atendimento insuficiente; ou o órgão encarrega-

para favorecer o desenvolvimento e a redução de desigualdades regionais, segundo instrumentos verticais e horizontais de redistribuição das rendas tributárias.

As competências isoladas do federalismo dual, como se viu nas Constituições de 1891 e de 1934, cederam lugar ao federalismo cooperativo, o que, na sua versão mais avançada, encontra na interconstitucionalidade da Constituição Econômica e Constituição Financeira um papel renovador sistêmico, a propiciar meios para superação das desigualdades sociais, econômicas e regionais, e permitir o desenvolvimento sustentável e equilibrado. É nesse contexto que as transferências interestatais[8] diretas e indiretas (fundos) ganham notável expressão.

Os fundos públicos, de transferências indiretas, de participação ou de redistribuição de rendas, são a forma mais características da Constituição Financeira cooperativa, ao servirem como instrumentos para financiamento de fins constitucionais previamente definidos, como a saúde, a educação, a redução da pobreza, voltados a conferirem identidade ao Estado Social, pela efetividade dos princípios de dignidade da pessoa humana, solidariedade e bem-estar social.

Com base nesses pressupostos fundamentais, passa-se a cuidar diretamente do federalismo da *Constituição Financeira cooperativa*, como preferimos, por acentuar a prevalência da interconstitucionalidade que rege as motivações das transferências diretas e indiretas, assim como do próprio *federalismo cooperativo*, sobre qualquer forma de competências estanques

do do serviço solicita recursos financeiros de outra fonte, criando-se uma dependência financeira que acarreta, fatalmente, a dependência política." DALLARI, Dalmo de abreu. *O estado federal.* São Paulo: Ática, 1986, p. 20.

8. Prefere-se este termo a transferências governamentais, por representar melhor a noção de unidade de forma de estado, já que não há relação entre "governos".

(típico do federalismo dual), na consagração dos fins constitucionais do Estado Democrático de Direito.

2. O federalismo e sua dimensão funcional na Constituição de 1988

O federalismo cooperativo, examinado a partir dos pressupostos da Constituição Político-Federativa, com preponderância da distribuição do produto arrecadado, ou a repartição das despesas públicas da Constituição total segundo os critérios do Estado Social, confere máxima efetividade aos fins da Constituição Econômica e da Constituição Social, haja vista a repercussão financeira da atuação do Estado nas ordens econômica e social, mediante intervencionismo e capacidade de inclusão social ampliados.

O regime federativo é, por excelência, um tema nuclear do constitucionalismo.[9] Como disse Carl Schmitt, uma das mais importantes decisões do constituinte consiste em definir a "forma de Estado". E esta foi a escolha do constituinte de 1889, que culminou na consagração do federalismo como forma de Estado permanente no Brasil, ao ser mantida pelos poderes constituintes subsequentes.

9. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003; BONAVIDES, Paulo. *A Constituição aberta.* 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 337 e ss. ATALIBA, Geraldo. Federação. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 66, p. 35-44, abr.-jun. 1987; FAGUNDES, M. Seabra. Novas perspectivas do federalismo brasileiro: a expansão dos poderes federais. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 10, p. 7-15, out.-dez. 1969; _____. O Poder econômico e as suas repercussões sobre a autonomia política dos estados. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, , 1970, p. 30-55; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 32.

O federalismo é um projeto a ser realizado pela Constituição em suas máximas possibilidades, enquanto princípio fundamental e qualificador da República. A escolha do constituinte confirma-se no art. 1.º, ao prescrever que a República Federativa do Brasil é a "união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal", cuja *forma de Estado* é expressão do *Estado Democrático de Direito*, sob os seguintes fundamentos: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

Por ser forma do Estado e expressão da sua identidade, o federalismo vê-se afirmado com rigidez constitucional máxima, na condição de "cláusula pétrea", no art. 60, § 4.º, I, da CF. [10]

10. O federalismo é um modelo de organização do Estado, mas cada país tem sua história e o sistema assume características próprias, como observa Roque Carrazza: "Os que buscam um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação supõem, erroneamente, que ela, aqui e alhures, tem uma forma única, geométrica, recortada de acordo com um molde inflexível. Para estes, os Estados só são Federados quando se ajustam, como verdadeiras luvas, aos 'arquétipos eternos', cujas origens e contornos lutam por precisar. Mas, normalmente, são os Estados Unidos da América do Norte tomados pelos estudiosos como exemplo consumado de Federação. Olvidam-se de que Federação é apenas uma forma de Estado, 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. É por isto (e não por outras razões) que a Federação Norte-Americana difere da Argentina; a Venezuelana da Austríaca; a Mexicana da Brasileira; e assim por diante. Debalde delas alguém conseguirá extrair todos os traços comuns" (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 67/2010. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 138-139). Cf. BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991. 955 p.; CAGGIANO, Monica Herman. Explorando o federalismo. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo: Mackenzie, ano 1, n. 2, 2003; CASTRO, Araujo. *A Constituição de 1937*. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1941. 600 p.; DUARTE, José. *A Constituição brasileira 1946:* exegese dos textos a luz dos trabalhos da assembleia constituinte. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1947. 3 v.; FERREIRA, Waldemar Martins. *História constitucional brasileira*: História do direito constitucional brasileiro. Brasília: Senado Federal, 2003; VARELA, Alfredo. *História constitucional brasileira*: Direito constitucional brasileiro (Reforma das instituições nacionais). Brasília: Senado Federal, 2002.

Diante disso, se emendas constitucionais não podem ser tendentes a abolir o federalismo, tanto menos leis infraconstitucionais, sejam estas complementares ou ordinárias, podem ter o condão de reduzir a capacidade organizativa do Estado.

Cumprir o projeto constitucional do federalismo brasileiro é aprofundá-lo nos seus fundamentos e valores, ou seja, reconhecer sua função de separação de poder no Estado, assegurar a descentralização política e administrativa, atender aos ditames do cooperativismo financeiro, pela autonomia das competências impositivas e distribuição do produto dos tributos arrecadados, além de participação nas decisões de órgãos federais comuns, especialmente do Senado, nas suas múltiplas competências em matéria de tributos estaduais, como é o caso das alíquotas interestaduais do ICMS.[11]

Como ressalta Raul Machado Horta, deve-se aprofundar o *federalismo de equilíbrio* que marca a Constituição de 1988, com alargamento das matérias da *legislação concorrente*, para maior ampliação de competências para Estados e Municípios; melhor estruturação dos organismos regionais e articulação na área das

11. MACMAHON, Arthur W. *Practica del Federalismo*: Estudios comparados entre países con sistema federal experimentado y nuevas federaciones. Trad. Moises Naymark; Martha Mercader Sanchez-Albornoz. Buenos Aires: Editorial Bibliografica Argentina, 1955. 581 p.; HOFMEISTER, Wilhelm (Org.); *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. CARNEIRO, José Mario Brasiliense (trad.). São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. 223 p.

regiões administrativas federais e interestaduais; e "preservar a técnica da repartição da receita federal em benefício dos Estados e dos Municípios e a da repartição da receita estadual destinada aos Municípios, dosando o volume da repartição, sem sacrificar a finalidade desse processo do federalismo cooperativo".[12]

Os extremos do federalismo são sempre identificados como o "federalismo centrífugo", que privilegia as *autonomias* e dispersa o poder para a periferia, em favor das unidades federadas (cujo máximo é representado pelo "federalismo dual"); e o "federalismo centrípeto", com ênfase na entidade central, com convergência dos poderes para a entidade central (cujo extremo será o Estado unitário, com ou sem descentralização). Os Estados unitários, mais recentemente, têm adotado a descentralização financeira, ainda que não se constituam em Estados federados. Por isso, quanto à forma, hoje, os Estados mostram-se como federados (i), unitários (ii) e unitários com descentralização (iii).

De fato, uma das grandes contribuições da Constituição de 1988 foi efetivamente esta: implantar um *federalismo de equilíbrio*, na correlação entre fortalecimento da União para planejamento e ordenação das políticas públicas e aprimoramento das competências das unidades periféricas, para criar um sistema que não prioriza extremos, mas que alcança no equilíbrio suas melhores virtudes a serem concretizadas.

O federalismo caracteriza-se, dentre outros, pela presença dos seguintes aspectos: "pluralidade dos entes constitutivos, soberania da União, *vínculo federativo*, autonomia legislativa e administrativa dos Estados e Municípios (no caso brasileiro) e repartição de competências.[13] Portanto, ainda que seja um índice

12. HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 325.

13. Para uma lista mais ampla de características, veja-se: HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

importante, não basta a descentralização, por ser um elemento caracterizador, mas não suficiente. O vínculo federativo, acompanhado de repartição de competências exclusivas e concorrentes, com ordenamento jurídico próprio e autonomias territoriais e legislativas bem definidas, em comunhão, autoriza distinguir o federalismo das formas de Estado unitárias, com ou sem descentralização. Quanto a saber se o federalismo privilegiará a concentração de poder na União ou a dispersão para as unidades periféricas, isso dependerá do modo como as competências serão observadas e distribuídas entre os entes do federalismo.[14]

Na atualidade, pelo grau de complexidade que as demandas coletivas encarregam aos Estados nacionais, a tendência é a ampliação da cooperação entre as unidades federadas e a entidade central, sob a égide do princípio da solidariedade que acompanha os laços federativos. Com o Governo Roosevelt, em virtude de diversas dificuldades econômicas, surge o *new federalism* americano,[15] ou federalismo cooperativo, implantado

p. 326; ATALIBA, Geraldo. Federação. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 66, p. 36, abr.-jun. 1987.

14. Nesse sentido, igualmente Bernadette Pedrosa: "O grau de descentralização do Estado federal é função do regime de competências adotado pela Constituição, e varia de Estado para Estado. Na medida em que se ampliam as atribuições dos governos ou poderes locais, em detrimento da atuação do governo ou poderes centrais, intensifica-se a descentralização; ocorrendo o processo inverso, logicamente o resultado será a tendência à centralização. Fatores os mais diversos podem determinar a proporcionalidade na distribuição das competências, mas certamente, para que não ocorra a descaracterização do Estado federal, essa proporcionalidade deve respeitar um certo limite, representado pela preservação da autonomia dos poderes locais" (PEDROSA, Bernadette. Perspectivas do federalismo brasileiro. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, n. 52, p. 108, jan. 1981).

15. Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 236.

em substituição ao *dual federalism* que prosperava entre Estados e União, com prevalência das autonomias estaduais. Como a Constituição não trazia regras próprias para regular esse novo modelo, foram empregados os convênios entre Estados, com *legislação recíproca (reciprocal legislation)* ou *legislação uniforme (uniform legislation)*, a depender da matéria regulada.[16] No Brasil, ao tempo que a própria superestrutura constitucional vê-se definida para cumprir esse desiderato de cooperação permanente, equilibra-se desde a Constituição, como bem o diz Gilberto Bercovici, "a descentralização federal com os imperativos da integração econômica nacional".

É certo que esse "equilíbrio" não se concretiza na realidade constitucional brasileira como um federalismo simétrico, a atender todos os requisitos constitucionais de validade formal e material. Examinado amiúde, o federalismo constitucional brasileiro superou muitas vicissitudes ao longo do seu funcionamento, mas não seria exagero dizer que sempre foi um federalismo assimétrico. Com o *federalismo cooperativo equilibrado* da Constituição de 1988, caminha-se para uma melhor estabilidade nas relações entre suas unidades, com vistas a implantar uma cooperação efetiva, redução de desigualdades e desenvolvimento sustentável, mas ainda há muitos entraves a serem superados, mormente quanto ao financiamento estatal. Basta ver as repercussões negativas da "guerra fiscal" ou os modelos desatualizados dos critérios que animam a distribuição dos fundos de participação dos Estados e Municípios.

16. "A descentralização é, pois, um dos elementos caracterizadores do federalismo, mas não o único; sendo certo que a existência de centralização em muitos modelos federativos contemporâneos em maior ou menor grau deve-se, numa relação de correspondência direta, ao nível de intervencionismo assumido pelo Estado Social" (Cf. RANIERI, Nina. Sobre o federalismo e o estado federal. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, n. 9, p. 92; HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 326).

3. Federalismo financeiro cooperativo na Constituição Financeira no Brasil – escorço histórico e formação institucional

Para bem compreender o modelo atual de financiamento do federalismo é fundamental recompor sua evolução, ainda que em redução dos seus múltiplos desdobramentos. O federalismo brasileiro surge com a proclamação da República, instituído pelo Decreto 1, de 15.11.1889,[17] mas sua inclusão no constitucionalismo deu-se com a Constituição de 1891, sob forte inspiração da Constituição americana quanto à sua organização. E foi assim que o Brasil Império, um Estado unitário, sem divisões políticas e administrativas dotadas de autonomia, deu ensejo à descentralização política, financeira e administrativa dos Estados nascentes. Não por "agregação", porquanto não preexistiam como "estatalidades", e tampouco por "segregação",[18] mas por

17. Decreto 1/1889 – "Art. 1.º Fica proclamada provisoriamente e decretada como a forma de governo da Nação brasileira – a *República Federativa*. Art. 2.º As *Províncias do Brasil, reunidas pelo laço da Federação*, ficam constituindo os *Estados Unidos do Brasil*. Art. 3.º Cada um desses *Estados*, no exercício de sua legítima *soberania*, decretará oportunamente a sua constituição definitiva, elegendo os seus corpos deliberantes e os seus Governos locais. (...) Art. 7.º Sendo a *República Federativa brasileira a forma de governo proclamada*, o Governo Provisório não reconhece nem reconhecerá nenhum Governo local contrário à forma republicana, aguardando, como lhe cumpre, o pronunciamento definitivo do voto da Nação, livremente expressado pelo sufrágio popular"

18. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. São Paulo: Município de São Paulo, 1948. p. 73. Cf. HORTA, Raul Machado. Problemas do federalismo brasileiro. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, v. 100, p. 381-402, 2006; VIANA, Luis. Federalismo. In: NOGUEIRA, Octaciano (Org.). *Doutrina constitucional brasileira* (Constituição de 1946). Brasília: Senado Federal, 2006. p. 595; BONAVIDES, Paulo. O federalismo e a revisão da forma de estado. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense,

simples "conversão" *ex lege* das províncias em Estados federados (art. 2.º da Constituição), como um *federalismo normativo*, portanto.[19]

As capitanias de antanho foram, assim, convertidas em províncias por ato de D. João VI, em 28 de fevereiro de 1821, e todas foram mantidas pela Constituição de 1824 ("Art. 2.º

v. 100, p. 527-557, 2005; HORTA, Raul Machado. Formas simétrica e assimétrica do federalismo no estado moderno. In: SALDANHA, Nelson; REIS, Palhares Moreira. *Estudos jurídicos, políticos e sociais em homenagem a Gláucio Veiga*. Curitiba: Juruá, 2000. p. 260; SILVA, José Afonso da. Federalismo, autonomia e discriminação de rendas. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. 19, p. 243-266, 2008; BERCOVICI, Gilberto. Federalismo cooperativo e igualação das condições sociais de vida. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. 19, p. 93-100, 2008.

19. Constituição de 1891: "Art. 1.º A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil. Art. 2.º *Cada uma das antigas Províncias formará um Estado* e o antigo Município Neutro constituirá o Distrito Federal, continuando a ser a Capital da União, enquanto não se der execução ao disposto no artigo seguinte. Art 3.º Fica pertencendo à União, no planalto central da República, uma zona de 14.400 quilômetros quadrados, que será oportunamente demarcada para nela estabelecer-se a futura Capital federal. Parágrafo único – Efetuada a mudança da Capital, o atual Distrito Federal passará a constituir um Estado. Art. 4.º Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se, para se anexar a outros, ou formar novos Estados, mediante aquiescência das respectivas Assembleias Legislativas, em duas sessões anuais sucessivas, e aprovação do Congresso Nacional. Art. 5.º *Incumbe a cada Estado prover, a expensas próprias, as necessidades de seu Governo e administração*; a União, porém, prestará socorros ao Estado que, em caso de calamidade pública, os solicitar".

O seu territorio é dividido em Provincias *na fórma em que actualmente se acha, as quaes poderão ser subdivididas, como pedir o bem do Estado.*"), que se integravam na conformação do Estado unitário então criado, como assim declarava o art. 1.º: "*O IMPERIO do Brazil é a associação Politica de todos os Cidadãos Brazileiros. Elles formam uma Nação livre, e independente, que não admitte com qualquer outra laço algum de união, ou* federação, *que se opponha á sua Independencia*". O Título 4.º, Capítulo V, da Constituição, criou os "Conselhos Geraes de Provincia", que funcionavam como representações populares[20] em cada Província, as quais possuíam presidentes nomeados pelo Imperador.[21] E foi desse modo que, a partir das oligarquias constituídas dominantes das províncias mais prósperas, viu-se erigir, com a Constituição de 1891, nosso "federalismo oligárquico".[22]

Nessas feições nascentes, o federalismo brasileiro atendia aos requisitos típicos de um Estado federal, como aqueles destacados por Raul Machado Horta, quais sejam, a atribuição aos Estados-membros do poder de auto-organização, para exercer,

20. Constituição de 1824: "Art. 71. A Constituição reconhece, e garante o direito de intervir todo o Cidadão nos negocios da sua Provincia, e que são immediatamente relativos a seus interesses peculiares".

21. Constituição de 1824: "Art. 165. Haverá em cada Provincia um Presidente, nomeado pelo Imperador, que o poderá remover, quando entender, que assim convem ao bom serviço do Estado".

22. "Si trata di um sistema federale nel quale una minoranza della unità che compongono la federazione domina la maggioranza delle unità federate" (BASSANI, Luigi Marco; VITALE, Alessandro; STEWART, William. *I concetti del federalismo*. Milano: Giuffrè, 1995. p. 327). Para um estudo apurado da realidade daquele período, veja-se, dentre outros: LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto* – O município e o regime representativo no Brasil. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997. p. 78 e ss.; FAORO, Raymundo. *Os donos do poder*. 3. ed. Rio de Janeiro: Globo, 2001. p. 30.

nesta atividade organizatória, a autonomia constitucional da qual se irradiam a autonomia política, a administrativa, a judiciária, a legislativa e a financeira.[23]

Os Municípios, apesar da reduzida expressão política na Constituição de 1891, somente viriam a receber competências financeiras na importante reforma de 1926.[24]

23. HORTA, Raul Machado. Pluralidade do Federalismo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEREIRA, Antônio Celso Alves. *Direito contemporâneo.* Estudos em homenagem a Oscar Correa. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001. p. 254. Importante observar a crítica de Rui Barbosa sobre a fúria dos novéis Estados por demandas de recursos. "Tôdas aquelas comunidades que a emancipação de 1776 entregara a si mesma, e a confederação, em 1777, reunira sob a aparência ineficaz de um Govêrno comum, abdicaram, afinal, para alcançar a realidade útil dêste benefício, imensa parte da soberania, em cuja posse real se achavam. A razão não se submergiu no marulho dos interêsses. Aqui, pelo contrário, tudo que os Estados são, devem-no à revolução de 1889 e à Constituição de 1891. Eram províncias centralizadas: elevaram-se a Estados autônomos. Vegetavam à custa das sobras da matéria tributável reservadas nas suas fontes principais ao orçamento geral: hoje dominam independentemente, pela Constituição republicana, um vasto campo tributário. E não lhes basta. E o que satisfez às colônias americanas, parece-lhes mesquinho. Aquelas despiram-se do que possuíam, considerando compensado o sacrifício, a trôco da União, que conquistavam. E as províncias brasileiras, cuja autonomia federal é um fruto, um dom da União, insurgidas contra elas, ainda a argúem de iliberalidade e avareza" (BARBOSA, Rui. *Impostos interestaduais. Obras completas de Rui Barbosa.* Rio de Janeiro: MEC, 1986. v. 23, t. II, p. 1-212; p. 192).

24. A Constituição de 1891 não reconhecia o princípio de "autonomia municipal". O art. 68 propugnava que os Estados deveriam assegurar a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeitasse aos interesses locais, mas os Estados eram os únicos entes federativos com autonomia administrativa e política. Cf. NUNES, José de Castro. *Do estado federado e sua organização municipal.* Rio de Janeiro: Leite Ribeiro, 1920, 575 p.; TORRES, Heleno Taveira. La autonomía financiera de los municipios en el derecho brasileño. In: CASADO OLLERO, Gabriel (Org.). *La financiación de los municipios*: experiencias comparadas. Madrid: Dykinson, 2005. p. 125-156.

Não se pretende, porém, avançar para um exame do nosso federalismo por estudos de comparação histórica. Fixemos vista nos aspectos eminentemente financeiros.

O modelo de financiamento do federalismo nascente era o "dualista" puro, ou seja, União e Estados arrecadavam seus impostos diretamente, sem qualquer participação, direta ou indireta, em imposto de alheia competência. Sob pretensa "soberania" interna, os Estados passaram a adotar um "sistema tributário" próprio e tão independente que alguns se sentiam à vontade para cobrar imposto de importação sobre mercadorias que circulavam nacionalmente, em vendas e compras interestaduais.[25]

Com a Constituição de 1934, surge o prenúncio de um modelo de federalismo cooperativo, com participação em tributos de competência diversa, mas que nunca chegou a ser implantado. Além de outras disposições que sugeriam cooperação, o art. 10.º admitia a partilha dos impostos novos criados pelos Estados, com entrega de 30% à União e 20% aos Municípios de onde

25. O STF, em 24.11.1894, julgou inconstitucional a lei baiana da chamada "importação e exportação interprovincial", que tributava a saída de café – chamado *imposto de estatística* – à base de 2% sobre mercadorias de sua produção, quando exportados para outros Estados (i), e das mercadorias que entrassem no giro comercial do Estado (i). Impugnava-se sua validade constitucional porque não poderia incidir sobre bens oriundos do exterior (importados) que entrassem no giro comercial do Estado (conflito de competência com a União), ou seja, não poderiam incidir cumulativamente na alfândega; e isso porque aos Estados caberia tributar a "exportação" para outro Estado. Sobre este e outros casos, veja-se: CAVALCANTI, Amaro. Tributação Constitucional. In: BARBOSA, Rui. *Impostos interestaduais. Obras completas de Rui Barbosa.* Rio de Janeiro: MEC, 1986. v. 23, t. II, p. 213-378. Ver ainda: CAVALCANTI, Amaro. *Regime federativo e a república brasileira.* Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983. p. 237 e ss.

tenham provindo, remanescendo 50% com o Estado instituidor do novo imposto.[26] Contudo, mantinha-se predominância do financiamento dos Estados e Municípios unicamente pelo regime de fonte (competências próprias). O mesmo se verificou com a Constituição de 1937.

Foi somente com a Constituição de 1946 que o federalismo fiscal brasileiro passou a ter o produto da arrecadação dos impostos federais compartilhados com Estados e Municípios, e aqueles estaduais com os respectivos municípios, a permitir que se possa falar do surgimento de um "federalismo cooperativo" no Brasil.[27]

26. "Art. 8.º Também compete privativamente aos Estados: (...) § 2.º O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais. Art. 9.º É facultado à União e aos Estados celebrar acordos para a melhor coordenação e desenvolvimento dos respectivos serviços, e, especialmente, para a uniformização de leis, regras ou práticas, arrecadação de impostos, prevenção e repressão da criminalidade e permuta de informações. Art. 10. Compete concorrentemente à União e aos Estados: (...) VII – criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente. Parágrafo único – A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo federal, que atribuirá, nesse caso, trinta por cento ao Estado e vinte por cento aos Municípios. (...) Art. 156. A União e os Municípios aplicarão nunca menos de dez por cento, e os Estados e o Distrito Federal nunca menos de vinte por cento, da renda resultante dos impostos na manutenção e no desenvolvimento dos sistemas educativos."

27. Constituição de 1946. "Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre: (...) III – produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; IV – renda e proventos de qualquer natureza; § 2.º A tributação de que trata o n. III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal. (...) § 4.º A União entregará aos Municípios, excluídos os das Capitais, dez por cento do total que arrecadar do imposto de que trata o n. IV, feita a distribuição em partes iguais e aplicando-se, pelo menos, metade da importância em benefícios de ordem rural. (...) Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: I – propriedade territorial, exceto a urbana; II – transmissão de propriedade causa *mortis*; III – transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; V – exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais; VI – os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia. Art. 20. Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a do imposto de exportação, exceder, em Município que não seja o da Capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-á anualmente trinta por cento do excesso arrecadado. Art. 21. A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança. (...) Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2.º e 4.º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos: I – predial e territorial, urbano; II – de licença; III – de indústrias e profissões; IV – sobre diversões públicas; V – sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência." Para Gilberto Bercovici, porém, "a

Esse sistema de federalismo cooperativo foi aprofundado com a Emenda Constitucional 18, de 01.12.1965, que trouxe a reforma do Sistema Tributário, no seu Capítulo V – "Distri-

buições de Receitas Tributárias".[28] A Constituição de 1967 e sua Revisão de 1969 pouco acrescentaram ao modelo em vigor, excessivamente centralizador, mas sem que isso fosse revertido para um modelo de financiamento centrífugo adequado e equilibrado.

O regime perpetrado pela Constituição de 1988, finalmente, e ao longo dos seus 25 anos de vigência e sucessivas emendas, consolidou o federalismo cooperativo de Estado Social e equilibrado, coerentemente com os fins constitucionais do Estado. Neste atual modelo, destacam-se os poderes da União para estabelecer *normas gerais de direito financeiro* (generosamente ampliadas em suas competências), para melhor promover a uniformização dos critérios e procedimentos para o controle,

Constituição de 1946 consolidou a estrutura cooperativa no federalismo brasileiro, prevista já em 1934, com grande ênfase na redução dos desequilíbrios regionais, favorecendo, apesar do reforço do poder federal, a cooperação e integração nacional. Foi sob a vigência desta Constituição, na década de 1950, que a Questão Regional ganhou importância no debate político nacional, com a concepção de que a atuação estatal e o planejamento eram elementos essenciais para o desenvolvimento, de acordo com as diretrizes elaboradas pela recém-criada Cepal. Desde então, todas as constituições brasileiras têm a preocupação de tentar consagrar instrumentos para a superação das desigualdades regionais" (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003). _____. Percalços na formação do federalismo no Brasil. *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, Bauru, n. 32, p. 39-58, p. 52, ago.-nov. 2001.

28. Sampaio Dória, na sua monumental obra sobre discriminação de rendas tributárias, separa a discriminação pela fonte (originária) da discriminação pelo produto (as participações e transferências), com detido exame dessas características do constitucionalismo brasileiro (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 19 e ss.). Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Discriminação de rendas. Rio de Janeiro: Financeira, 1965.

fiscalização e gestão das finanças públicas, orçamentos, responsabilidade fiscal e outros mecanismos inerentes à atividade financeira do Estado.[29] Outra particularidade do sistema tributário brasileiro, além dos fundos criados e da maior preocupação com as desigualdades regionais, encontra-se na obrigatoriedade das despesas com saúde e educação em percentuais previstos na própria Constituição, a serem cumpridos segundo os procedimentos estabelecidos por lei complementar, vinculantes para todas as pessoas do federalismo, em típico esforço de intervencionismo orçamentário.[30]

4. Constituição Financeira e federalismo cooperativo – a busca da unidade perdida e controle de eficiência

A Constituição Financeira tem no federalismo o meio para o melhor cumprimento das suas funções, especialmente aquelas de *eficiência organizativa do Estado*, ao aprimorar sua capacidade de cumprimento das competências constitucionais. A *continuidade do Estado fiscal* e o intervencionismo do Estado Social são amplamente aprofundados com o federalismo cooperativo.

A Constituição de 1988, com o seu Título VI – *Da tributação e do orçamento*; Capítulo I – *Do Sistema Tributário Na-*

29. Cf. BRITO, Edvaldo Pereira de. Atividade financeira do Estado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 45-102.

30. URICCHIO, Antonio. L'imposizione di scopo nell'ordinamento italiano: modelli e principi ispiratori. In: URICCHIO, Antonio (Org.). *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*. Santarcangelo di Romagna: Maggioli, 2013. p. 11-27; SABALLOS, Reynaldo Balladares. Le imposte con fini extrafiscali. Profili costituzionali e di teoria generale. In: URICCHIO, Antonio (Org.). *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*. Santarcangelo di Romagna: Maggioli, 2013. p. 29-63.

cional; Seção VI – *Da repartição das receitas tributárias*, instituiu o mais analítico sistema constitucional de discriminação constitucional de rendas que se conhece dentre as Constituições contemporâneas.

Nossa Constituição Financeira, como dito antes, adota um modelo aperfeiçoado de federalismo cooperativo, com competências (fontes) para instituição de tributos pelas unidades do federalismo *(i)* e distribuição do produto arrecadado dos impostos entre as unidades de menor capacidade econômica *(ii)*, mediante atribuição *direta*, segundo percentuais previamente designados na própria Constituição, e *indireta*, por fundos, ordenados por critérios determinados em lei complementar. Assim, no federalismo fiscal cooperativo brasileiro, Constituição Financeira e Constituição Tributária confluem para assegurar não apenas a continuidade do Estado,[31] mas a realização dos seus objetivos e fins constitucionais do Estado Democrático de Direito, no adequado equilíbrio que a Constituição pretende concretizar.

Na Constituição Financeira, esse federalismo cooperativo não se pode aplicar (Direito Positivo) ou descrever (Ciência do Direito) de modo isolado da Constituição Tributária ou do orçamento e todos os demais aspectos que evidenciam a atividade financeira do Estado. Somente a unidade constitucional, entre competências, princípios e garantias, confere um método hermenêutico confiável e criterioso para a efetividade do federalismo cooperativo, nas suas máximas possibilidades. É isso que permite aprimorar o "vínculo federativo" entre as unidades do Estado federal.

Dá-se, em geral, pouca importância à noção de "vínculo federativo", contudo, é questão das mais importantes no trato do

31. "La *Federación* es una unión permanente, basada en libre convenio, y a servicio del fin común de la autoconservación de todos los miembros, mediante la cual se cambia el total *status* político de cada uno de los miembros en atención al fin común" (SCHMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Alianza, 2003. p. 348).

federalismo científico. Utilizamos aqui o termo "vínculo federativo" como a relação jurídica constituída a partir da incidência da norma jurídica de competência que funda o federalismo, o que proíbe conduta diversa (regresso à unitariedade de Estado) e assegura, ora como norma de permissão, ora como norma de garantia, todas as condutas necessárias ao aprimoramento da relação federativa entre os entes do "pacto federativo", que não é uma situação de fato ou mero ato político, mas um ato-fato jurídico institucional do existir estatal.[32]

Como forma de assegurar esse vínculo federativo, o federalismo cooperativo brasileiro impõe o encontro entre as competências e princípios da Constituição Financeira com todos os fins do Estado Democrático de Direito, desde a assunção dos custos com a efetividade de direitos e liberdades fundamentais, passando pela manutenção e continuidade do Estado (burocracia), aos regimes de intervencionismo e redistribuição de rendas. É nesta unidade, assegurada pela atividade financeira do Estado, sob bases constitucionais, que se soergue o novo Direito Financeiro, com unidade, densidade material e axiológica e autonomia.

32. De modo equivalente, como filhos da Escola de Lourival Vilanova, assinala Bernadette Pedrosa: "Isso permite identificar o Estado federal como uma organização política complexa ou composta, fundada em um processo integrativo representado pela natureza do vínculo que une as partes componentes (os Estados-membros e a federação) no âmbito de validade de uma ordem jurídica global (o Estado federal). Tratando-se de vínculo constitutivo, e não meramente convencional, a unidade do composto deve ser assegurada mediante dispositivos criados e acionados pela própria ordem federal, seja em condições de normalidade constitucional seja em caráter de excepcionalidade. De um modo ou de outro, evidencia-se um segundo princípio regulador da estrutura política, que é o *princípio unitário*" (PEDROSA, Bernadette. Perspectivas do federalismo brasileiro. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, n. 52, p. 109, jan. 1981).

E, assim, pelo princípio de eficiência da Constituição Financeira, o regime de distribuição do produto arrecadado pressupõe suficiência de recursos pelo exercício das competências materiais de cada unidade do federalismo, que deve ser a fonte principal das receitas públicas, segundo os princípios do sistema tributário. Dessa composição entre sistema tributário de competências e de distribuição do produto arrecadado dos impostos e contribuições tem-se a máxima expressão do federalismo cooperativo, em conformidade com os valores do Estado Democrático de Direito e seu projeto de intervencionismo nas ordens econômica e social, para assegurar equilibrado desenvolvimento e as finalidades de bem-estar social.

Com isso, a Constituição Financeira privilegia as unidades periféricas, que passam a ter mais recursos para realizar as competências e demais obrigações constitucionais, garante uniformidade de tratamento aos entes federados segundo os mesmos critérios, reduz a competitividade e conflitos entre as pessoas do federalismo,[33] amplia a capacidade de eficiência da descentralização administrativa e financeira, estimula a cooperação entre

33. "O eqüilíbrio da federação está na independência recíproca das autonomias provinciais e da autonomia da União, sob o império incontrastável da soberania nacional. Como tudo o que é humano, no exercício da federação as desinteligências aparecem, os conflitos separam, as hostilidades por vêzes deflagram entre as províncias e a União, ou naquelas entre si, ou, ainda, entre as autoridades provinciais, e cidadãos lesados em direitos imprescritíveis, que lhes assegurem a constituição e as leis federais. Essas hostilidades, êstes conflitos, essas desinteligências, se não resolvidas, causariam danos imensos ao mecanismo da federação, e, até, à unidade nacional. Evitar atritos entre a União e as províncias, destas entre si, e de umas e outras com os direitos que as leis federais assegurem aos cidadãos, ou, quando não se tenham podido evitar os atritos, diminui-los em nome do respeito à constituição, aos tratados e às leis federais, eis o grave problema" (DÓRIA, Sampaio. *Direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 1958, v. 1, t. II, p. 518).

as unidades e fomenta o controle e fiscalização do emprego dos recursos públicos.

As relações entre as unidades do federalismo encontraram no modelo de federalismo cooperativo equilibrado da nossa Constituição Financeira meios de avanços sobre o federalismo assimétrico que ainda se vivencia.[34] Como se vê, esse modelo tem virtudes superiores ao regime dual de financiamento baseado nas competências (por fontes), como se via nas Constituições de 1891 e de 1934. É preferível a um sistema global de arrecadação e repartição posterior, segundo parcelas desse montante integral, o que gera maiores dificuldades de controles, por reduzida previsibilidade e critérios de controle pelas unidades beneficiárias. E afasta, ainda, a necessidade de competências concorrentes para instituição de certos impostos ou de tributos novos, como tivemos nas Constituições de 1891, 1934 e 1946, na medida em que induz não apenas danosas concorrências impositivas entre pessoas do federalismo como esgota, sem previsibilidade e coerência, a base de arrecadação da economia, o que pode gerar graves distorções na ordem econômica. As competências tributárias concorrentes, quanto à instituição de tributos, encontram-se vedadas na Constituição de 1988, ao tempo que todas as constituições são exclusivas, defesos a dupla tributação, o *bis in idem* ou a invasão de competências.[35]

Nos dias atuais, decerto, esta é a principal tarefa da Constituição Financeira: assegurar a unidade dos entes federativos, mas sem prejudicar a realização dos fins do Estado Democrático

34. Cf. PERNTHALER, Peter. *El estado federal asimétrico*: fundamentos teóricos, consecuencias prácticas y ámbitos de aplicación en la reforma del Estado federal austriaco. Trad. Xabier Arzoz. Onati: Instituto Vasco de Administración Pública, 1999. 151 p.

35. Cf. BALEEIRO, Aliomar. A crise financeira do federalismo. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, n. 28, p. 77--111,1970.

de Direito. O federalismo tributário não pode conviver com administrações tributárias isoladas, pelo dever de eficiência para aprimorar a arrecadação, o que se obtém por meio de mecanismos de mútua assistência ou troca de informações, mas também pela redução da burocracia e estímulos de simplificação em favor do contribuinte. Com eficiência de arrecadação, são atendidas as necessidades financeiras da própria unidade, pela fonte, assim como das demais beneficiárias, se houver, pela destinação de parcela do produto arrecadado.

4.1 Controle da eficiência do sistema tributário como instrumento da Constituição Financeira

Ao observar a evolução do federalismo brasileiro, confirma-se que a separação das fontes de receita[36] tem funções financeiras, no federalismo cooperativo, motivo para a integração ou equilíbrio dos sistemas tributários das unidades federadas em torno da máxima efetividade da Constituição Financeira.

Por isso, controles como aquele do art. 52, XV, que atribui ao Senado Federal poderes para "avaliar periodicamente a *funcionalidade do Sistema Tributário Nacional*, em sua *estrutura* e seus *componentes*, e o *desempenho das administrações tributárias* da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios", são de máxima importância para a Constituição Financeira. Trata-se de controle externo adicional à formação da receita pública, devido à importância das estimativas de receitas e funcionalidade das fontes produtivas de rendas do federalismo. Portanto, esta é uma competência típica do Direito Financeiro, voltada para a eficiência da atividade financeira do Estado.

36. Cf. ANASTOPOULOS, Jean. *Les aspects financiers du federalisme*. Paris: LGDJ, 1979. p. 148; SCHMÖLDERS, Günter. *Teoria general del impuesto*. Madrid: Derecho Financiero, 1962. p. 17.

Pelo modelo federativo brasileiro, sobre a mesma unidade econômica do federalismo, operam três sistemas financeiros autônomos e que têm como fonte de financiamento o mesmo setor privado, a economia do País, do Estado e do Município. Quanto maior a expansão dos serviços do governo das unidades federativas, maior a pressão fiscal sobre a economia, o que se soma às disparidades inter-regionais. Por isso, o dever de controle da funcionalidade do sistema é de extrema importância, pelo quanto propicia de transparência e previsibilidade estrutural quanto à evolução do sistema fiscal.

5. Solidariedade como princípio legitimador do federalismo cooperativo equilibrado e rigidez constitucional

A autonomia dos entes da Federação integra a definição de *federalismo*.[37] A descentralização federativa é resultado da

37. "O que marca, pois, o conceito de descentralização é a ideia de uma estrutura plural de exercício do poder político, o que conduz a uma ordem jurídica única, mas pluralista, vez que a manifestação política no Estado se dá por excelência, pela capacidade para criar o Direito e organizar as instituições políticas segundo o sistema jurídico positivado. Assim, a descentralização política define uma pluralidade de ordens jurídicas ordenando-se e coordenando-se numa estrutura total, conformada por ordens jurídicas parciais acopladas harmoniosa e complementarmente" (ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e federação no Brasil*: traços constitucionais da organização política brasileira. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 166).

"*Federalismo* expressa, como princípio fundamental político, a livre unificação de totalidades políticas diferenciadas, *fundamentalmente, com os mesmos direitos, em regra regionais que, deste modo, devem ser unidas para colaboração comum*. Essa ideia fundamental, fixada amplamente e elástica, pode realmente experimentar concretizações diferentes que se transformam historicamente, as quais dependem, em grande parte, do sentido e tarefa da ordem federativa" (HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da*

aplicação das normas de organização constitucional dirigidas à ordenação dos órgãos do sistema normativo. Com isso, tem-se a "autonomia" das pessoas do federalismo, no limite dos espaços territoriais de cada Estado ou Município. Como observa Pinto Ferreira, "o conceito da autonomia constitucional é, por isso mesmo, o critério distintivo e básico, a permitir a caracterização típica dos Estados-Membros perante as coletividades territoriais inferiores".[38] A partir dessa autonomia constitucional, exteriorizam-se os ordenamentos de cada uma das unidades, pela constituição própria.

Diante dos valores que o informam, o federalismo brasileiro assume um modelo cooperativo, fundado na solidariedade e na proteção do bem-estar, que são valores típicos do Estado Social. Por isso, o sistema nacional de federalismo cooperativo contempla as competências das fontes, acompanhadas da distribuição de competências impositivas e dos direitos de participação nos fundos especiais formados com arrecadação de tributos de unidades alheias, geralmente a União. O perigo desse modelo cooperativo é sempre aquele de "agigantamento" do papel da União, com subordinação[39] consensual dos demais entes federativos, alimentados por transferência de recursos e guiados apenas pelo dirigismo da União, com perda parcial da autonomia, progressivamente.

A proteção da descentralização e das autonomias de competências vem acompanhada de diversas regras de garantismo

Alemanha. 20. ed. Trad. de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998. p. 180).

38. FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno.* 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. v. 2, p. 909. Cf. AUBY, Jean-Bernard. *La décentralisation et le droit.* Paris: LGDJ, 2006.

39. Para uma crítica, veja-se: ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático.* 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 57.

constitucional. Dentre outras, temos a vedação do exercício concentrado de poderes pela União, pelo controle da tendência à centralidade; a indelegabilidade das competências legislativas, a garantia da autonomia financeira, mediante preservação da territorialidade das unidades federadas e garantia de uniformidade de tratamento da União sobre todos os Estados e Municípios; impedimento de estabelecer limitação de tráfegos em operações interestaduais ou intermunicipais (art. 150, V); vedação de discriminação de bens pela origem ou destino (art. 152); tratamentos diferenciados somente quando motivados por incentivos destinados a reduzir desigualdades regionais (art. 151, I). Cria-se, assim, um federalismo interdependente, no encontro das competências próprias, mas com permanente reconhecimento da solidariedade, conforme os objetivos e fins constitucionais do Estado.

A solidariedade que informa esse sistema de financiamento entre os entes do federalismo é princípio que se deve efetivar permanentemente, de sorte a garantir a unidade constitucional com o descentralismo das unidades federativas. Como lembra Machado Horta: "A relação entre federalismo, de modo geral, e cooperação surge na etimologia da palavra *federal*, que deriva de *foedus:* pacto, ajuste, convenção, tratado, e entra na composição de laços de *amizade, foedus amicitiae*".[40] Por isso, como destaca Gilberto Bercovici, a solidariedade é o principal elemento de "legitimação político-constitucional do federalismo".[41]

Não obstante essa força axiológica da descentralização, o constitucionalismo avança para federalismo cooperativo, a

40. DALLARI, Dalmo de abreu. *O estado federal.* São Paulo: Ática, 1986, p. 49. HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional.* 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 326.

41. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição.* São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 169.

partir da autonomia dos entes federativos, ao definir as competências próprias de cada pessoa política com reconhecimento da igualdade entre estas, logo, afastada qualquer hierarquia, mas sob a ação legitimadora da solidariedade, mediante mecanismos que permitem participação no produto da arrecadação e outros modos de transferências de receitas (diretas ou indiretas, espontâneas ou obrigatórias, automáticas ou condicionadas). Federalismo centrípeto, mas com financiamento centrífugo, em permanente equilíbrio.

Esse dever de solidariedade, a influir sobre a forma de Estado, encontra na rigidez constitucional sua afirmação como "identidade do Estado". A Constituição, assim, ao promover o pacto federativo à condição de cláusula pétrea, assegura igualmente que nenhum dos seus requisitos de identidade (igualdade, autonomia e solidariedade) possam ser eventualmente suprimidos ou substancialmente alterados, com descaracterização das suas notas distintivas.[42] Com isso, protege-se, a um só tempo, o direito das unidades do federalismo e a identidade do Estado brasileiro, além dos valores a serem concretizados por intermédio do federalismo cooperativo.

42. "O princípio federativo assegura a pluralidade de ordens jurídicas autônomas e afinadas numa unidade que se assenta na totalidade da ordem constitucional nacional soberana. Isso explica por que o federalismo representa uma forma descentralizada de organização do Poder no Estado, sem embargo de se manter um centro assegurador da unidade do sistema jurídico. Esse centro é que garante a diversidade das ordens jurídicas parciais, porque não se rebelam contra a matriz constitucional polarizada naquele núcleo unificador da ordem nacional. A combinação de elementos constitucionais, a garantir o pluralismo político e a pluralidade jurídica, harmoniza-se pela existência daquele centro do Poder que descentraliza sem se anular" (ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e federação no Brasil*: traços constitucionais da organização política brasileira. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 172).

A forma federativa de Estado, portanto, é uma escolha constitucional voltada para a função de controle do Estado, mediante separação de poderes, pela descentralização organizativa, administrativa, fiscal ou financeira e política, mas isso não pode significar uma ruptura com a política nacional e a unidade econômica do País.[43] Ela, como dito antes, não se pode afirmar com exclusão da "unidade" nacional, em virtude do princípio de solidariedade que promove a cooperação, mas não autoriza qualquer ruptura com a unidade do Estado. Daí a importância, nos últimos tempos, do papel significativo das leis complementares que veiculam "normas gerais", para harmonizar a interação entre autonomias federativas e unidade.

Afirma-se, assim, o *princípio da homogeneidade*, ao qual alude Vogel,[44] segundo as competências constitucionais que o autorizam, o que se aplica à legislação da União em face das unidades periféricas, inclusive constituições, assim como ao funcionamento das instituições e coordenação das atividades realizadas, tudo para permitir uma homogeneidade com o fim de "evitar antagonismos", ainda que não se exija uniformidade ou plena adequação dos entes federativos. As garantias de intervenção da União nos Estados e Municípios bem evidenciam os motivos que definem as cláusulas de proibição de antagonismos constitucionais, como se verifica nos arts. 34 a 36 da

43. "O Estado federal é uma organização, formada sobre a base de uma repartição de competências entre o governo nacional e os governos estaduais, de sorte que a União tenha a supremacia sobre os Estados-Membros, e estes sejam entidades dotadas de autonomia constitucional perante a mesma União" (FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. v. 2, p. 909).

44. VOGEL, Juan Joaquín. El régimen federal de la ley fundamental. In: BENDA, Ernst; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang (Org.). *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 627.

CF, matéria profundamente estudada pelo Professor Ricardo Lewandowski.[45]

As competências da Constituição Econômica, na busca da estabilidade, redistribuição de rendas e alocação de recursos,[46] reclamam dos Estados e Municípios apenas que estes possam contribuir para assegurar políticas sociais, se não homogêneas, mas coerentes e voltadas à eficiência da atuação do Estado.

A partir da Constituição Federal, afirmam-se objetivos e funções a serem cumpridos estritamente pela unidade federativa, segundo suas competências, mas estas não se podem afastar dos objetivos de cunho unitário ou nacional. Os entes do federalismo não são "ilhas" ou espaços isolados do todo. A descentralidade federativa implica responsabilidade com os recursos e atribuições recebidas, e compromisso contínuo com a unidade do Estado Democrático de Direito e complementaridade das funções constitucionais. Esta função complementar está bem evidenciada nas despesas com saúde e educação, com sistemas fundados na unidade de objetivos e de meios.

A distribuição do produto arrecadado, ao tempo que não é feita de modo equânime para todos, mas segundo critérios previamente estabelecidos pela Constituição e por lei complementar nacional, a determinar os pressupostos para a redistribuição de recursos,[47] antes que revelar discriminação, acentua

45. LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 87 e ss.

46. MAURER, Hartmut. *Contributos para o direito do Estado*. Trad. de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 149-150.

47. "Il principio perequativo è funzionale alle esigenze dello Stato sociale, poiché genera un'interdipendenza tra i sistemi finanziari del centro e della periferia che consente il superamento del regime duale, o di netta separazione finanziaria, che aveva caratterizzato i regimi liberali. Modifica, in questo senso, il modo di essere delle relazioni intergovernative, innescando un processo di collaborazione tra i diversi livelli di governo in materia finanziaria che ha sullo sfondo la trasformazione del ruolo del governo centrale nel corso del XX secolo, a seguito del quale, lo Stato, da mero garante della copertura delle spese dell'amministrazione, diviene il momento di coordinamento per influire sulla congiuntura economica e sociale, al fine di abolire le discriminazioni socio-politiche presenti sul territorio e le distorsioni economiche derivanti dalla pluralità delle decisioni prese in campo finanziario dai vari livelli di governo" (COVINO, Fabrizia. *La perequazione finanziaria nella costituzione*. Napoli: Jovene, 2008. p. 48).

o dever de solidariedade, pelo dever de cumprir os objetivos de dirigismo constitucional, como o desenvolvimento e a redução de desigualdades regionais. Com isso, o Estado Social ganha importante instrumento de interdependência entre as unidades do federalismo, numa coordenação que permite definir o papel de cada uma das unidades periféricas e a União, nos limites das competências das pessoas políticas, mas de modo equilibrado, a permitir realizar os fins constitucionais do Estado. [48]

Federalismo cooperativo gera obrigação de controle sobre o volume de recursos distribuídos pelas transferências constitucionais, afinal, Estados e Municípios recebem tributos de entes alheios e pagos por contribuintes que, muitas vezes, sequer atuam ou residem no local. Razoável que prestem contas com maior rigor e com transparência nacional. A responsabilidade também é cooperativa. Quando cada um arrecada o que cobra territorialmente, por discriminação geográfica, a unidade do ente federativo define o limite do interesse da "responsabilidade

48. Por isso, assiste razão a Gilberto Bercovici quando afirma: "As transferências intergovernamentais de recursos são um instrumento de redistribuição de renda, com fundamentos no princípio da igualdade e da solidariedade, não um subsídio ou uma forma de caridade dos entes mais ricos para os mais pobres" (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 157-158).

financeira", como algo que se vincula inteiramente à população local.[49] Com as transferências deve ocorrer o mesmo, mas, nestes casos, o interesse é nacional. São repasses constitucionais, de titularidade exclusiva da unidade federativa de destino, o que justifica o dever de permanente controle. A descentralização mediante federalismo cooperativo impõe práticas de responsabilidade fiscal e efetiva transparência. Por isso, veio em boa hora o regime da Lei Complementar 131, de 2009, que altera a Lei de Responsabilidade Fiscal com essa finalidade de aprimoramento dos regimes de transparência financeira.

6. Dirigismo constitucional e o dever de assegurar a redução de desigualdades regionais – limites e possibilidades

Os objetivos fundamentais da redução de desigualdades regionais,[50] erradicação da pobreza e realização do desenvolvimento equilibrado e sustentável definem prioridades orçamentárias e devem ser efetivados segundo os fins constitucionais do Estado Democrático de Direito, como o bem-estar de todos e os princípios que animam as ordens econômica e social.[51]

49. BUCHANAN, J. M. Federalismo y equidad fiscal. In: MUSGRAVE, Richard A.; SHOUP, Carl S. (Org.). *Ensayos sobre economía impositiva*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964. p. 106-117.

50. Sobre o federalismo e as regiões, ver: BONAVIDES, Paulo. *A Constituição aberta*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 337 e ss.

51. "A construção federal completa a *ordem do estado de direito social* pelos efeitos divisores de poder próprios dela. Neles, trata-se, em primeiro lugar, de uma *coordenação* dos poderes diferenciados, que está apontada à multiplicidade das iniciativas, exercício apropriado das tarefas estatais, colaboração e capacidade de prestação, ao mesmo tempo, todavia, procura impedir um abuso de poder por faculdades de cooperação e controle recíprocas, assegurar liberalidades e criar pressupostos de prevenção, dado o caso, de vencimento de conflitos (infra, número de margem 492 e seguintes)" (HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998. n. 229). Cf. BOCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Stato, costituzione, democrazia*. Studi di teoria della costituzione e di diritto costituzionale. Trad. Michele Nicoletti; Omar Brino. Milano: Giuffrè, 2006. v. 73, p. 666; VOGEL, Juan Joaquín. El régimen federal de la ley fundamental. In: BENDA, Ernst; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang (Org.). *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 613-675; FERRANDO BADIA, Juan. *El Estado unitario, el federal y el estado regional*. Madrid: Tecnos, 1978.

A Constituição, em seu art. 3.º, III, estabeleceu como objetivo fundamental "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais". E, pela sua importância, repete-o na ordem econômica; este e outros princípios fundamentais são reforçados ao longo do texto constitucional.[52] Logicamente, quis o constituinte evitar qualquer distinção entre fins públicos e fins privados na Constituição. Os fins do Estado são unitários, não admitem segregação. Todos estão obrigados à realização de atos coerentes com esses propósitos.

52. Como diz Celso Antônio Bandeira de Mello: "O empenho em relação à realização da justiça social fez com que comparecesse tanto como princípio da ordem econômica (art. 170) quanto ordem social (art. 193). O compromisso com a melhoria das condições sociais da população e sua harmonização em todo o País levou a apresentar a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais quer como objetivo fundamental da República (art. 3.º, III), quer como um dos princípios de ordem econômica (no inc. VII do art. 170). A soberania nacional é mencionada como um dos fundamentos da República (art. 1.º, I) e como princípio da ordem econômica (inc. I do art. 170). A livre iniciativa e os valores sociais do trabalho são referidos como fundamentos da República (art. 1.º, VI) e especificamente da ordem econômica (art. 170), sendo que a este último foi atribuída primazia na ordem social. E a função social da propriedade é referida nos princípios da ordem econômica (inc. III do art. 170) e entre os direitos e deveres individuais e coletivos (art. 5.º, XXIII)" (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 780-781).

Como visto, a redução de desigualdades regionais ocupa lugar primordial na Constituição de 1988, pois, além de figurar entre os objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3.°, III) e ser princípio da ordem econômica, é referida em diversos outros dispositivos, dentre os quais o art. 43, ao cuidar da Região, nos seguintes termos:[53]

> Art. 43. Para efeitos administrativos, a *União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social*, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...)
>
> § 2.° Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:
>
> I – igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;
>
> II – juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;
>
> III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;
>
> IV – prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas.

53. As contribuições de Paulo Bonavides, de Gilberto Bercovici e Fábio Comparato são fundamentais ao tema do federalismo e regionalismo, como medida de desenvolvimento social e econômico. Cf.: BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 284 e ss.; BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003; COMPARATO, Fábio Konder. Planejar o desenvolvimento: perspectiva institucional. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 19-43, out.-dez. 1988. Ver ainda: FERRANDO BADIA, Juan. *El Estado unitario, el federal y el estado regional*. Madrid: Tecnos, 1978; BEAUD, Olivier. *Theorie de la Fédération*. Paris: Presses Universitaires de France, 2007.

Nesse particular, a Constituição confere poderes à União para "*articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social*" e, com isso, alcançar as finalidades fundamentais de: "desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais" (art. 3.°, II, da Constituição). Esta finalidade, porém, não será alcançada apenas com esforços da União. Cabe a ela definir políticas públicas, mas os meios não se limitam ou reduzem apenas à União, que poderá sempre, pelo princípio de solidariedade, "articular" tais medidas com Estados e Municípios.

Observa-se o papel de relevo atribuído à União no tocante à promoção do desenvolvimento regional no art. 43, em plena harmonia com o modelo de *federalismo cooperativo equilibrado*, inclusive com meios financeiros previamente indicados, como incentivos,[54] além de outros.[55]

Em face do federalismo cooperativo – o que de *per se* já pressupõe a necessidade de redução de desigualdades regionais –, e por ser um Estado Democrático de Direito, o qual se caracteriza pela aplicabilidade imediata de direitos e liberdades

54. São várias as competências materiais que autorizam o fomento público para obter o resultado de intervencionismo em favor do desenvolvimento, da redução da pobreza ou das desigualdades regionais e sociais. A Constituição trouxe diversos artigos, como os seguintes: art. 215 (cultura); art. 217, IV (desportes); art. 217, § 3.° (lazer como forma de promoção social); art. 218 (desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológica); art. 225, I, II e III (meio ambiente); ADCT, art. 40 (Zona Franca de Manaus) e ADCT, art. 76, § 1.° (setor produtivo de certas regiões); no que tange à aplicação de incentivos à agricultura, mediante irrigação, art. 43, § 3.°, e ADCT, art. 42, entre outros.

55. O federalismo regional reclama ainda aprimoramentos, como bem denunciado por: COMPARATO, Fábio Konder. Planejar o desenvolvimento: perspectiva institucional. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 19-43, out.-dez. 1988.

individuais,[56] com garantia de efetividade dos valores que os informam, a compatibilização destes imperativos coloca o objetivo de redução de desigualdades regionais como um dever de todos, em esforços comuns, segundo os parâmetros da articulação definidos pela União.

Diante disso, o princípio da isonomia entre as unidades federativas deve ser relativizado ante o objetivo de redução de desigualdades regionais. Deve prevalecer a unidade econômica do território nacional, como lembrava Baleeiro. No *federalismo cooperativo equilibrado*, sob a axiologia do *princípio legitimador da solidariedade* financeira, os valores do desenvolvimento equilibrado e recuperação dos entes da Federação em condições de "desigualdade" contribuem para a formação sólida e permanente do Estado Democrático de Direito.

Não há dúvidas de que o Constituinte elegeu a cooperação entre as unidades federativas como objetivo do dirigismo constitucional, capitaneado pelo art. 3.º, para construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Em vista disso, cabe à União, inclusive em articulação com Estados e Municípios, promover o "equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional",[57] como política nacional de intervencionismo, a envolver receitas, despesas e planejamento, como se encontra no art. 23, parágrafo único, e no art. 43, § 1.º, ambos da Constituição. Esta é, com toda evidência, a melhor expressão do papel intervencionista com a finalidade de assegurar federalismo cooperativo do Estado Social.

56. Art. 5.º, § 1.º, da Constituição Federal: "As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata".

57. "Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional."

Diversos programas contam com a finalidade de redução de desigualdades regionais no País. Entre outros, o mais expressivo continua sendo a Zona Franca de Manaus. Conforme o art. 1.º do Dec.-lei 288, de 28 de fevereiro de 1967, a Zona Franca de Manaus (criada pela Lei 3.173/1957, e regulamentada pelo Dec. 47.757, de 03.02.1960) define-se como:

> Área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a *finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento*, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos.

E sua continuidade foi mantida pelo art. 40 das Disposições Constitucionais Transitórias, que assim prescreve:

> Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.[58]

58. Sobre a natureza desse dispositivo, por estar previsto como disposição constitucional transitória, tem-se o seguinte entendimento: "É preciso, antes de tudo, deixar certo que as regras inseridas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (LGL 1988\31) encontram-se no mesmo nível que as normas constitucionais propriamente ditas, ou seja, são consideradas normas constitucionais em nada diferentes, no que respeita à sua força, às normas constantes do Corpo

O regime especial da Zona Franca de Manaus é o principal instrumento adotado expressamente na Constituição, de modo vinculante, para redução das desigualdades regionais. Assim, com vistas, logicamente, ao desenvolvimento nacional e à superação de desigualdades regionais, os benefícios fiscais, como instrumentos hábeis à consecução desse objetivo fundamental, não podem ser modificados, reduzidos ou tolhidos.[59]

A busca pelo desenvolvimento equilibrado e pelo bem-estar revela a preocupação em assegurar preservação da autonomia das unidades com os valores da descentralização, para que esta seja também uma forma de fortalecimento das autonomias, de modo exógeno. Por isso, o projeto federativo constitucional põe em evidência o planejamento, mormente com emprego das leis orçamentárias, como instrumento para assegurar ações do desenvolvimento, nacional ou regional, além da erradicação da pobreza e da desigualdade. Não por outro motivo, o art. 165, § 7.º da Constituição reclama que as leis orçamentárias devam ser compatibilizadas com os planos ou programas de desenvolvimento, para cumprir as "funções de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério po-

da Constituição. Apenas ocorre que carregam consigo a nota da duração efêmera. (...) Diante desse estudo hermenêutico, fica certo que a Zona Franca de Manaus ganhou um status constitucional, o que significa dizer, tornou-se um direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, o que repele qualquer normatividade que a ofenda e até mesmo a interpretação que não leve em conta as diretrizes básicas da hermenêutica" (BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus – Parecer. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 22, p. 167 e ss., jan. 1998).

59. TORRES, Heleno Taveira. Drawback e importações para a zona franca de Manaus: aplicação dos princípios de não discriminação e de proteção do mercado nacional. In: CATÃO, Marcos André Vinhas; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). *Estudos sobre Direito do Comércio Internacional:* Livro em homenagem ao Professor Adilson Rodrigues Pires. Rio de Janeiro: TereArt, 2012. p. 146-169.

pulacional". Este dirigismo, que postula ser transformador da realidade social e econômica define-se, inclusive, como princípio da ordem econômica, no art. 170, VII, o qual determina a "redução das desigualdades regionais e sociais". Portanto, tudo conflui para a necessária e permanente ação planejadora e concretizadora dos fins constitucionais do Estado pela unidade da política do Estado de bem-estar social, na descentralização federativa.

6.1 *Proibição de redução do federalismo cooperativo à centralidade da União*

Com a Constituição Financeira, tem-se a garantia de continuidade, protegida por *cláusula de eternidade* (cláusula pétrea), da *forma federativa de Estado* (art. 60, § 4.º, I), cujo financiamento se perfaz por discriminação de rendas, observado o dever de concretizar os valores e fins constitucionais do Estado, mediante intervencionismo ou dirigismo, como assegurar o desenvolvimento, erradicar a pobreza, promover a redução de desigualdades regionais, numa síntese, alcançar os fins e valores constitucionais do Estado Democrático de Direito.

Em vista desses importantes fundamentos, a Constituição não admite retrocesso quanto à opção pelo federalismo cooperativo, como nota evidente da rigidez da Constituição material. Por cláusula pétrea que define a identidade do Estado brasileiro, queda-se afastada qualquer tentativa de regresso à unidade, ou medida que confira prevalência da unidade central em detrimento da descentralização das competências legislativas ou ainda algum prejuízo à redução das desigualdades regionais ou à promoção do desenvolvimento equilibrado.

O que se espera do federalismo cooperativo é a maior expansão de políticas que favoreçam a descentralização entre as unidades do federalismo, como forma de concretização dos fins

constitucionais do Estado,[60] observada sempre a unidade das políticas nacionais de desenvolvimento e de redução de desigualdades regionais, sociais e econômicas (pelo financiamento centrífugo do federalismo cooperativo equilibrado).

Esse modelo de federalismo cooperativo traz consigo o risco da hiperdependência das unidades periféricas da redistribuição de receitas, na hipossuficiência das competências (fontes próprias), com redução da eficiência das fontes próprias dos entes estatais ou municipais, que passariam, com isso, de unidades federativas a meros gestores de gastos públicos vinculados e sem qualquer liberdade política de decisão. Esse processo de combate à "autarquização" dos Estados e Municípios acentuou-se, tanto mais, após a Lei de Responsabilidade Fiscal, que obriga o exercício das competências tributárias, como modo de afastar o comodismo do financiamento baseado em receitas transferidas.

Por fim, vale ressaltar que no federalismo cooperativo de equilíbrio que caracteriza a Constituição de 1988, o planejamento tem função primordial na organização da atividade financeira e destinos do Estado. Por isso, nos últimos tempos, a lei orçamentária do Plano Plurianual (PPA) tem sido redimensionada para cumprir as funções intervencionistas de planejamento obrigatório para o setor público (art. 174 da CF), o que, se não supre, em toda a sua extensão, a exigência de planejamento do desenvolvimento brasileiro, que reclama um plano de longo prazo, ao menos revela esforços nessa direção, rompendo com a inércia de anos, por meio de orçamento-programa. O atual PPA ("PPA

60. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Novos rumos do federalismo. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 65, p. 21, jan.-mar. 1983. Cf. BIN, Roberto; FALCON, Giandomenico (Org.). *Diritto regionale*. Bologna: Il Mulino, 2012; GARCÍA NOVOA, César. *Financiación autonómica y reforma del Senado*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

2012-2015, o Plano Mais Brasil") desvela esse direcionamento, impulsionado pelo somatório de políticas públicas que declaram combinar redução das desigualdades sociais e regionais com crescimento econômico, e segundo uma "estratégia de aprofundamento desse cenário de modernização requer um Estado indutor (...) por meio do diálogo social e do pacto federativo".

Quanto às ações, propõe-se a estabelecer "uma ponte entre as ações de curto prazo e a visão de futuro materializada, dentre outras formas, no planejamento intersetorial em bases territoriais".[61] Outra mudança fica por conta da eliminação de designação de ações com detalhes explícitos, para dar ênfase ao Plano, mediante objetivos a serem atingidos no quadriênio, em preferência da feição tipicamente orçamentária. E, assim, confluem para o desenvolvimento os seguintes planos: a Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR), os Arranjos Produtivos Locais (APLs), a Política Nacional de Desenvolvimento Competitivo (PDC) e, ainda, a Política Nacional para APLs (PAPL), com base na capacidade local de gestão, entre instituições públicas. Essa mudança de ênfase do PPA é uma proposta ambiciosa, do que se espera execução compatível e coerente. O importante é que se tenha como resultado alguma redução de desigualdades e meios vocacionados para estimular o desenvolvimento.

O planejamento obrigatório para o Estado (art. 174), a distribuição material e exclusiva de competências, a concessão de incentivos fiscais regionais que favoreçam o desenvolvimento

61. BRASIL. *Plano Mais Brasil PPA 2012-2015*: agendas transversais – monitoramento participativo: ano base 2012. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico; Secretaria de Orçamento Federal; Secretaria-Geral da Presidência da República, Secretaria Nacional de Articulação Social – Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/SPI, 2013. 818 p.

de regiões, reduzindo as desigualdades econômicas e sociais (art. 43, § 1.º, I e II, e § 2.º, III), entre outros, são instrumentos que consagram o federalismo cooperativo, mediante integração de fontes e de ações institucionais funcionalmente habilitadas para a afirmação dos fins constitucionais do Estado Democrático de Direito.[62] Ou como observa Gilberto Bercovici: "A virtude da cooperação é a de buscar resultados unitários e uniformizadores sem esvaziar os poderes e competências dos entes federados em relação à União, mas ressaltando a sua complementaridade". Este é o sentido que se quer empregar ao empreender o estudo das competências impositivas, que não demarcadoras de "ilhas" no federalismo, mas parte integrada e complementar daquele conjunto de ações e resultados uniformizadores.

7. Financiamento do federalismo cooperativo pelas fontes – as competências tributárias e o princípio da simetria entre as unidades federadas

O conceito de *federalismo tributário* indica a atribuição de competências para criação de tributos pelas unidades autônomas do federalismo, mas também é encontrável como designação da descentralização tributária que alguns países unitários têm promovido para as administrações locais ou regionais, como na Itália ou na Espanha.[63]

62. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 140; BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 292.

63. São oportunas as palavras de Cármen Lúcia Antunes Rocha: "No Estado Moderno, à descentralização correspondia, até há poucos anos, basicamente a forma federativa de Estado, enquanto à centralização relacionava-se a forma unitária. Nem se tem mais o federalismo como única alternativa para a descentralização política posta na base de organização constitucional do Poder do Estado, nem a centralização define um modelo idêntico de Estado unitário. A própria classificação das formas de Estado passa, atualmente, por uma profunda mudança. Os modelos oferecidos pela doutrina constitucional não guardam correspondência exata com o que os povos estão buscando viver, e não dispõe ela, ainda, de novas formas mais coerentes com o que se experimenta. Os paradigmas que se têm catalogado são inexatos para o que os sistemas constitucionais oferecem e, principalmente, para o que os povos querem experimentar segundo uma base jurídica nova e que ainda não sedimentou propostas definitivas" (ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e federação no Brasil*: traços constitucionais da organização política brasileira. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 172-173).

Cf. CAMPOS, Paloma Biglino. *Federalismo de integración y de devolución*: el debate sobre la competencia. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007. 221 p.; CASADO OLLERO, Gabriel (Coord.). *La financiación de los municipios*. Madrid: Dykinson, 2005; CASÁS, José Osvaldo. Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la ley de coparticipación tributaria. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord.). *Derecho tributario municipal*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2001. p. 20-21; PITA GRANDAL, Ana Maria (Coord.). *Hacienda autonómica y local*. Vigo: Tórculo, 2003; TUNDO, Francesco. *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*. Padova: Cedam, 2002.

Normas de competência são normas de *estrutura*,[64] responsáveis ainda pela definição dos órgãos produtores de normas jurídicas e procedimentos a serem cumpridos (processo legislativo), na produção de normas válidas de condutas.

Competências financeiras para instituir as fontes de financiamento das unidades estatais são "competências tributárias". Dentre outros notáveis autores, Celso Cordeiro

64. Cf. BOBBIO, Norberto. Dell'uso delle grandi dicotomie nella teoria del diritto. *Dalla struttura alla funzione* – nuove studi de teoria del diritto. Verona: Edizioni di Comunità, 1976. p. 124-63; Hart, Herbert. *The Concept of Law*. Oxford: Clarendon Press, 1961, cap. 5; ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Analisis logico y derecho*. Madrid: CEC, 1991. p. 196.

Machado define competência tributária como "a faculdade outorgada a uma pessoa jurídica de direito público para, nos limites da Constituição e nos termos da lei, estabelecer prestações pecuniárias compulsórias".[65] Para Roque Carrazza, competência tributária é norma constitucional com "aptidão para criar, *in abstracto*, tributos".[66] E na precisa construção de Paulo de Barros Carvalho: "A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos".[67] Como se verifica, a competência tributária deve ser alcançada pelo exercício de poderes legislativos para produzir normas jurídicas relativas à instituição ou cobrança dos tributos. [68]

65. MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no sistema brasileiro.* Belo Horizonte: s/e., 1968. p. 33 e 59.

66. Como acresce, "os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota.* Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei" (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* 29. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 67/2010. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 505).

67. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 238-246.

68. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. ver. e ampl. até a Emenda Constitucional 67/2010. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 729; FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 14, n. 54, p. 158-163, 1990; GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária:* fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009. 378 p.

A distribuição funcional das competências, ao tempo que não elimina essa unidade,[69] define os campos de atuação de cada ente federativo, pela igualdade política e jurídica que a Constituição consagra nos arts. 1.º e 18 da Constituição. O que se espera da *descentralização* das competências é que as atividades tributária e administrativa sejam desempenhadas de sorte a obter eficiência na gestão do atendimento às necessidades coletivas e realizar o projeto constitucional de bem-estar, desenvolvimento equilibrado e redução de desigualdades, entre outras tarefas do Estado Democrático de Direito.

Como vimos, a descentralização com cooperativismo qualifica a unidade do federalismo brasileiro. Por isso, qualquer invasão de competências de Estados e Municípios, entre si ou pela União, em qualquer caso, representará uma afronta à Constituição, o que justificará sempre o imediato controle de constitucionalidade, além de eventual intervenção federal, caso isso se verifique na relação entre Estados e Municípios (art. 34, VII, *c*, da CF).[70]

A Constituição Financeira consagra a autonomia tributária e financeira aos Estados e Municípios, e, neste caso, com previsão expressa do art. 30, III, para que os Municípios possam "instituir

69. "Não é plausível, contudo, um Estado Federal em que não haja um mínimo de colaboração entre os diversos níveis de governo. Faz parte da própria concepção de federalismo essa colaboração mútua. Portanto, no federalismo cooperativo, não se traz nenhuma inovação com a expressão 'cooperação'. Na realidade, a diferença é o que se entende por cooperação, que, no federalismo cooperativo, é bem diferente do modelo clássico de colaboração mínima e indispensável" (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 150-151).

70. Constituição de 1988: "Art. 34. A *União não intervirá nos Estados* nem no Distrito Federal, exceto para: (...) VII – assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: (...) c) *autonomia municipal*".

e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei". Este princípio afasta qualquer dúvida quanto à integração dos Municípios ao federalismo brasileiro,[71] sem que isso possa evidenciar alguma "assimetria", como o faz Machado Horta.[72]

Desde que compreendido em angustos limites, pode-se aceitar o emprego do princípio de *subsidiariedade*, originário do Direito alemão, em sentido bem-definido, que é aquele de assegurar a proteção das reservas de competências das unidades periféricas, contra possíveis afetações ou invasões de competências pelo legislativo nacional, excetuados os casos de competências comuns ou concorrentes.[73] Com isso, preserva-se a base de atuação administrativa dos Municípios e Estados,

71. Nesse sentido: "A Constituição Federal conferiu ênfase à autonomia municipal ao mencionar os Municípios como integrantes do sistema federativo (art. 1.º da CF/1988) e ao fixá-la junto com os Estados e o Distrito Federal (art. 18 da CF/1988). A essência da autonomia municipal contém primordialmente (i) autoadministração, que implica capacidade decisória quanto aos interesses locais, sem delegação ou aprovação hierárquica; e (ii) autogoverno, que determina a eleição do chefe do Poder Executivo e dos representantes no Legislativo. O interesse comum e a compulsoriedade da integração metropolitana não são incompatíveis com a autonomia municipal. O mencionado interesse comum não é comum apenas aos Municípios envolvidos, mas ao Estado e aos Municípios do agrupamento urbano" (ADI 1.842, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 06.03.2013, Plenário, *DJE* 16.09.2013).

72. HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 326.

73. Cf. QUADROS, Fausto de. *O princípio da subsidiariedade no direito comunitário após o tratado da união europeia*. Coimbra: Livraria Almedina, 1995; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O princípio da subsidiariedade:* conceito e evolução. Belo Horizonte: FDUFMG, 1995. 135p.

pela simetria e efeito de escala entre as competências das unidades, com complementaridade funcional não hierarquizada.

7.1 Evolução do modelo de repartição de competências tributárias no Brasil

Como observa Antonio Roberto Sampaio Dória, em cumprimento ao que dispunha a Constituição do Império, a primeira discriminação de rendas do Brasil surge com a Lei 99, de 31 de outubro de 1835, com designação dos impostos pela base de incidência, ou fatos geradores, com 57 incidências, e não pela destinação ou outro aspecto.[74] Mais tarde, em 1890, "antes da reunião da primeira constituinte republicana", o governo provisório promulga os Decretos 510, de 22 de junho, e 914 A, de 23 de outubro de 1890, com demarcação entre as competências da União e aquela dos Estados.

A passagem do sistema financeiro imperial para o da nascente república federativa, como percebeu Sampaio Dória, consiste numa ruptura com o centralismo político do império, pelo que se evidencia do federalismo centrífugo que caracterizava a Constituição de 1981, com prevalência das competências dos Estados, reduzida solidariedade entre as unidades autônomas, legislação concorrente e possibilidade de dupla tributação na Federação.[75]

Com a Constituição de 1891, pelo art. 7.º, seria da competência exclusiva da União decretar: impostos sobre a importação

74. Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 48-49; CARREIRA, Liberato de Castro; LUIS NETO, Washington. *História financeira e orçamentária do império do Brasil.* Rio de Janeiro: Fundação Casa Rui Barbosa, 1980. p. 23.

75. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 65;

de procedência estrangeira; direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação; taxas de selo, salvo a restrição do art. 9.º, § 1.º, n. I; e taxas dos correios e telégrafos federais. E, conforme o § 2.º, os impostos decretados pela União deveriam ser uniformes para todos os Estados. Quanto aos Estados, o art. 9.º previa como da competência exclusiva destes decretar impostos: sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; sobre imóveis rurais e urbanos; sobre transmissão de propriedade; sobre indústrias e profissões. Também competia exclusivamente aos Estados decretar: taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia; contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios. Ao mesmo tempo, dispunha que um Estado somente poderia tributar a importação de mercadorias estrangeiras quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal. Feita essa discriminação, o art. 12 autorizava a livre criação, pela União ou os Estados, em típica competência concorrente, cumulativamente ou não, de quaisquer outros impostos, como viria a ser o caso do Imposto sobre a Renda, anos mais tarde.

A Constituição de 1934, de avançadíssima elaboração democrática, quanto à discriminação de rendas, transferiu para os Estados o imposto de vendas e consignações e instituiu competências exclusivas para os Municípios, além de dar ensejo a algumas transferências de arrecadação aos municípios, mas não só. A União detinha competência (art. 6.º) para decretar impostos sobre a importação e mercadorias de procedência estrangeira, de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor a explosão, de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis, de transferência de fundos para o exterior, sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos de

contratos ou atos regulados por lei federal; e taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais, de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação. Aos Estados (art. 8.º) cabia a competência para decretar os impostos sobre propriedade territorial, exceto a urbana, transmissão de propriedade *causa mortis*, transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade, consumo de combustíveis de motor a explosão, vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação de pequeno produtor, como tal definido na lei estadual, exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, indústrias e profissões, atos emanados do seu governo e negócio da sua economia, ou regulados por lei estadual; e cobrar taxas de serviços estaduais. Conforme o § 1.º, o imposto de vendas seria uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos; e, pelo § 2.º, o imposto de indústrias e profissões seria lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais. Competiam aos Municípios (art. 13, § 2.º) os impostos: de licenças, predial e territorial urbano, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda, sobre diversões públicas e cedular sobre a renda de imóveis rurais, além de taxas sobre serviços municipais. Na forma do art. 10, VII, União e Estados poderiam legislar, concorrentemente, para criar outros impostos, os quais também teriam sua receita compartilhada com Municípios.

A Constituição de 1937 deu prosseguimento à estrutura centrípeta da discriminação de rendas, não obstante seu radicalismo com a centralidade da União. Suas principais modificações foram excluir dos Municípios o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais e passar para a União o imposto de consumo sobre combustíveis de motor a explosão, com incidência sobre energia elétrica, inclusive.

Com a Constituição de 1946, a estrutura erigida em 1934 foi praticamente mantida, apenas os Municípios passaram a ter competência exclusiva do Imposto de Indústrias e Profissões, e a competência para cobrarem também o Imposto do Selo. E o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, minerais e energia elétrica do País. Da arrecadação deste, conforme o art. 15, § 2.º, "sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal".[76] Essas foram as principais mudanças. Segundo o art. 15, competia exclusivamente à União decretar impostos sobre: importação de mercadorias de procedência estrangeira; consumo de mercadorias; produção, comércio, distribuição e consumo, como também importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que fosse aplicável, aos minerais e à energia elétrica; rendas e proventos; transferências de fundos para o exterior; negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal. Caberia ainda instituir impostos extraordinários (art. 15, § 6.º), na iminência ou no caso de guerra externa, não partilhados e que deveriam suprimir-se gradualmente, em cinco anos, contados da data da assinatura da paz. Conforme o art. 19, os Estados poderiam decretar os seguintes impostos: transmissão de propriedade *causa mortis* (heranças e legados); vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais; e os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia (o chamado "imposto do selo"). Quanto aos Municípios, o art. 29 autorizava-os

76. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 143.

a decretar os seguintes impostos: predial e territorial urbano; de licença; de indústrias e profissões; sobre diversões públicas; e atos de economia ou assuntos de sua competência. Por fim, a título de competência concorrente, caberia à União e aos Estados decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluía o estadual idêntico. Os Estados faziam a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuava, entregavam vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tinha realizado a cobrança (art. 21).

O sistema tributário foi reformado pela Emenda Constitucional 18, de 01.12.1965, o qual foi recepcionado pela Constituição de 1967 na sua quase totalidade. E como, em seguida, este sofreu modificações com a Emenda Constitucional 1/1969, em louvor à melhor compreensão, far-se-á referência ao estágio final dessas modificações, porquanto, nas suas bases, não diferia da Emenda 18/1965. Nesta, caberia à União os seguintes tributos: importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar suas alíquotas ou as bases de cálculo; exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, observado o disposto no final do item anterior; propriedade territorial rural; renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei; produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I; operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas; e a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior. No §

1.º, previa ainda que a União poderia instituir outros impostos, além dos mencionados nos itens anteriores, desde que não tivessem fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos nos impostos estaduais ou municipais.

O art. 22 permitia à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, em sua competência tributária, os quais seriam suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação. Afora estes, poderia instituir empréstimos compulsórios (art. 18, § 3.º), contribuições, taxas (art. 18, I) e contribuições de melhoria (art. 18, II), estes dois últimos também autorizados a Estados e Municípios. Estados e Distrito Federal, por sua vez (art. 23), teriam competência para instituir tributos sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Ficariam, então, reservados aos Municípios os seguintes (art. 24): imposto predial e territorial urbano; e serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar. Apesar de mantido o federalismo cooperativo, a doutrina da época registra a excessiva concentração do poder de tributar em favor da União, com fortes características centrípetas, em detrimento das competências de Estados e Municípios. Em grande parte, o atual modelo de federalismo cooperativo equilibrado deve-se à tentativa de mitigar essa excessiva interferência e concentração de poder no ente central do federalismo.[77]

77. ATALIBA, Geraldo. Federação. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 66, p. 36, abr.-jun. 1987; HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 325.

Com a Constituição de 1988, o federalismo fiscal brasileiro foi redesenhado, com ampliação das competências dos Estados e dos Municípios, além de maior equilíbrio na distribuição das receitas tributárias.[78] Inicialmente, vale destacar a ampliação do ICMS para alcançar também os impostos sobre os serviços de comunicação e de transportes interestaduais e intermunicipais. O imposto único sobre minerais, combustíveis, telecomunicações e energia elétrica, antes da União, passou aos Estados, com exclusão de todas as demais competências, excetuados os impostos de importação e de exportação (União). O imposto de transmissão de bens *causa mortis* e de doações foi ampliado em favor dos Estados. Mais tarde, por emendas à Constituição, as competências do ICMS em matéria de importação ganharam novos contornos e se expandiram as competências da União para cobrar contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

No que concerne às competências da União, o art. 153 atribui a esta os seguintes impostos: I – importação de produtos estrangeiros (II); II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); III – renda e proventos de qualquer natureza (IR); IV – produtos industrializados (IPI); V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos

78. "O sistema de competências tributárias, por mais numerosos e até minuciosos sejam os dispositivos que o integram, só pode funcionar adequadamente graças a um esforço de hermenêutica construtiva, em que, analisados globalmente e coerentemente, os ditames constitucionais e legais possam ser interpretados, não só à luz dos seus fundamentos doutrinários e teóricos, dentro do direito tributário, mas ainda no contraste com os princípios políticos e econômicos que informam todo o regime federativo" (MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no direito brasileiro*. Belo Horizonte: UFMG, 1968. p. 115).

ou valores mobiliários (IOF); VI – propriedade territorial rural (ITR); VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar. Afora estes, a União tem ao seu dispor todas as contribuições sociais, as previdenciárias e as de intervenção no domínio econômico (art. 149 da CF) e é competente para instituir as *taxas* de sua competência administrativa (art. 145, II, da CF), *contribuições de melhoria* (art. 145, III, da CF) e os empréstimos compulsórios (art. 148), afora os impostos novos e os extraordinários (art. 154).

Quanto aos impostos dos Estados e Distrito Federal, o art. 155 da Constituição reservou os seguintes: "I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); e III – propriedade de veículos automotores (IPVA). Vale destacar que, adicionalmente, o ICMS incide sobre importações, industrialização e, a partir da Constituição de 1988, passou a incidir sobre *petróleo, gás, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica* e *minerais*, todas estas hipóteses consolidadas como espécies de "mercadorias" (art. 155, § 3.º). Os Estados têm ainda as *taxas* de sua competência administrativa (art. 145, II, da CF), *contribuições de melhoria* (art. 145, III, da CF) e a contribuição dos servidores para o financiamento da previdência municipal (§ 1.º do art. 149 da CF).

A Constituição consagrou, ainda, a *autonomia* dos Municípios,[79] como se pode confirmar no art. 18: "A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os *Municípios*, todos *autônomos*, nos termos desta Constituição". Assim como no art. 29: "O Município reger-se-á por *lei orgânica*, (...) que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição (...)". E a autonomia dos Municípios em matéria tributária veio expressamente designada no art. 30, III, da Constituição. São *impostos* dos Municípios aqueles entabulados pelo art. 156 da CF, a saber: I – propriedade predial e territorial urbana (IPTU); II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITCMD); e III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS). Além das *taxas* de serviços ou de poder de polícia de sua competência administrativa (art. 145, II, da CF), *contribuições de melhoria* (art. 145, III, da CF), a *contribuição de iluminação pública* (art. 149-A) e a contribuição dos servidores para o financiamento da previdência municipal (§ 1.º do art. 149 da CF).

79. Sobre a evolução do sistema tributário municipal, veja-se: LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto:* o município e o regime representativo no Brasil. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997. p. 161 e ss.

8. A transferência direta do produto arrecadado dos impostos

Quanto à discriminação de rendas *pelo produto* da arrecadação, no federalismo cooperativo brasileiro, encontramos na própria Constituição, nos art. 157 a 161, regras expressas sobre transferências obrigatórias de receitas e formação de fundos de participação. Basicamente, há dois tipos de transferências: as *constitucionais* (que são automaticamente realizadas após a arrecadação dos recursos) e as *não constitucionais* (que dependem de leis da União ou de convênios entre as pessoas políticas).

As *transferências tributárias constitucionais* entre a União, Estados e Municípios podem ser classificadas em *transferências diretas* (repasse de parte da arrecadação de uma pessoa compe-

tente para efetuar a arrecadação para outra) ou *transferências indiretas* (mediante a formação de fundos especiais).

As modalidades de transferências variam segundo o regime dos tributos e da destinação. Em que pese divergências doutrinárias, conforme a Constituição, todos são casos de *vinculação de receitas*, como especificados no próprio art. 167, IV, ao se reportar expressamente aos arts. 158 e 159 e demais hipóteses que têm relação direta com destinação de recursos atrelada a fundos ou despesas.[80] Questão importante, porém,

80. CF, art. 167, IV: "A vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2.º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem como o disposto no § 4.º deste artigo". A interpretação dada pelo STF não destoa: "Ademais, o inciso IV do art. 167 da CF, hoje com a redação dada pela EC 29, de 14-9-2000, veda 'a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2.º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem como o disposto no § 4.º deste artigo'. A vedação é afastada, portanto, apenas nas hipóteses expressamente ressalvadas, que não abrangem os programas de assistência integral à criança e ao adolescente. É que, quanto a isso, o inciso IV do art. 167 da CF encerra norma específica, fazendo ressalva expressa apenas das hipóteses tratadas nos arts. 198, § 2.º (Sistema Único de Saúde), e 212 (para manutenção e desenvolvimento do ensino)" (ADI 1.689, rel. Min. Sydney Sanches, j. 12.03.2003, Plenário, *DJ* 02.05.2003). No mesmo sentido: ADI 4.102-MC-REF, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 26.05.2010, Plenário, *DJe* 24.09.2010. "ICMS. Majoração de alíquota. (...) A Lei paulista 9.903, de 30-12-1997, apenas impôs a divulgação, pelo chefe do Executivo, do emprego dos recursos provenientes do aumento da alíquota de 17 para 18%, previsto no mesmo diploma. A proibição de vinculação de receita de impostos prevista no art. 167, IV, da CF, impede a fixação de uma prévia destinação desses recursos, o que não se verificou no presente caso" (RE 585.535, rel. Min. Ellen Gracie, j. 1.º.02.2010, Plenário, *DJe* 21.05.2010, com repercussão geral). No mesmo sentido: AI 693.709-AgR, rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.12.2011, Primeira Turma, *DJe* 29.02.2012. Vide: RE 183.906, rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.09.1997, Plenário, *DJ* 30.04.1998. "Norma constitucional estadual que destina parte das receitas orçamentárias a entidades de ensino. (...) Inexistência de violação material, em relação aos arts. 167, IV, e 212 da Constituição, na medida em que não há indicação de que o valor destinado (2% sobre a receita orçamentária corrente ordinária) excede o limite da receita resultante de impostos do Estado (25% no mínimo)" (ADI 2.447, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04.03.2009, Plenário, *DJe* 04.12.2009). "Lei estadual 12.223, de 3-1-2005. Fundo Partilhado de Combate às Desigualdades Sociais e Regionais do Estado do Rio Grande do Sul. Concessão de crédito fiscal presumido de ICMS correspondente ao montante destinado ao Fundo pelas empresas contribuintes do referido tributo. Alegação de ofensa ao art. 155, § 2.º, XII, *g*, da CF. Inocorrência. Causa de pedir aberta. Art. 167, IV, da Carta Magna. Vinculação de receita proveniente da arrecadação de imposto a fundo específico. Vedação expressa. Alegação de ofensa constitucional reflexa, manifestada, num primeiro plano, perante a LC 24/1975, afastada, pois o que se busca, na espécie, é a demonstração de uma direta e frontal violação à norma expressamente prevista no art. 155, § 2.º, XII, *g*, da CF, que proíbe a outorga de isenção, incentivo ou benefício fiscal em matéria de ICMS sem o consenso da Federação. Precedentes: ADI 1.587, Rel. Min. Octavio Gallotti, e ADI 2.157-MC, Rel. Min. Moreira Alves. O Diploma impugnado não representa verdadeiro e unilateral favor fiscal conferido a determinado setor da atividade econômica local, pois, conforme consta do caput de seu art. 5.º, somente o valor efetivamente depositado a título de contribuição para o Fundo criado é que poderá ser deduzido, na forma de crédito fiscal presumido, do montante de ICMS a ser pago pelas empresas contribuintes. As normas em estudo, ao possibilitarem o direcionamento, pelos contribuintes, do valor devido a título de ICMS para o chamado Fundo Partilhado de Combate

é diferençar deste rol aquelas hipóteses dos chamados "gastos

obrigatórios",[81] como se verifica com os da saúde e com os da educação, para os quais a Constituição determina percentual mínimo de emprego de recursos, ao que nem as leis internas nem aquelas orçamentárias podem criar qualquer restrição ou medida que implique sua redução.

Toda a distribuição dos impostos da União é feita de forma automática, direta e incondicionada, no cumprimento do *federalismo cooperativo equilibrado*. A Constituição Financeira contempla os critérios de transferências vinculadas, segundo o volume de tributos arrecadados,[82] para assegurar o poder finan-

às Desigualdades Sociais e Regionais do Estado do Rio Grande do Sul, compensando-se, em contrapartida, o valor despendido sob a forma de crédito fiscal presumido, criaram, na verdade, um mecanismo de redirecionamento da receita de ICMS para a satisfação de finalidades específicas e predeterminadas, procedimento incompatível, salvo as exceções expressamente elencadas no art. 167, IV, da Carta Magna, com a natureza dessa espécie tributária. Precedentes: ADI 1.750-MC, Rel. Min. Nelson Jobim, ADI 2.823-MC, Rel. Min. Ilmar Galvão, e ADI 2.848-MC, Rel. Min. Ilmar Galvão" (ADI 3.576, rel. Min. Ellen Gracie, j. 22.11.2006, Plenário, *DJ* 02.02.2007).

81. Sobre esta distinção, ver: SCAFF, Fernando Facury. *Royalties decorrentes da exploração de recursos naturais não renováveis*: incidência e rateio federativo. Tese (Livre-Docência). São Paulo: USP, 2013. p. 394-400.

82. IR – Imposto sobre a Renda: 53% da União; 47% repartidos entre: a) 21,5% Estados e Distrito Federal; b) 22,5% Municípios; e c) 3,0% do produto da arrecadação são destinados aos programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte (FNO – 0,6%), Nordeste (FNE – 1,8%) e Centro-Oeste (FCO – 0,6%); IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados: 43% da União; os demais 57% entre: a) 21,5% Estados e Distrito Federal; b) 22,5% Municípios; e c) 10% pertence aos Estados e Distrito Federal, proporcionalmente ao respectivo valor das exportações de produtos industrializados. Desses 10%, 25% pertencem aos Municípios; d) 3% do produto da arrecadação são destinados aos programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte (FNO – 0,6%), Nordeste (FNE – 1,8%) e Centro-Oeste (FCO – 0,6%); ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural: 50% União; e 50% Municípios. IOF – Imposto sobre Operações Financeiras: 100% União. Exceção: IOF/OURO que é dividido: a) 70% Estados e Distrito Federal e b) 30% Municípios; II – Imposto sobre Importação: 100% do produto da arrecadação fica com a União. Impostos de competência dos Estados: ICMS: a) 75% – pertence ao próprio Estado; b) 25% – pertence aos Municípios. Esses 25% serão repartidos da seguinte forma: 75%, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; e até 25%, de acordo com o que dispuser lei estadual. IPVA: 50% pertence aos Estados; 50% pertence aos Municípios onde os veículos foram licenciados.

ceiro dos entes beneficiários e, com isso, realizar o programa constitucional do poder financeiro do Estado brasileiro.

A Constituição de 1988 assegurou a repartição direta da receita arrecadada com os impostos (excluídos os fundos, que serão examinados adiante) do seguinte modo:

I. *Por retenção dos próprios entes beneficiários das transferências:*

1) Imposto sobre a Renda (IR) – 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 Estados ou Municípios, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 157, I, e art. 158, I, da CF);

II. Por transferência direta propriamente dita:

2) Imposto Territorial Rural (ITR) – 50% do valor arrecadado em cada Município, relativamente aos imóveis neles situados (art. 158, II, da CF), admitida a retenção prevista no art. 153, § 4.º, III, segundo a qual 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 (EC 42/2003);

3) IOF/Ouro – 30% para o Estado ou Distrito Federal, conforme a origem; 70% ao Município de origem (art. 153, § 5.º, II, da CF);

4) Impostos da competência residual (art. 154, I, da CF) – 20% aos Estados e ao Distrito Federal;

5) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) – serão destinados 50% do imposto arrecadado em cada Município, relativamente aos veículos nele licenciados (art. 158, III, da CF);

6) ICMS – 25% aos Municípios, creditados conforme os critérios a seguir: três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; e até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal (art. 158, IV, da CF).[83]

Participações sobre a arrecadação servem para efetivar os princípios de solidariedade e de redução das desigualdades regionais, no federalismo cooperativo, e que se aperfeiçoa mediante a remessa de parcelas de tributos da competência de outra unidade federativa, de modo direto, automático e não condicionado.

A Constituição distinguiu, assim, hipóteses de transferências sujeitas a *retenção na fonte*, diretamente pela pessoa beneficiária, nas situações designadas para incidência do

83. DI PIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004. p. 77.

IRPF dos servidores estaduais ou municipais (art. 157, I, e 158, I).[84]

Nos outros casos, tem-se o regime geral, que é aquele de transferência integral de parcela do imposto de competência própria, como se verifica no caso do IPVA ou do ICMS, ou mesmo do ITR. Todos esses casos cumprem o regime de transferências diretas, automáticas e incondicionadas. Excluem-se desta lista o IOF, por ser transferência integral do imposto de competência própria, e o ITR, quando na situação designada pelo art. 153, § 4.º, III, da CF. Neste último, pode-se ter aplicação do regime de *cobrança de imposto de competência alheia*, pois, caso o Município concorde em realizar a arrecadação, diretamente, terá em seu favor o valor integral do ITR arrecadado, ou seja, de 100%, e não apenas de 50%.

Estas participações, ao serem definidas diretamente pela Constituição, afirmam o propósito de máxima segurança jurídica para as unidades beneficiárias quanto ao recebimento desses valores, ao afastar-se a discricionariedade na determinação dos percentuais ou mesmo no montante das transferências. E não poderia ser diferente. Não se trata de mera autorização, mas de um dever constitucional de transferência obrigatória e que gera para os beneficiários um direito subjetivo público à participação do montante arrecadado, em modo objetivo e sem qualquer forma de restrição, redução ou atraso.

O orçamento de quem recebe a transferência constitucional vê-se financiado conjuntamente por tributos e transferências de receitas. O orçamento equilibrado é um princípio em quase

84. Sobre o regime de retenção na fonte, veja-se: SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo; CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1738-1740.

todo o mundo, e mesmo que o *deficit spending* keynesiano seja o modelo que tenha prosperado, resulta que regras de responsabilidade fiscal devem ser obedecidas. Por isso, o orçamento dos entes beneficiários, pelo princípio de certeza e de previsibilidade das receitas, reclama segurança jurídica quanto ao êxito da periodicidade das transferências obrigatórias.

9. A redistribuição por transferência indireta do produto arrecadado de tributos – os fundos públicos no federalismo cooperativo brasileiro

O federalismo cooperativo conta com fundos destinados a contribuir com a redistribuição dos impostos arrecadados ou promover a gestão eficiente do patrimônio público, de forma indireta, que são os fundos públicos.[85] E se podemos antecipar uma definição, fundos são destaques patrimoniais de entes públicos, desprovidos de personalidade jurídica, vinculados à realização de finalidades previamente determinadas pela Constituição ou por leis.[86]

Esses fundos são de diversas espécies. Alguns são permanentes e se encontram expressamente previstos na Constituição; outros são expressos, mas de criação autorizada ou facultativa, mas não obrigatória. E existem aqueles que, observada a lei complementar, poderão ser criados pelo legislador, a partir de proposta do Executivo. São tantas as suas variações que nos cingiremos aqui aos fundos constitucionais.

Conforme a *finalidade*, os fundos podem ser separados entre aqueles de transferências, programáticos, financeiros, garantidores, constitutivos de reservas, de investimentos, de contingenciamento, de desenvolvimento, de emergência ou de incentivos fiscais etc.[87]

85. Já tivemos oportunidade de definir os *fundos especiais* como medida de alocação legal de recursos, orçamentários ou não, sob a forma de patrimônio separado vinculado ao emprego em certos fins, no atendimento de necessidades públicas ou como complementação financeira para a prestação de serviços públicos disponíveis, a partir de uma entidade ou órgão público dotado de administração financeira e contábil autônoma, ou mesmo desprovido de tal autonomia. A forma mais sintética chega ao mesmo propósito, quando limitada às espécies de fundos constitucionais. Cf. TORRES, Heleno Taveira; RODRIGUES, F. C. *Fundo soberano do Brasil e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. Fundos públicos financeiros. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 12, n. 56, p. 264-275, maio-jun. 2004; ROVIRA MOLA, Alberto de. *Los fondos fiscales con finalidad redistributiva*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1976. p. 203 e ss.; CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 75; Alonso Gonzalez, Luis Manuel. Las deudas de la Administración y el principio de estabilidad presupuestaria. *Revista Española de Derecho Administrativo*, Madrid: Civitas, n. 124, p. 547, 2004; MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 133; CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. 319 p.; ALMEIDA, Guilherme Henrique de La Rocque. *Controle das transferências financeiras da União*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 445 p.

86. Esta não difere muito da definição da Lei 4.320/1964, art. 71: "Constitui fundo especial o produto das receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação". Como Arnoldo Wald, ao definir o fundo como "um patrimônio com destino específico, abrangendo elementos ativos e passivos vinculados a um certo regime que os une, mediante afetação dos bens a determinadas finalidades, que justifique a adoção de um regime jurídico próprio" (WALD, Arnoldo. Da natureza jurídica do fundo imobiliário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, a. XXIX, n. 80, p. 15, out.-dez. 1990.

87. São multifacetadas as classificações sobre fundos. Quanto à finalidade, uma interessante abordagem é feita em estudo recente do Fundo Monetário Internacional, a saber: "*Special funds:* funds established for specified purposes and financed from special taxes or other

Os fundos públicos, obrigatoriamente criados por lei (art. 167, IX, da CF), na sua maioria, são definidos para despesas públicas permanentes ou de longo prazo, vinculados à finalidade do programa, plano ou política pública. Diante disso, não basta a autorização orçamentária, é preciso que lei prévia constitua o fundo vinculado a certa finalidade, com indicação da origem

earmarked revenues required usually by law, such as social security funds, health funds, and road funds. *Development funds:* funds established to support development programs usually involving donor contributions and sometimes internal sources (e.g., privatization receipts), such as social funds, environmental funds, and sectorial funds. *Investment Funds:* funds established with specific investment objectives and composed of stocks, bonds, property, precious metals or other financial assets, such as sovereign wealth funds. *Contingent (reserve) funds:* funds held for emergencies or unexpected expenditures. *Stabilization funds:* funds established to reduce the impact of volatile revenue on the government and the economy, such as oil stabilization funds. *Savings funds:* funds that seek to create a store of wealth for future generations, such as oil savings funds. *Financing funds:* funds used to finance the overall budget balance, and not regular expenditures, most often by utilizing oil and other nonrenewable resource revenues, such as oil financing funds. *Counterpart funds:* funds linked to inflows of donor aid (including in-kind) and managed under specific procedures, taking into account the requirements of the donors concerned. *Revolving funds:* funds that are replenished, usually through charges made for goods and services and on-lending operations, and whose income remains available to finance its continuing operations, which would otherwise be jeopardized by budget rules that require budgetary appropriations to expire at the end of the year. *Trading funds:* funds established to provide a financial mechanism for government trading activities on the principle of self-financing. *Sinking funds:* funds accumulated by a government or governmental body, usually arising from taxes, imposts or duties for the purpose of repaying a debt. *Miscellaneous extrabudgetary accounts, including secret funds:* held by government ministries and agencies, frequently for the hypothecated use of ministers and nominated officials" (ALLEN, Richard; RADEV, Dimitar. *Extrabudgetary Funds*. Washington: FMI, 2010. p. 4).

das receitas, finalidade do fundo, duração e órgãos competentes pela sua gestão e prestação de contas, além dos critérios de fiscalização.

No caso dos fundos constitucionais, dentre outros, são exemplos os seguintes: o fundo de garantia do tempo de serviço – FGTS (art. 7.º, III), o fundo partidário (art. 17, § 3.º) e o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE e Fundo de Participação dos Municípios – FPM (art. 159), Fundos de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro-Oeste (FCO), o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (art. 79 a 83 do ADCT), o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB,[88] todos de natureza contábil (art. 167, IV, da CF e art. 61, I, do ADCT). Acrescente-se o emprego dos recursos arrecadados do PIS-Pasep, para as finalidades do art. 239. Destes, o FGTS e o PIS-Pasep são considerados fundos privados, voltados para formação de "poupança compulsória", dentre outras funções.

Quanto à natureza, porquanto a noção de "fundo contábil" foi constitucionalizada pelo inc. I do art. 60 do ADCT, tornou-se juridicamente relevante determinar a distinção desse regime em face dos demais.

Os fundos especiais, segundo nossa distinção, podem ser repartidos entre "fundos de transferência" ("contábeis" ou "fonte") e "fundos especiais financeiros". Os primeiros seriam aqueles desprovidos de qualquer gestão patrimonial, por terem unicamente a função de repasse segundo os critérios definidos na legislação de regência. Os especiais financeiros, que podem ter

88. Ver ainda: o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, o Fundo de Saúde, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, o Fundo Estadual de Fomento à Cultura.

outras subclassificações, são aqueles especializados segundo as distintas funções (programas, políticas públicas, financiamentos e outros), mas sempre dotados de gestão patrimonial própria, e que não se limitam a mero repasse ou redistribuição de recursos. Diante disso, excetuado o FGTS, que é um fundo privado e dotado de gestão, os demais fundos constitucionais, FUNDEB, o FPE, o FPM e o Fundo Partidário, são "fundos contábeis",[89] ou "redistributivos de receitas", como preferimos.

Sobre o tratamento constitucional dos fundos, persiste a exigência de legalidade para sua criação (art. 167, IX, da CF), reserva de legalidade para emprego de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir *deficit* de fundos (art. 167, VIII, da CF) e a proibição para vincular receitas de impostos, excetuados os casos aos quais a Constituição autoriza expressamente (art. 167, IV, da CF). Ademais, tem-se a obrigatoriedade de autorização orçamentária para os fundos (art. 165, § 5.º, I e III), além de exigência para lei complementar veicular normas gerais sobre criação, gestão financeira e patrimonial, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos (art. 165, § 9.º).

89. O Dec. 93.872, de 23 de dezembro de 1986, diferencia os fundos especiais entre contábeis e financeiros, a saber: "Art. 71. Constitui Fundo Especial de natureza contábil ou financeira, para fins deste decreto, a modalidade de gestão de parcela de recursos do Tesouro Nacional, vinculados por lei à realização de determinados objetivos de política econômica, social ou administrativa do Governo. § 1.º São Fundos Especiais de natureza contábil, os constituídos por disponibilidades financeiras evidenciadas em registros contábeis, destinados a atender a saques a serem efetuados diretamente contra a caixa do Tesouro Nacional. § 2.º São Fundos Especiais de natureza financeira, os constituídos mediante movimentação de recursos de caixa do Tesouro Nacional para depósitos em estabelecimentos oficiais de crédito, segundo cronograma aprovado, destinados a atender aos saques previstos em programação específica".

De modo implícito, os fundos especiais devem ser vinculados a programas ou finalidades definidos na lei constitutiva *(i)* e, por força do parágrafo único do art. 70, de todos os recursos devem ser prestadas contas, submetidos aos controles e meios de fiscalização, externos e internos *(ii)*. A Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 101, § 1.º, § 3.º, I, *b*, prescreve a sujeição às suas regras de controle, com identificação individualizada dos recursos e das demonstrações contábeis (LRF, art. 50, I e III).

Além da legalidade, portanto, deve, o fundo especial, obediência a todos os critérios que vinculam a atividade administrativa, como são os princípios da publicidade, impessoalidade ou moralidade, bem como aqueles da atividade financeira do Estado, particularmente os que delimitam os inúmeros mecanismos de controle e fiscalização da ação administrativa nessa seara. E dentre estes encontra-se o princípio republicano da *prestação de contas*, como elementar dever de todo administrador público, de tal relevância e magnitude que pode, o seu desrespeito, gerar medida de intervenção federativa (art. 34, V, *d*, e art. 35, II, da CF).

A Lei 4.320/1964, nos seus arts. 71 a 74, assim dispõe expressamente sobre os *fundos especiais*, a saber:

> Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.
>
> Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a turnos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.
>
> Art. 73. Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

> Art. 74. A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de contrôle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Segundo a Lei 4.320/1964, identifica-se a natureza dos fundos pela atribuição legal a certo fim específico. E outra característica desses fundos consiste na possibilidade de transporte dos saldos de exercícios anteriores, afastada a devolução dos recursos não utilizados para compor os créditos orçamentários do ano posterior.

A adoção de fundos, segundo a finalidade, é um importante instrumento para a decisão política e a gestão governamental dos objetivos a serem atendidos. A facilidade de controle e a transparência também são fatores de relevo para a Constituição Financeira. Quando empregados em programas ou planos, os fundos têm a vantagem adicional de duração ilimitada, salvo exceção legal. Isso garante a continuidade de programas ou políticas públicas qualificadas de modo duradouro. Outra vantagem é que os recursos são de fonte certa, o que favorece a previsibilidade e continuidade do financiamento estatal.

Os fundos públicos, a exemplo dos privados (previdência privada, FGTS e outros), tomaram enorme importância nos últimos anos,[90] para o atendimento das políticas de intervencionismo estatal, redução de desigualdades regionais ou sociais e tantos outros.

90. "EBFs represent a significant part of central government expenditures. Including social security funds, they account for about 46 percent of total expenditures. Social security funds are the single most dominant form of extrabudgetary activities, ac- counting for 35 percent of total expenditures" (ALLEN, Richard; RADEV, Dimitar. *Extrabudgetary funds*. Washington: FMI, 2010. p. 2).

9.1 Fundos de Participação e outras modalidades de transferências intergovernamentais constitucionais, indiretas, incondicionadas e automáticas

Na discriminação constitucional de rendas do federalismo cooperativo brasileiro, como fundos constitucionais, temos o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Fundo de Participação dos Estados (FPE). Nestes, não há gestão da União, pois são fundos de simples transferência, ditos "contábeis".[91] Estas formas de distribuição do produto arrecadado contribuem fortemente para a redução da desigualdade regional, ao tomar como critérios de atribuição dos recursos a população e a renda. Pela agilidade com que estes recursos chegam aos Estados e Municípios de destino, facilidade de controle e transparência e o quanto passaram a representar na vida financeira dos Estados e Municípios beneficiários, tem-se constituída a forma mais evoluída de federalismo cooperativo equilibrado, como mencionado por Raul Machado Horta. Ou como aduz o art. 161, II, pela distribuição dos percentuais do fundo cumpre-se o objetivo de "promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios".

Os Fundos de Participação são modalidades de transferências interestatais constitucionais, indiretas, incondicionadas e automáticas. Apurada a receita tributária (art. 162), a proporção relativa a cada fundo, nos termos do art. 159, deverá ser carrea-

91. "A Constituição utiliza os fundos como instrumento de repartição de receitas tributárias vinculadas a despesas específicas. O que caracteriza a partilha de recursos através de fundos é que o numerário ingressa originariamente no fundo e é repassado segundo o sistema de cotas calculadas de acordo com critérios estabelecidos em lei, ficando o emprego das importâncias transferidas sujeitas ao controle do Tribunal de Contas da União" (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 1, p. 505).

da à sua composição, para que se faça a destinação segundo os critérios legais e com base nos cálculos do Tribunal de Contas da União (art. 161), daí falar-se em transferência "indireta". E como nenhuma "condição" pode ser oposta, haja vista a proibição de retenção (art. 161), toda transferência do FPE e do FPM opera-se "automaticamente".

Como modo de assegurar certeza e confiabilidade no montante a distribuir, o art. 162 prescreve que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por cada Município. Tudo conforme o volume de distribuição de recursos.

A título de controle, conforme o parágrafo único do art. 161, o Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação do art. 159, especificamente o FPE e o FPM. Para determinar os índices, o Tribunal de Contas da União, com base nas populações residentes de cada Município, a partir dos dados divulgados pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, atribui a cada Município um coeficiente individual de participação determinado de acordo com as faixas de habitantes previstas no Dec.-lei 1.881/1881.

Quanto ao regime constitucional das transferências interestatais indiretas, prescreve o art. 159, a saber:

> Art. 159. A União entregará:
>
> I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza (excluída a parcela pertencente aos Estados e Municípios segundo os arts. 157, I e 158, I) e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento (48%) são partilhados assim:
>
> a) Vinte e um inteiros e cinco décimos por cento (21,5%) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
>
> b) Vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento (22,5%) ao Fundo de Participação dos Municípios;
>
> c) Três por cento (3%) para aplicação em programa de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
>
> d) Um por cento (1%) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano.

Portanto, aplicado ao FPE, este será composto por 21,5% da arrecadação do Imposto sobre a Renda (IR) e do Imposto de Produtos Industrializados (IPI), apurados na totalidade de recebíveis, ou seja, conforme o parágrafo único do art. 1.º da Lei Complementar 62/1989, inclusive os extintos por compensação ou dação, os respectivos adicionais, juros e multa moratória, cobrados administrativa ou judicialmente, com a correspondente atualização monetária paga, ainda que calculados sobre a receita líquida, e deduzidos: a parcela da arrecadação do IR pertencente aos Estados e ao Distrito Federal, nos termos do disposto nos arts. 157, I (conforme o § 1.º do art. 159) e os incentivos fiscais e as restituições desses impostos.[92] Critério equivalente de dedução vê-se igualmente aplicado ao FPM.

92. Sobre os trabalhos de definição dos critérios, veja-se: BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Transferências governamentais constitucionais*. Brasília: TCU, Secretaria de Macroavaliação Governamental, 2008.

Numa síntese, o Fundo de Participação dos Municípios,[93] cujos critérios são determinados pelas Leis Complementares 62/1989 e 91/1997, é formado por 22,5% da arrecadação do IPI e do IR, com uma distribuição proporcional à população de cada unidade, sendo que 10% do fundo são reservados para os Municípios das Capitais, nos termos do art.159, I, *a*, da CF, atendidos os requisitos constitucionais e de lei complementar.

Segundo o art. 159, II, da Constituição, tem-se ainda o fundo do IPI sobre exportações, com regime próprio conferido pela Lei Complementar 61, de 26 de dezembro de 1989. Neste caso, do produto da arrecadação do IPI, dez por cento (10%), proporcionalmente ao valor das exportações dos Estados e do Distrito Federal, são destinados para o *Fundo Compensatório das Exportações*, como reparação pela perda de receita com a política de incentivos à exportação adotada pela União (teto de 2% do montante para cada unidade federada – art. 159, § 2.º). Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% dos recursos que receberem (art. 159, § 3.º). A Constituição, porém, veda, no § 2.º do art. 159, que alguma unidade federada possa perceber parcela superior a vinte por cento (20%) do montante a que se refere este inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

Outro fundo de transferência governamental, de que trata o art. 159, III, é aquele da CIDE-Combustíveis, para o qual, do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico, prevista no art. 177, § 4.º, devem ser transferidos 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Do montante de recursos de que trata o inciso

93. CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. p. 3720.

III, e que cabe a cada Estado, 25% serão destinados aos seus Municípios (art. 159, § 4.º).

Como se pode verificar, pelos fundos de participação, a redistribuição do produto arrecadado dos impostos se faz de modo "indireto", sem atribuição previamente definida por um percentual fixo (transferência "direta").

Como garantia de segurança jurídica dos beneficiários, tem-se a "proibição de retenção" das transferências diretas e indiretas, pelo art. 160.[94] A Constituição proíbe 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. Esta vedação não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos nos seguintes casos: ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias, e cumprimento das transferências das participações nas ações e serviços públicos de saúde (art. 198, § 2.º, II e III).

O art. 159, I, *c*, da CF cria, ainda, as condições para outros fundos redutores de desigualdades regionais ou sociais, como são os Fundos de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro-Oeste (FCO), segundo a repartição dos três por cento (3%) para aplicação em programa de financiamento ao setor produtivo das Regiões, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região. Diante disso, ficam assim distribuídos: Região Norte, com 0,6%, com aplicação mediante o Banco da Amazônia; Região Centro-Oeste, com 0,6%,

94. Súmula 578 do STF: "Não podem os Estados, a título de ressarcimento de despesas, reduzir a parcela de 20% do produto da arrecadação do imposto de circulação de mercadorias, atribuída aos Municípios pelo art. 23, § 8.º, da Constituição Federal".

pelo Banco do Brasil; e Região Nordeste, 1,8% (0,6%, somado à metade destinada ao semiárido), por intermédio do Banco do Nordeste.

E, afora estes, tem-se na Constituição previsão para o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF (art. 60 do ADCT) e o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (arts. 79 a 83 do ADCT), entre outros. O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza é um dos mais importantes programas de redistribuição de rendas, de inegáveis êxitos, no aprofundamento do Estado Social, para preservar a dignidade da pessoa humana e permitir acesso a níveis dignos de subsistência. Além das transferências de recursos para as pessoas cadastradas no programa, os recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outras ações de relevante interesse social voltadas para melhoria da qualidade de vida. A Emenda Constitucional 67/ 2010 prorrogou-o por prazo indeterminado, convertendo-o em fundo permanente. E, pelo art. 82 do ADCT, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, devendo os referidos fundos serem geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

9.2 *Metacrítica ao simbolismo constitucional em virtude do descaso legislativo*

Ao examinarmos o modelo vigente de transferências governamentais indiretas da Constituição de 1988, numa crítica legítima, afirma-se merecer encômios a disposição para realização dos fins constitucionais do Estado Democrático de Direito por meio de um adequado federalismo cooperativo de equilíbrio. Lamentavelmente, porém, sobrevém uma necessária metacrítica, que é a constatação de ser este um modelo tipicamente

"simbólico" (Marcelo Neves) ou de um federalismo "nominal" (José Afonso da Silva).

A legislação que se presta de base para apuração dos dados está severamente ultrapassada, a começar pela Lei Complementar 62/1989 e critérios previstos no CTN (Lei 5.172/1965), ainda aplicáveis nos dias que correm. Os índices e valores adotados, além de não serem representativos da realidade nacional circunstante, profundamente modificada nas últimas duas décadas, são antiquados, e os resultados não são reveladores das "desigualdades regionais", que deveria ser o critério preponderante, a evidenciar as transferências segundo o grau de desenvolvimento,[95] de escolaridade ou de necessidades básicas, entre outros aspectos mais consentâneos com a finalidade.

95. Nesse sentido, são oportunas as palavras de Amartya Sen: "Ver o desenvolvimento a partir das liberdades substantivas das pessoas tem implicações muito abrangentes para nossa compreensão do processo de desenvolvimento e também para os modos e meios de promovê-lo. Na perspectiva avaliatória, isso envolve a necessidade de aquilatar os requisitos de desenvolvimento com base na remoção das privações de liberdade que podem afligir os membros da sociedade. O processo de desenvolvimento, nessa visão, não difere em essência da história do triunfo sobre essas privações de liberdade. Embora essa história não seja de modo algum desvinculada do processo de crescimento econômico e de acumulação de capital físico e humano, seu alcance e abrangência vão muito além dessas variáveis". E prossegue: "Quando nos concentramos nas liberdades ao avaliar o desenvolvimento, não estamos sugerindo que existe algum 'critério' de desenvolvimento único e preciso segundo o qual as diferentes experiências de desenvolvimento sempre podem ser comparadas e classificadas. Dada a heterogeneidade dos componentes distintos da liberdade, bem como a necessidade de levar em conta as diversas liberdades de diferentes pessoas, frequentemente haverá argumentos em direções contrárias. A motivação que fundamenta a abordagem do 'desenvolvimento como liberdade' não consiste em ordenar todos os estados – ou todos os cenários alternativos – em uma 'ordenação completa', e sim em chamar a

Os meros índices de população e renda, mantidos, para nossa surpresa, pela Lei Complementar 143/2013 (FPE e FPM), de nenhum modo realizam o projeto constitucional do federalismo cooperativo de equilíbrio e o dirigismo transformador projetado pelo constituinte de 1988. Diante disso, na continuidade da formulação das políticas nacionais e planejamentos, deve o Congresso Nacional retomar os projetos de lei complementar que versam sobre os fundos de participação, para melhor acomodação aos fins desejados pela Constituição Financeira e pela Constituição Econômica.

atenção para aspectos importantes do processo de desenvolvimento, cada qual merecedor de nossa atenção. Mesmo depois de se atentar para isso, sem dúvida restarão diferenças em possíveis *rankings* globais, mas sua presença não prejudica o objetivo em questão" (SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2002. p. 76). Quanto a este aspecto, são sobremodo oportunas as críticas lançadas por Karla Pamplona. De fato, são os mais variados métodos internacionais e brasileiros disponíveis. Ou como sugere a autora: "Poder-se-ia aplicar indicadores sociais apropriados para abalizar o nível de desenvolvimento das entidades federadas, como o Índice de Desenvolvimento Humano dos Estados definidos pelo Relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) e o Índice de Condições de Vida (IVC), criados pela Fundação João Pinheiro (FJP) em associação com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), entre outros. (...) Além dos já mencionados, seria viável a utilização do Percentual de Cobertura do Programa de Saúde da Família (PSF), criado em 1994 pelo governo federal, mediante o Ministério da Saúde, visto que abordaria o aspecto da saúde pública. (...) A taxa de analfabetismo das pessoas com mais de 15 anos e o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) também poderiam ser levados em conta" (PAMPLONA, Karla Marques. Federalismo fiscal, transferências intergovernamentais constitucionais e desenvolvimento regional. Uma análise em prol da efetividade dos direitos fundamentais. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 14, n. 2328, 15 nov. 2009. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/13860>. Acesso em: 23 dez. 2013).

9.3 Repasse do valor adicionado do ICMS aos Municípios

No caso da distribuição dos tributos estaduais, destaca-se a participação do Município a título de valor adicionado do ICMS, cuja repartição encontra-se determinada no art. 158 da CF, a saber:

> Art. 158. Pertencem aos Municípios: (...)
>
> IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
>
> Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:
>
> I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
>
> II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.[96]

Como se verifica, o art. 158, IV, e parágrafo único, I, da CF, prevê, para a distribuição da parcela do ICMS destinada

96. Cf. ALMEIDA, Guilherme Henrique de La Rocque. *Controle das transferências financeiras da União*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 445; PRADO, Sergio. Distribuição intergovernamental de recursos na Federação brasileira. In: REZENDE, Fernando (Org.). *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil:* desafios da reforma tributária. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2003. p. 336.

aos Municípios, o critério da *proporção do valor adicionado* (ICMS-VA).

Esse critério já estava em vigor na Constituição anterior, ainda que sua suficiência não fosse plena. Ao comentar o repasse do então ICM proporcional ao valor adicionado pelo Município, Hely Lopes Meirelles,[97] ao seu tempo, concluía:

> O critério de distribuição percentual igualitária do ICM não é justo nem corresponde aos interesses nacionais, pois favorece os Municípios industrializados e prejudica os de preponderante atividade agrícola ou pecuária. Daí a verdadeira corrida que se observa nos Municípios do interior para a sua transformação em centro industrial, com oferecimento de incentivos de toda ordem às empresas que venham se instalar em seu território, e desestímulo para os lavradores da região. A fim de corrigir esta situação, urge se classifiquem os Municípios em industriais e agropecuários, atribuindo-se a estes maior participação no ICM, de modo a compensar a menor competitividade tributária das atividades do campo, tão necessárias ao desenvolvimento do País e à vida da população quanto à produção das indústrias de alto rendimento fiscal. Se não se fizer essa reforma no caráter distributivo do ICM, os Municípios industriais aniquilarão os agropecuários, na concorrência desigual do forte contra o fraco.

O critério da distribuição do ICMS, na Constituição de 1988, assumiu feições mais justas e proporcionais ao valor adicionado pelos Municípios. No modelo atual, a transferência constitucional e obrigatória do "Valor Adicionado" visa a ampliar a capacidade arrecadatória dos municípios, para que estes

97. MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 118.

possam realizar suas competências segundo um federalismo cooperativo mais equilibrado.[98]

Com efeito, o Valor Adicionado é uma noção econômica que decorre dos bens e serviços transformados ou comercializados durante o processo produtivo em determinado Município. Uma vez constitucionalizada, esta noção assume agora a condição de forma jurídica apta a medir o valor gerado por determinado agente econômico no território do Município, que se presta a definir o direito subjetivo aos recursos e, ao mesmo tempo, o dever jurídico do Estado de efetuar a necessária transferência. Não se trata de favor ou de benefício gerado, mas de obrigação constitucional e que implica o direito subjetivo aos créditos pelo Município.

Destarte, somente compõem o "Valor Adicionado", nos termos do art. 158 da CF, as operações e os serviços que estiverem

98. No mesmo sentido é a opinião de José Afonso da Silva, que realça a insuficiência das receitas tributárias próprias dos Municípios e a consequente dependência dos repasses da União e dos Estados: "Quanto mais adequada à repartição de rendas, mais seguro se tornará o desenvolvimento da atividade autônoma. Assim, a outorga de rendas ao Município constitui imperativo mesmo da previsão constitucional de sua autonomia. Entra o mesmo fator básico da definição constitucional da autonomia municipal, incluída que foi, como elemento de seu peculiar interesse, a decretação, arrecadação e aplicação de suas rendas (art. 16, n. II). (...) Pelo exposto, percebe-se claramente que as rendas municipais ficaram na dependência de poder tributante alheio. As fontes próprias, que se conferiram aos Municípios, são de pequena rentabilidade, de sorte que seus encargos terão que ser cumpridos, efetivamente, com o produto de participação na arrecadação de impostos da União e dos Estados" (SILVA, José Afonso. Participação dos Municípios na arrecadação da União e do Estado. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 10, p. 81-85).

Vide também: TORRES, Heleno Taveira. La autonomía financiera de los Municipios en el derecho brasileño. In: OLLERO, Gabriel Casado (Org.). *La financiación de los Municipios:* experiencias comparadas. Madrid: Dykinson, 2005. p. 748.

no campo de incidência do ICMS, ou seja, as *operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*, e que se consumam no âmbito espacial de cada Município.

Como bem apontou o Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, no voto do RE 130.658-8-SP, o conceito de valor adicionado é objeto do Direito Financeiro, logo, não está disciplinado no Direito Tributário,[99] e, quanto à exigência sobre mercadorias em transformação no território do Município para autorizar o Valor Adicionado em favor deste, assim observa em seu voto:

> Ora, aludindo-se ao fenômeno do acréscimo relativamente ao valor de mercadorias em trânsito e em transformação, surge o raciocínio em torno da produção de riqueza que, no caso é a resultante de atividade desenvolvida no âmbito do Município. Nisto está a justificativa plausível para a potencialização da parte atinente ao valor acrescido. Os três quartos a ela inerentes decorrem da circunstância de se ter, a partir da área geográfica do próprio Município, circulação de mercadoria.

99. RE 130.685/SP, 2.ª Turma, rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* 02.10.2009. Cf. "Recurso extraordinário. Tributário e financeiro. Repartição do ICMS. Art. 158, IV, e 161, I, da CF/88. Reserva de lei complementar. Usina hidrelétrica. Reservatório. Áreas alagadas. 1. Hidrelétrica cujo reservatório de água se estende por diversos Municípios. (...) 3. Estender a definição de apuração do adicional de valor, de modo a beneficiar os Municípios em que se situam os reservatórios de água representa a modificação dos critérios de repartição das receitas previstos no art. 158 da Constituição. Inconstitucionalidade material. Precedentes. 4. Na forma do art. 20, § 1.º, da Constituição Federal, a reparação dos prejuízos decorrentes do alagamento de áreas para a construção de hidrelétricas deve ser feita mediante participação ou compensação financeira. Recurso extraordinário conhecido e improvido" (STF, RE 253.906-6, Tribunal Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, j. 24.09.2004, *DJ* 18.02.2005).

> Logo, somente é possível considerar na formação dos três quartos os valores referentes a alterações de entrada e saída de mercadorias, pois se há a primeira, mas não ocorre a segunda, não há como vislumbrar qualquer adição. O valor inicial permanece inalterado, não compondo, assim, a classe daqueles que sofrem modificação para mais ou positiva.

A Lei Complementar 63/1990, enquanto norma geral de Direito Financeiro, regula a forma como o valor adicionado deverá ser calculado pelos Estados e, para tanto, qualifica juridicamente, com eficácia uniforme para todos os Estados e Municípios, o modo de composição do valor adicionado, além dos *critérios* e prazos, para definir as *parcelas pertencentes aos Municípios* e como serão *creditadas*.[100] A Lei Complementar, então, define os

100. E para regular a determinação material do valor adicionado e critérios do repasse, a Lei Complementar 63/1990 assim prescreve, *in verbis*: "*Art. 1.º As parcelas pertencentes aos Municípios do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferência por estes recebidas, conforme os incisos III e IV do art. 158 e inciso II e § 3.º do art. 159, da Constituição Federal, serão creditadas segundo os critérios e prazos previstos nesta Lei Complementar. Parágrafo único. As parcelas de que trata o caput deste artigo compreendem os juros, a multa moratória e a correção monetária, quando arrecadados como acréscimos dos impostos nele referidos. (...) Art. 3.º 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios: I – 3/4 (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II – até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.* § 1.º O valor adicionado corresponderá, para cada Município: *(Redação dada pela Lei Complementar n. 123, de 2006) I – ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território,*

âmbitos materiais, espaciais, temporais e quantitativos do valor adicionado do ICMS devido pelos Estados aos Municípios.

Materialmente, vale pontuar que a lei inclui todas as operações e prestações de serviços que estão na competência tributária dos Estados, independentemente do efetivo pagamento. E, ainda, com os acréscimos dos *juros, a multa moratória e a correção monetária, quando arrecadados como acréscimos dos impostos nele referidos.* Logo, ao principal, acresce-se o acessório.

Quanto ao aspecto *temporal*, o Estado apurará a relação percentual entre o valor adicionado em cada Município e o valor total do Estado. O índice obtido corresponderá à *média dos índices apurados nos dois anos civis imediatamente anteriores ao da apuração*, para definir a entrega das parcelas dos Municípios a partir do *primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração.*

---

deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil. II – nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta. (Incluído pela Lei Complementar n. 123, de 2006) § 2.º Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas: I – as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais; II – as operações imunes do imposto, conforme as *alíneas a* e *b do inciso X do § 2.º do art. 155, e a alínea d do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal.* § 3.º O Estado apurará a relação percentual entre o valor adicionado em cada Município e o valor total do Estado, devendo este índice ser aplicado para a entrega das parcelas dos Municípios a partir do primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração. § 4.º O índice referido no parágrafo anterior corresponderá à média dos índices apurados nos dois anos civis imediatamente anteriores ao da apuração. (...)".

Em termos *espaciais*, as operações e serviços que geram o direito ao valor adicionado devem se concretizar nos limites do território do Município titular do direito subjetivo à proporção constitucional, para ulterior transferência.

Para a *quantificação* do valor adicionado, tem-se, em termos globais, o seguinte: *25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS, conforme os seguintes critérios:* 3/4 (três quartos), no mínimo, *na proporção do valor adicionado nas operações e prestações de serviços;* e até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal. Em sentido específico, *o valor adicionado corresponderá, para cada Município:* I – *o valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil*; ou o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta nas operações com regimes incentivados.

E são consideradas as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais. Logo, até mesmo operações imunes de exportação contribuem para o valor adicionado.

Como se verifica, o índice para repasse do ICMS está desvinculado do efetivo pagamento do ICMS no Município. A industrialização, a utilização de tecnologia, o diferimento, a substituição tributária, o preço atribuído aos bens e os volumes de saídas ou de exportações são fatores que influenciam no crescimento do valor adicionado. Mas não só. O § 10 do art. 3.º da Lei Complementar 63/1990 prevê que os *Estados manterão um sistema de informações baseadas em documentos fiscais obrigatórios, capaz de apurar, com precisão, o valor adicionado de cada Município*. Diante disso, a completude das informações primárias podem, e devem, ser prestadas aos Municípios sempre

que solicitadas, na medida em que se devem manter necessariamente disponíveis.

9.3.1 O caso do ICMS ecológico

Para distribuir a parcela de um quarto dos 25% do ICMS, com fundamento no art. 158, parágrafo único, II, da CF,[101] segundo os critérios adotados em lei pelos Estados, alguns criaram o chamado "ICMS ecológico", com caráter extrafiscal, que autoriza um repasse de parcela maior do ICMS aos Municípios que possuem áreas protegidas e unidades de conservação.

A lei estadual estabelece, segundo as peculiaridades locais, diferenciação de repasses quando o Município demonstra atendimento aos critérios entabulados para a proteção ambiental. São exemplos os Estados do Amapá, Ceará, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Goiás, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo, Paraíba e Tocantins. São regimes, em geral, baseados no *princípio do protetor-recebedor*, nos quais os Municípios pagam verbas específicas aos proprietários que se comprometem com a conservação ambiental pela área não utilizada.

101. Constituição: "Art. 158. *Pertencem aos Municípios*: (...)

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

Parágrafo único. As *parcelas de receita pertencentes aos Municípios*, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

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

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

10. Constituição Financeira e transferências indiretas no federalismo horizontal. Um caso de distorção do sistema federativo brasileiro – a "guerra fiscal" do ICMS

No federalismo cooperativo brasileiro persiste uma forma peculiar de transferências interestatais, que são aquelas verificadas nas chamadas operações interestaduais com pagamento de ICMS mediante alíquotas diferenciadas segundo o Estado de destino, o que caracteriza o "federalismo horizontal".[102]

O Direito Tributário e a Constituição Econômica devem ser convergentes com as funções da Constituição Financeira, para possibilitar o equilíbrio entre a liberdade e os interesses individuais e os princípios que positivam a "justiça distributiva". Nas economias em desenvolvimento[103], como o Brasil, os impostos sobre o consumo, como o ICMS ou o IPI, desempenham papel relevante para redução de desigualdades de determinadas regiões, ao permitirem a alocação uniforme de recursos e harmonizar os preços, segundo as finalidades interventivas da decisão política.

102. Competência tributária horizontal, como diz Celso Cordeiro Machado, é a "exercida pelas várias entidades, com observância dos marcos fronteiriços plantados nas linhas que separam os campos de fiscalidade" (MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no direito brasileiro*. Belo Horizonte: UFMG, 1968. p. 70). Constituição. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 173-189; A competição tributária nos Estados Unidos, sob a noção de federalismo horizontal, é igualmente examinada na obra: ZIMMERMAN, Joseph Francis. *Horizontal federalism*: interstate relations. Albany: State University of New York Press, 2011. p. 157 e ss.

103. DUE, John F. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento:* o papel e a estrutura das tarifas aduaneiras, dos impostos de consumo e dos impostos de venda. Trad. Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974. 265 p.

Como ensina Roque Carrazza, a vocação do ICMS é ser um imposto nacional,[104] distribuído entre os Estados como uma política fiscal constitucional, pela sua relevância arrecadatória. Contudo, não se pode deixar de considerar sua função de redução de desigualdades regionais e de estímulo ao desenvolvimento regional (art. 3.º da CF).

A Constituição de 1988 aprofundou o sistema de partilha de competências entre os Estados, inclusive no caso das operações interestaduais, na efetividade do princípio da *não cumulatividade* do ICMS (art. 155, § 2.º, I), na *livre circulação de mercadorias entre todos os Estado da Federação* (art. 150, V), além da garantia da preservação dos créditos tributários, *ainda que tal imposto tenha sido cobrado por outras unidades da Federação*. A Constituição não se bastou com a simples proclamação do princípio de não cumulatividade, mas exigiu que fosse "assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores".[105] O conteúdo desta regra vai além de uma simples técnica de tributação, posto coincidir com valores supernos do federalismo cooperativo horizontal.

A competência para definir as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais foi reservada ao Senado, ainda que a redução das alíquotas, como efeito uniformizador, possa ser adotada por convênios. Esta foi a forma mais aprimorada para fixar as

104. "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" (ADI 2.377-MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 22.02.2001, Plenário, *DJ* 07.11.2003).

105. "Art. 155, § 2.º, XII: (...) e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportações para o exterior, de serviços e de mercadorias; (...)."

alíquotas interestaduais do ICMS. Assim, as alíquotas fixas nas operações interestaduais do ICMS, definidas pelo Senado, são aquelas da Resolução 22, de 1989, de 12% e de 7%, justificada a diferença pela redução da desigualdade regional. A partir desta, o Estado de destino tem direito à diferença de alíquotas, na complementação da não cumulatividade, com percentual superior sempre em favor dos Estados com menor capacidade econômica, que são aqueles do Norte, Nordeste e Espírito Santo.

Não obstante este esforço, as necessidades de arrecadação crescentes para os entes menores fizeram surgir a "guerra fiscal", que consiste numa forma de concorrência fiscal horizontal justificada pela atração de investimentos, como forma de ampliar as receitas diretas ou indiretas, bem como a melhoria na qualidade de vida das pessoas pela expansão dos empregos, atividades econômicas e o desenvolvimento local, à míngua de um plano de desenvolvimento nacional, articulado com as regiões e seus Estados.[106]

Não há questão mais urgente para o federalismo fiscal brasileiro do que a resolução da "guerra fiscal" em matéria de ICMS. Ela agride fortemente o modelo de federalismo cooperativo, ao tempo em que reduz a capacidade de financiamento dos Estados concedentes, além da própria participação dos Municípios no "valor adicionado", nos casos em que não geram agregação econômica, cria severos conflitos federativos e afronta o modelo de transferência de receitas operado pela "alíquota interestadu-

106. Na atualidade, não se encontra fundamento econômico que possa amparar as motivações para continuidade dessa competitividade horizontal entre entes do federalismo, nem mesmo os economistas neoliberais o defendem, como se pode verificar em: ALÉM, Ana Cláudia; GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas*: teoria e prática no Brasil. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000. p. 319-320. Sobre as repercussões da competitividade no federalismo fiscal para realização do Estado Social, veja-se: TRESCH, Richard W. *Public finance*: a normative theory. 2. ed. San Diego: Academic Press, 2002. p. 831 e ss.

al" do ICMS. Logo, impõe-se, assim, uma solução urgente, em respeito à autonomia dos Estados e com coerência aos fins da Constituição Financeira e da Constituição Econômica.

A extinção do ICMS e sua substituição por um imposto único, sobre o valor agregado, de competência legislativa da União e administrado pelos Estados, como tem sido sugerido em sucessivas propostas de reforma tributária, ao que nos afigura, implicaria o esvaziamento da competência tributária dos Estados e sua consequente subordinação financeira à União, o que se evidenciaria como retrocesso ao federalismo cooperativo que a Constituição Financeira se propõe implantar.[107]

Deveras, durante o regime militar, a União exercia forte influência sobre os Estados e detinha o controle do Confaz (composto pelos secretários estaduais de Fazenda), porquanto os governadores eram nomeados *ad nutum* pelo Presidente da República. Entretanto, após a Constituição de 1988, os Estados se fortaleceram e passaram a adotar posições cada vez mais intransigentes na defesa de seus interesses.

Com a estabilização de preços na década de 90, acirrou-se, assim, a guerra fiscal para atração de investimentos, diante do evidente enfraquecimento do Confaz após a derrocada do centralismo da União. E isso porque o ICMS tem exercido importante papel extrafiscal no incentivo ao desenvolvimento regional.[108] Por conseguinte, diante da dificuldade de aprovação dos incentivos fiscais regionais, com decisão unânime no Confaz, muitos Estados concedem incentivos unilateralmente, à revelia daquele órgão e em desacordo com o art. 155, § 2.º, XII, *g*, da Constituição.

107. BRANCO, Marcello Simão. *A democracia federativa brasileira e o papel do Senado no ajuste fiscal dos anos 90*. Dissertação (Doutorado em Ciência Política). São Paulo: Programa de Pós-graduação do Departamento de Ciência Política da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, 2007. p. 28-29.

108. Como afirma estudo do Instituto de Pesquisa de Economia Aplicada – IPEA: "A guerra fiscal travada pelos estados reflete a reduzida ênfase dos estados em estimular o aumento de receita do ICMS. A concessão indiscriminada de isenções fiscais, combinada com generosas linhas de crédito subsidiado, impediu o crescimento da arrecadação do ICMS e tornou extremamente complexas quaisquer estimativas de seus custos reais. A inexistência, no nível dos estados, de orçamentos de renúncia fiscal dificulta até mesmo abordagens quantitativas simplificadas. Além disso, a competição para atrair novos investimentos ultrapassa a concessão de apenas incentivos fiscais e creditícios, estendendo-se a maiores comprometimentos com obras de infraestrutura básica e social. Tal tipo de concessão envolve, necessariamente, elevação do dispêndio total dos estados" (PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. *ICMS evolução recente e guerra fiscal*. Texto para discussão 402 do Instituto de Pesquisa de Economia Aplicada – Ipea).

Para promover a empregabilidade, desenvolvimento econômico e outros benefícios, os Estados concedentes organizaram distintos programas de atração de investimentos privados mediante a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS de forma direta, sem anuência do Confaz, haja vista as próprias disputas entre os Estados de origem dos investimentos.[109] Como o ICMS é imposto regido pelo princípio da *não cumulatividade*, a presença de incentivo fiscal no Estado de origem não afasta o direito do contribuinte de tomar o crédito de

109. Cf. PAIM, Antonio. Redirecionar o debate sobre federalismo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas:* do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1146; CONTI, José Mauricio. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito tributário:* homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 217-227; BERCOVICI, Gilberto. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito tributário:* homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 217-227.

imposto no Estado de destino, o que justifica o surgimento do conflito de interesses no federalismo, dado que o adquirente da mercadoria reclamará o crédito da operação (interestadual) no Estado de destino.

A Constituição Federal, ao conferir competência aos Estados para instituição do ICMS, subordinou a concessão de isenções, no art. 155, § 2.°, XII, *g*, à lei complementar, para *regular a* forma *como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal*, isenções, *incentivos e benefícios fiscais* serão concedidos e revogados. Com base nesta competência, foi recepcionada[110] a Lei Complementar 24/1975, a qual, no seu art. 2.°, § 2.°, após indicar a *forma* de concessão dos incentivos, estatui: *A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão* unânime *dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro-quintos, pelo menos, dos representantes presentes.* E assim, os benefícios ou isenções, para serem concedidos, quedam-se dependentes de deliberação unânime dos Estados-Membros, por meio de convênios.

Em termos formais, a chamada "guerra fiscal" decorre dessa concessão unilateral de incentivos fiscais sem a aprovação por *unanimidade* do Conselho de Administração Fazendária – Confaz, logo, em desrespeito ao quanto prescreve a Constituição Federal para que isenções ou incentivos fiscais sejam concedidos, na forma do art. 150, § 6.°, e do art. 155, § 2.°, XII, *g*, da CF.[111]

110. A Lei Complementar 24/1975 foi recepcionada nos termos do art. 34, § 5.°, do ADCT, e o Supremo Tribunal Federal já pacificou seu entendimento quanto à referida recepção em diversas ações declaratórias de inconstitucionalidade – ADIN, tais como as de números 1.179-1/SP, 1.308-4/RS, 3.246-1/PA, 3.312-3/MS e 3.809-5/ES.

111. Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. A guerra fiscal dos Estados (des) ordem tributária e econômica da federação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica:* homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 880; SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Guerra fiscal no ICMS – benefícios fiscais: questões pontuais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (pres.). *Direito tributário e os conceitos de direito privado: VII Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 1265; GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. In: CORRÊA, Walter Barbosa. *Dívida fiscal: exigibilidade – prazo de caducidade da segurança*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972. p. 78-80.

Como o Estado de destino, inconformado com o incentivo fiscal do Estado de origem, insiste em não reconhecer os créditos escriturados pelo contribuinte, assume o ônus de disputas tributárias intermináveis com os adquirentes de mercadorias provenientes dos Estados concedentes do benefício.[112] O contribuinte do destino, porém, na maioria das vezes, nada tem a ver com as empresas de origem do Estado concedente e, obviamente, sofre graves repercussões econômicas. E tem a Constituição em seu favor. Os créditos, no destino, devem ser reconhecidos, para que se cumpra o princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2.°, I, da CF), numa interpretação conforme à Constituição, ao tempo

112. A esse respeito, dizem Tercio Sampaio Ferraz Júnior e Marco Aurélio Greco: "Esta 'competição' entre os Estados pode ser sadia se cada um se ativer à vocação que lhe é própria e se limitar a conceder benefícios que apresentem uma equação equilibrada entre as vantagens obtidas com o empreendimento (geração de receita, aumento da oferta de emprego) e os dispêndios realizados pelo Poder Público. (...) Neste contexto, o conceito de federalismo solidário e cooperativo indica a necessidade de existirem mecanismos que, de um lado, assegurem a autonomia dos Estados de modo a possibilitar a adoção de programas próprios de desenvolvimento segundo suas peculiaridades e, de outro lado, inibam uma competição predatória entre os Estados mediante a utilização de instrumentos tributários. Neste último aspecto cabe mencionar o papel que o Supremo Tribunal Federal tem na composição dos litígios que envolvam interesses de mais de um Estado, existindo diversos processos em andamento, de iniciativa de um Estado contra medidas adotadas por outro" (FERRAZ JR., Tercio Sampaio; GRECO, Marco Aurélio. Desafios do federalismo fiscal brasileiro. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 1, n. 2, p. 97-104, jul.-dez. 1998).

que se encontra autorizado pelo próprio art. 19 da LC 87/1996, bem como em atenção ao princípio do art. 150, V, da CF, que impede qualquer limitação ao tráfego de bens ou mercadorias no território nacional, *todos os Estados da Federação são obrigados a reconhecer o direito ao crédito relativo ao ICMS cobrado por outro Estado*, proibidas as discriminações em razão da procedência ou destino (art. 152 da CF).[113] E estes são os efeitos imediatos da "guerra fiscal".

A guerra fiscal gera impacto negativo nas finanças estaduais, que, ao final, poderão comprometer a execução dos serviços públicos e causar externalidades que afetam outros Estados da Federação e prejudicam o País como um todo.[114] Essa "guerra" seria superada com a atualização da Lei Complementar 24/1975, mediante modificações que disciplinem: (i) critérios materiais qualitativos para concessão de incentivos fiscais; (ii) a eliminação da unanimidade e criação de quórum para tomada de decisão no Confaz por maioria absoluta; (iii) a obrigação do Estado de destino de aceitar o crédito integral escriturado pelo

113. Roque Antonio Carrazza, com mestria, defende igualmente a desnecessidade da efetiva cobrança de ICMS nas operações anteriores: "*I – Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o direito de crédito em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações. Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito. Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não incidência).* Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido" (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 322-323).

114. VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. *Seminário Internacional Políticas Industriais Descentralizadas*, patrocinado pela Cepal e pelo Ipea e realizado em Brasília em 11 e 12 de novembro de 1996.

contribuinte; (iv) uniformidade de alíquotas nas operações de circulação de mercadoria em geral, salvo as exceções deliberadas multilateralmente no Confaz; e (v) criação de um fundo de compensação para as desigualdades regionais.

A observância institucional dos procedimentos democráticos[115] não se coaduna com a unanimidade dos atos decisórios. Deve-se evitar, no federalismo, qualquer competição entre centro e unidades periféricas ou entre unidades do mesmo nível. O federalismo cooperativo é, antes de tudo, um projeto de unidade, em prol do desenvolvimento e da redução de desigualdades regionais, que, sem perder de vista as autonomias, visam a concretizar os fins comuns da Constituição.

115. Cf. BONAVIDES, Paulo. *Teoria constitucional da democracia participativa:* por um direito constitucional de luta e resistência, por uma nova hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade. São Paulo: Malheiros, 2001. 280 p.; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. A democracia e suas dificuldades contemporâneas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, v. 212. p. 57-70, 1998; COMPARATO, Fábio Konder. Repensar a democracia. In: LIMA, Martonio Mont'Alverne Barreto (Org.). *Democracia, direito e política:* estudos internacionais em homenagem a Friedrich Muller. Florianópolis: Boiteux, 2006. p. 756; BERCOVICI, Gilberto. O impasse da democracia representativa. In: ROCHA, Fernando Luiz Ximenes (Coord.). *Direito constitucional contemporâneo:* estudos em homenagem ao professor Paulo Bonavides. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 734; BERCOVICI, Gilberto. Democracia, inclusão social e igualdade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre: IHJ, n. 4, p. 165-182, 2006; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. Minorias e democracia no Brasil. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre: IHJ, n. 4, p. 307-322, 2006.