

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

Pietra Nascimento Becel Gonçalves

**A repartição de receitas tributárias como limitante
à concessão de incentivos fiscais**

Florianópolis

2021

Pietra Nascimento Becel Gonçalves

**A repartição de receitas tributárias como limitante
à concessão de incentivos fiscais**

Trabalho Conclusão do Curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito para a obtenção do título de Bacharela em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

Florianópolis

2021

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Gonçalves, Pietra Nascimento Becel

A repartição de receitas tributárias como limitante à
concessão de incentivos fiscais / Pietra Nascimento Becel
Gonçalves ; orientador, Gilson Wessler Michels, 2021.
69 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências
Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2021.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Federalismo fiscal. 3. Direito
tributário. 4. Direito constitucional. 5. Repartição de
receitas. I. Wessler Michels, Gilson. II. Universidade
Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

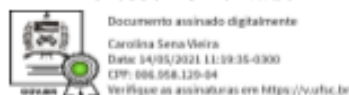
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “**A repartição de receitas tributárias como limitante à concessão de incentivos fiscais**”, elaborado pela acadêmica “**Pietra Nascimento Becel Gonçalves**”, defendido em **13/05/2021** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com **nota 10 (dez)**, cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

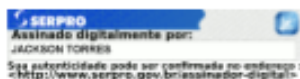
Florianópolis, 13 de maio de 2021.



Prof. Dr. Gilson Wessler Michels (ASSINATURA DIGITAL)
Professor Orientador



Profa. Dra. Carolina Sena Vieira (ASSINATURA DIGITAL)
Membro de Banca



Prof. Jackson Torres (ASSINATURA DIGITAL)
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluna: Pietra Nascimento Becel Gonçalves

RG: 6.100.516

CPF: 086.547.179-71

Matrícula: 16104623

Título do TCC: A repartição de receitas tributárias como limitante à concessão de incentivos fiscais

Orientador: Gilson Wessler Michels

Eu, Pietra Nascimento Becel Gonçalves, acima qualificada; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 13 de maio de 2021.



Documento assinado digitalmente
Pietra Nascimento Becel Gonçalves
Data: 13/05/2021 17:48:49-0300
CPF: 086.547.179-71
Verifique as assinaturas em <https://vufsc.br>

PIETRA NASCIMENTO BECEL GONÇALVES

À estrela que mais brilha no céu,

Antônio Bezel.

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho não foi escrito em um momento fácil, mas em período do qual sairemos machucados, abalados e com saudades de muitos, oportunidade para reflexões sobre os próprios objetivos e impactos das escolhas de cada um de nós. A ansiedade e luto por baixo de cada máscara torna ainda mais significativo e reverente o fato de que eu tenho a felicidade de pelo quê agradecer e, acima de tudo, ter muitos a quem agradecer.

Meu primeiro “muito obrigada” não poderia ir para outras pessoas que não minha mãe, Alessandra, e meu pai, Lucas, que me ensinaram a sonhar e me permitiram fazê-lo cada vez mais alto a cada novo passo. Agradeço muito também à minha linda irmã e confidente, Bianca, pela companhia, confiança e inspiração a ser melhor.

Agradeço eternamente também à família que escolhi, meus irmãos de alma, Felipe Berger e Patrícia, que fazem parte de mim. Igualmente grata sou a todos os amigos que fiz nos cinco anos de UFSC, que não posso citar nominalmente para que não se torne lista interminável de pessoas lindas e abertas. O faço, então, no nome de Vitória, Thalia, Laurin e Manuela, mas pensando em todos os sorrisos que vi e esbocei na graduação. Agradeço especialmente à Valeriana, que não soltou minha mão em nenhum momento da elaboração deste TCC.

Sou imensamente grata, ainda, ao meu professor orientador, prof. Dr. Gilson Wessler Michels, por fazer com que eu me apaixonasse pelo direito tributário e possibilitar a elaboração de trabalho que eu creio ser tão importante para a conformação e viabilização da atividade estatal. Da mesma forma, sou grata à banca que disponibilizou seu tempo expertise para avaliação de minha monografia.

Por último e talvez mais importante, sou grata à UFSC, que me proporcionou aprendizado que vai muito além do jurídico e acadêmico, mas é essencialmente humano.

A todos os citados, bem como os não citados e todos os que tornaram este processo ainda que um pouco mais rico, agradeço pois únicas forças verdadeiramente transformadoras são a razão crítica e a empatia, e cada um de vocês é exemplo. Muito obrigada.

*Quem era o responsável então? Provavelmente
havia muitos, tantos que a responsabilidade se
diluía – e ali trancados, não divisávamos ninguém.*

(Graciliano Ramos, Memórias do Cárcere)

*Do I contradict myself?
Very well then I contradict myself,
(I am large, I contain multitudes.)*

(Walt Whitman, Song of Myself)

RESUMO

Dentre os suportes teóricos que inspiram a Constituição Federal de 1988, chama atenção o federalismo, o qual se manifesta também no âmbito fiscal, onde enseja diversas discussões se consequências concretas. Esta monografia visa o estudo aplicado do federalismo fiscal na seara da repartição da receita tributária, instituto essencial para o financiamento dos entes federativos, especificamente no que diz respeito à possibilidade de concessão de incentivos fiscais que dirimam o montante repassado. Desta forma, o estudo se propõe a responder o seguinte questionamento: podem os entes competentes conceder incentivos fiscais que afetem negativamente a partilha obrigatória, repassando aos entes que recebem parcela da receita também parcela do prejuízo? Em busca de resposta à questão proposta, o presente trabalho explora os limites da competência tributária no que diz respeito à disponibilidade da receita. Para tal, parte da própria teoria estruturante da Constituição Federal: o federalismo, explorando suas proposições e objetivos. Após, explora a efetiva relevância dos montantes repassados para os entes destinatários das parcelas, para que, finalmente, delimite a quem devem pertencer tais verbas e a partir de que momento surge tal prerrogativa. A partir disto, o presente trabalho entendeu, por fim, que as parcelas são de titularidade dos entes que as receberão, atuando inclusive como limitação à faculdade de conceder incentivos fiscais, os quais não devem ser computados quando da apuração da verba a ser repassada.

Palavras-chave: Federalismo Fiscal. Direito tributário. Direito constitucional. Repasse de receitas.

ABSTRACT

Among the theories that served as inspiration to the Federal Constitution of 1988, the spotlight is shone on the federalism, also perceived in the fiscal real, in which entails discussions of concrete consequences. This monograph aims an applied study of the fiscal federalism in what concerns the revenue shares, essential tool for the funding of the lower government levels, especially with respect to the possibility of conceding tax incentives that imply in a lowering of the amount to be shared. In this regard, the monograph seeks to answer the following: can the government levels concede tax incentives that negatively affect the revenue shares, passing on damage to the levels that receive the funds? In order to answer the proposed question, the present monograph seeks to explore the limits of the taxing power with respect to the availability of the revenue. To that end, starts from the theory that gives structure to the Federal Constitution: the federalism, exploring its propositions and finalities. In the sequence, explores the actual relevancy of the shared funds to the lower government levels to, finally, draw the line as to whom the funds must belong to, and when this prerogative arises. Studying such, the monograph concludes, at last, that the parcels of the funds that must be shared belongs to the government levels that must receive them, acting even as a limitation to the power to concede tax incentives, which must not be accounted when asserting the amount of revenue to be shared.

Keywords: Fiscal federalism. Revenue sharing. Government levels. Limits on the taxing power.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Repasses constitucionais obrigatórios	41
--------------------------------------------------------	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição da Receita do Estado de Santa Catarina	45
Tabela 2 - Composição da Receita do Estado de Santa Catarina em percentuais	46
Tabela 3 - Composição da Receita do município de Florianópolis	46
Tabela 4 - Composição da Receita do município de Florianópolis em Percentuais	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

DRU – Desvinculação das Receitas da União

FPE – Fundo de Participação dos Estados

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

FSE – Fundo Social de Emergência

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto de Propriedade Territorial urbana

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITR – Imposto Territorial Rural

RE – Recurso Extraordinário

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	16
2.	O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL.....	18
2.1.	FEDERALISMO E FEDERALISMOS: COMO SE DEFINE HOJE O MODELO INAUGURADO PELOS ESCRITOS FEDERALISTAS.....	18
2.2.	FEDERALISMO BRASILEIRO: ENTRE AUTONOMIA E GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	22
2.3.	SÍSTOLE E DIÁSTOLE: O CONTÍNUO EMBATE ENTRE CENTRALIZAÇÃO E DESCENTRALIZAÇÃO NO BRASIL	27
2.4.	CONCLUSÕES PARCIAIS.....	31
3.	AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E O SISTEMA DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS.....	33
3.1.	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: CONCEITO E IMPORTÂNCIA NO FEDERALISMO FISCAL	33
3.2.	NECESSIDADE DE UMA HERMÊUTICA SISTEMÁTICA, GUARIDA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	36
3.3.	DEVERES CONSTITUCIONAIS ABUNDANTES VS RECEITAS INSUFICIENTES.....	39
3.4.	SISTEMÁTICA DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS.....	41
3.5.	IMPERFEIÇÕES DA SISTEMÁTICA DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS	43
3.6.	DEPENDÊNCIA DOS ORÇAMENTOS DAS VERBAS REPASSADAS	45
3.7.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
4.	A REPARTIÇÃO DE RECEITAS COMO LIMITANTE À CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS	49
4.1.	A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS COMO FORMA DE EXPRESSÃO DO PODER DE TRIBUTAR.....	50
4.2.	LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR: VEDAÇÃO À CONCESSÃO DE ISENÇÕES HETERÔNOMAS.....	52

4.3.	O DILEMA ENTRE O PERTENCIMENTO DAS RECEITAS E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	53
4.4.	OS PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	57
4.4.1.	Recurso Extraordinário 572.672/SC	58
4.4.2.	Recurso Extraordinário 705.423/SE	59
4.5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
5.	CONCLUSÃO	64
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

1. INTRODUÇÃO

O federalismo, que já foi sonho de revolucionários das Treze Colônias, hoje é forma de governo que se faz presente nos mais diversos países ao redor do globo. Dentre estes, um dos países que melhor representa o próprio conceito de diversidade: o Brasil. Adotado desde a Proclamação da República, o federalismo do solo brasileiro busca conter em si multidões e encontrar ordem em sua estonteante diversidade humana.

Tal filosofia política, adotada como forma de governo, possui inúmeros desdobramentos, inclusive no âmbito fiscal, onde acarreta consequências concretas e de grande relevância orçamentária. Dentre tais, sob a ótica do federalismo cooperativo, chama atenção a repartição da receita decorrente de determinados impostos, sistemática que traz à baila o questionamento da titularidade de tais valores.

O montante recebido a título de repasses obrigatórios possui expressiva relevância no orçamento dos entes que os recebem, sendo este assunto de grave importância na discussão do orçamento público. Uma vez que é o definidor da destinação do erário, o orçamento é dotado de sutileza ímpar e deve ser tratado com toda a cautela e transparência.

Aspecto que causa grande tensão nas relações entre os entes é a concessão de incentivos fiscais que causam sensível diminuição da parcela repassada. Assim, considerando a aplicação constitucional do federalismo, em especial sua faceta fiscal, o presente trabalho objetiva explorar a repartição obrigatória de receitas tributárias com outros entes federativos e a possibilidade de atuar como limitante à concessão de incentivos fiscais pelo ente detentor da competência tributária.

Muito embora a Constituição Federal seja clara ao postular a obrigatoriedade do compartilhamento de parcela da receita de determinados impostos, é menos incisiva no que diz respeito às hipóteses que causam prejuízo a tal dinâmica, restando silente no que diz respeito à concessão de incentivos e benefícios fiscais.

Assim, o presente trabalho busca resposta à seguinte questão: podem os entes competentes conceder incentivos fiscais que afetem negativamente os repasses efetuados, repassando aos entes que recebem parcela da receita também parcela do prejuízo?

Nesta toada, objetiva-se investigar a repartição de receitas tributárias enquanto atuante na limitação à concessão de incentivos fiscais.

Para tal, objetiva-se descrever o federalismo fiscal conforme aplicado no ordenamento brasileiro, para que, em esboço do panorama do federalismo fiscal sejam explorados os reflexos da presença histórica de federalismo centrífugo. A partir disto, busca-se compreender os

reflexos constitucionais do federalismo fiscal, especificamente no que diz respeito à repartição de receitas tributárias, e a possibilidade de concessão de incentivos fiscal indiscriminadamente a despeito destas.

O presente trabalho consiste em monografia que aplica o método dedutivo, pois toma como pressuposto os preceitos constitucionais e extrações da teoria política de caráter geral, e busca compreender questão de maior especificidade. Utiliza-se a teoria política, teoria constitucional e doutrinas jurídicas enquanto subsídio teórico, trazido ao plano através de dados orçamentários e decisões judiciais. Assim, as técnicas de pesquisa utilizadas serão a bibliográfica e documental.

Inicialmente, será explorada a compreensão da ciência política do federalismo e do federalismo fiscal através da literatura do tema, com o condão de compreender seu papel no sistema tributário brasileiro. Aqui, também se busca ilustrar a forma como o federalismo está estruturado hoje, bem como a importância da configuração federal para o tema em tela.

Após, será feita explanação das repartições de receitas tributárias, bem como a compreensão de seu papel no sistema tributário e nos orçamentos municipais, utilizando-se como base a doutrina especializada.

Finalmente, buscar-se-á determinar a quem pertencem as receitas decorrentes dos impostos sujeitos à repartição de receitas através da bibliografia produzida pela doutrina, legislação e decisões do Supremo Tribunal Federal. A partir de então, espera-se ser possível discutir a possibilidade ou impossibilidade de concessão de incentivos sobre os montantes que serão objeto de repasse.

2. O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

Uma vez que o presente trabalho tem por objeto de estudo da repartição de receitas do Brasil, faz-se necessário que o capítulo inicial apresente a teoria de base na ciência política que justifique a existência de um sistema de repartição, qual seja, o federalismo. Assim, é explorada, neste primeiro momento, faceta teórica do tema, em busca dos conceitos nucleares e característicos do federalismo e, mais especificamente, do federalismo brasileiro. Ademais, tendo em vista que o escopo do trabalho é evidentemente tributário, focar-se-á no aspecto fiscal do federalismo.

Ainda neste sentido, objetiva-se traçar imagem panorâmica do cenário federalista brasileiro, buscando compreender as consequências concretas da adoção do federalismo e sua presença na face fiscal dos entes, bem como expor, ainda que em um rasante, a discussão entre centralização e descentralização que permeia a história da forma do Estado brasileiro.

2.1. FEDERALISMO E FEDERALISMOS: COMO SE DEFINE HOJE O MODELO INAUGURADO PELOS ESCRITOS FEDERALISTAS

O federalismo surge a partir do manejo de princípios humanistas do jusnaturalismo¹ como alternativa aos governos autoritários e altamente centralizadores que marcaram a modernidade². Tomou forma na Convenção da Filadélfia³, que, fortemente influenciada pela Revolução Francesa, acabou por criar o Estado federativo hoje como conhecido, com a promulgação da Constituição dos Estados Unidos da América.

O marco inaugural do federalismo americano é o conjunto dos *Escritos Federalistas*⁴, sobretudo nos artigos de autoria de Alexander Hamilton, John Jay e James Madison. Em busca

¹ Sobre a relação entre o federalismo e o jusnaturalismo, ver PADOIN, Maria Medianeira. O “direito natural e das gentes” e o federalismo no processo de independência na América. *Anos 90*, Porto Alegre, v. 20, n. 37, pp. 115-136, jul. 2013.

² Sobre a característica absolutista do Estado Moderno, ensina Lênio Streck, (p. 34): “O Estado Moderno como algo novo insere-se perfeitamente em uma descontinuidade histórica, isso porque um dos maiores argumentos a confirmar tal tese é de que se apresenta inexorável o processo de concentração do poder de comando sobre um determinado território bastante vasto, que acontece através da monopolização de alguns serviços essenciais para a manutenção das ordens interna e externa, tais como a produção do direito através da lei, que, à diferença do direito consuetudinário, é uma emanção da vontade do soberano, e do aparato coativo necessário à aplicação do direito contra os renitentes, bem como através do reordenamento da imposição e do recolhimento fiscal, necessário para o efetivo exercício dos poderes aumentados.”

³ A convenção da Filadélfia foi a convenção constitucional dos Estados Unidos da América em 1787, onde o poder constituinte originário utilizou-se das ideias divulgadas nos *Escritos Federalistas* para formar um pacto federativo mais estreito, dando ao poder central prerrogativas tais como a cobrança de impostos para viabilizar a administração. Antes da Constituição, as Treze Colônias formavam confederação para tratar de assuntos comuns, tais como segurança e defesa da Grã-Bretanha.

⁴ Os *Escritos Federalistas* são um conjunto de 85 artigos escritos por Alexander Hamilton, James Madison e John Jay, os “pais fundadores” dos Estados Unidos da América. Possuíam como objetivo aperfeiçoar a

do fortalecimento do vínculo entre as Treze Colônias, que anteriormente se organizavam em uma confederação, os autores propuseram que cada uma abdicasse de sua própria soberania, concedendo-a à União dos estados. Passaram, então, a ter tão somente autonomia em troca de maior proteção da ameaça de subjugação à coroa britânica, alcançada por uma capacidade maior de administração. Assim, com o advento dos Estados Unidos da América, estaria criado o Estado Federal⁵.

O federalismo é forma de Estado plural que possui impressionantes história e desenvolvimento, importando notar que elogios à uma organização de Estado a partir de unidades distintas se fizeram presente nas obras de alguns dos mais influentes autores do iluminismo⁶. Mesmo antes da publicação dos *Federalist Papers*, esta forma plural de Estado já vinha recomendada por Montesquieu, como comenta Cezar Saldanha Souza Júnior (2010, p. 593): “Antes mesmo da Suíça, os Estados Unidos mostraram a viabilidade prática da forma política republicano-federativa recomendada por Montesquieu”. Também Leonam Lizieiro (2019) aponta a influência do Barão que teria tratado, ainda que brevemente, do tema em sua obra, proporcionando grande avanço teórico com a proposta de que as pequenas repúblicas deveriam se unir com o intuito de garantir maior proteção contra invasores estrangeiros, podendo assim atingir dimensões territoriais mais relevantes. No caso, tratar-se ia de confederação, pois resultante da união de Estados soberanos, e não da união em um Estado soberano.

Dalmo de Abreu Dallari (2019, p. 20) resume de forma lapidar a essência desta doutrina política ao identificá-la na própria crença nos direitos naturais do indivíduo, a qual faz com que seja almejada forma de Estado e de governo de caráter descentralizado. A busca da descentralização vem do propósito de colocar o Estado mais próximo a cada indivíduo, com grande influência dos ideais de Locke e Montesquieu, na pretensão de desenvolver um Estado que proteja seus cidadãos de eventual absolutismo.

Assim, a profunda teoria desenvolvida pelos *Federalist Papers* foi pedra de torque da Constituinte Americana, evento incendiário que consolidou influência inédita no cenário

Confederação e defender um governo republicano, entretanto, se tornaram referência por inaugurar o federalismo. Foram base para a elaboração da Constituição, em 1787.

⁵ Alguns autores colocam a origem do federalismo até mesmo na Grécia Antiga, advogando por uma história muito anterior à colonização das Américas. O presente trabalho, entretanto, opta por não explorar tais aspectos, pelo risco de adotar conceitos anacrônicos.

⁶ Além de Montesquieu, outro autor de relevância inquestionável que tratou do federalismo foi Immanuel Kant, que via no federalismo o caminho para eventualmente ser alcançada a *paz universal e perpétua*. Tal ponto de vista é explicitado no “Segundo artigo definitivo para a paz perpétua”, no qual o filósofo defende uma federação de estados livres como fundamento do direito das gentes (KANT, 2008). Apesar de sua importância, o autor não é trabalhado no presente trabalho pois suas reflexões dizem respeito ao federalismo aplicado em nível internacional, entre repúblicas, visando a existência de um cidadão cosmopolita.

político europeu⁷. Após o estrondoso sucesso de sua implementação pelos Estados Unidos da América, o modelo federalista foi adotado por diversos países, com base no modelo concretizado pela Constituição dos Estados Unidos da América, de 1787.⁸ Apesar disso, não se pode olvidar que a importação de sistemas políticos estrangeiros é trajeto tortuoso, dada a impossibilidade de transplantar com sucesso o modelo político de um país para outro.

A consequência desta exportação política foi a gênese de novas interpretações do federalismo, ao passo em que inovações surgiram do esforço de adaptar a teoria estrangeira a cada uma das nações, as quais muitas vezes foram notáveis e ajudaram a disseminar a teoria federalista pelo globo. Neste sentido, o federalismo deixa de existir como conceito uno, mas admite uma diversidade de disposições estatais – em outras palavras, passa de ‘federalismo’ para ‘federalismos’.

Sobre a pluralidade de *federalismos*, em oposição a uma teoria monolítica:

"Com efeito, apesar de suas relatadas origens norte-americanas, **a disseminação do federalismo pelo mundo culminou na pluralidade de federalismos, conforme as adaptações feitas por cada país na estruturação de seu próprio Estado conforme as peculiaridades de cada local e a realidade político-social sobre o qual se estruturará.** Assim é que não há um federalismo senão variados modelos possíveis e existentes. Entre todos eles, porém, para que se afirma estar diante de uma forma federalista de Estado, há de ser presente alguns elementos comuns mínimos que lhe dão identidade: a existência de entes federados distintos e juridicamente iguais; as prerrogativas de autogoverno, auto-organização e autoadministração atribuídas aos entes federativos; a repartição de competências legislativas e administrativas; além da divisão das receitas públicas e da existência de formas de representação dos entes federados menores junto a órgãos federais." (ARABI, 2019, pp. 20-21, grifo nosso)

Exemplo de adaptação que enseja ricas teoria, discussão e disseminação para outros países é o federalismo cooperativo, de origem germânica. Surge não como teoria, mas sim como necessidade prática de resolução de problemas, introduzindo o princípio da subsidiariedade (ÁVILA, 2005, p. 34), o qual se opõe à concorrência ao envolver todos os entes federativos na persecução dos objetivos estatais e, principalmente, sociais.

A composição de novas espécies de federalismo demonstra empiricamente a constatação intuitiva de que um único molde de organização do Estado não pode ser simplesmente replicado em países com história, configuração e tradições políticas diversas, ao

⁷ Pode-se dizer que o Federalismo foi a primeira vez que o “Novo Mundo” exporta um modelo político para a Europa, demonstrando a relevância do sistema frente à subjugação colonial.

⁸ Ilustra tal proliferação sua atual presença no Brasil, Canadá, Alemanha, Austrália, Bélgica, México, Nigéria, Rússia, África do Sul, Suíça e Índia (KINCAID, 2005).

menos caso pretenda obter êxito. De fato, o sucesso da forma de Estado depende da capacidade do modelo adotado de se adaptar às características históricas e culturais de cada povo e nação. Abhner Youssif Mota Arabi (2019, p. 23) chama atenção para a adaptabilidade da organização do Estado quando coloca que “se adaptam a sempre mutável realidade [...] também o federalismo é conceito a ser constantemente relido e reestruturado conforme as necessidades sociais e políticas que se apresentam”.

Igualmente valiosa a caracterização que Paulo Bonavides (2011, pp. 195-196) faz do federalismo, ao defender que existem duas leis fundamentais através das quais se define: as leis da participação e da autonomia, as quais preveem que os estados membros serão partes que compõe um todo institucional, de onde se extrai a designada lei da participação. Apesar disto, mantém-se como unidades distintas, fazendo jus à lei da autonomia, não confundindo-se a parte com o todo que compõe.

Partindo do ponto de vista do direito comparado, também Alfred Stepan (1999, p. 200) elabora dois parâmetros para que sistemas políticos democráticos possam assim ser considerados: devem conter subunidades políticas territoriais, que constituam o eleitorado e que tenham garantia constitucional de soberania na elaboração de leis e políticas; e deve existir corpo legislativo com competências próprias que atue em âmbito nacional, eleito por toda a população do estado.

O desenvolvimento do federalismo, muito superficialmente acima desenhado, busca mostrar que possui riquíssima história e desenvolvimento teórico, aos quais o presente trabalho infelizmente não é capaz de fazer justiça. Dalmo de Abreu Dallari atenta-se a isto e busca apontar o que todas as experiências federalistas possuem em comum:

Quando se enfatiza a estrutura, fala-se num Estado com vários governos, diferenciados pela área em que atuam e pelos assuntos que lhes são entregues para decisão. Pode-se falar com propriedade que cada um dos governos que se conjugam num Estado Federal tem suas competências próprias, havendo algumas que são exercidas em comum por mais de um governo. Sob esse ângulo, o Estado federal é concebido como um “Estado de Estados”, com aparatos governamentais e administrativos próprios de cada componente, atuando nos limites de seus respectivos territórios, conjugados num aparato mais amplo, que atua no conjunto dos Estados federados, dando-se ao conjunto o nome de Estado Federal. (DALLARI, 2019, pp. 63-64)

É essa definição de Estado federal que será aqui adotada como ponto de partida. Assim, compreende-se o federalismo através de suas principais características, elencadas pelo autor supramencionado, quais sejam, a) forma de Estado formado pela junção de estados, cuja secessão é proibida; b) onde apesar de a soberania pertencer à União, os Estados-membros

possuem autonomia, inclusive financeira, e competências próprias e exclusivas e que origina Estado descentralizado (DALLARI, 2019, pp. 22-29).

Compreendidas em termos muito gerais as bases sobre as quais se erige a forma de governo eleita pela Constituição e compreendido o que neste trabalho se diz por federalismo, pode-se passar à análise detida do caso brasileiro.

2.2. FEDERALISMO BRASILEIRO: ENTRE AUTONOMIA E GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

A adoção do sistema federalista como forma de organização do Estado brasileiro é fato indiscutível⁹, mesmo porque a forma federativa da República Brasileira é cláusula pétrea da Constituição Federal, nos termos de seu artigo 60, § 4º, I. Sendo cláusula de eternidade, inviabiliza eventuais discussões acerca de outras formas de organização do Estado. Ademais, a explícita e contundente eleição do federalismo pela Constituição Federal tem reflexos na própria hermenêutica, exigindo que o federalismo cumpra estritamente os princípios que a Carta Maior tão vigorosamente adota já em seus artigos inauguratórios, bem como exige que o próprio federalismo sirva de princípio estruturante a ser observado.

Tal aspecto será mais bem explorado em breve, quando se justificará a defesa de um federalismo cooperativo como a melhor forma de garantir o respeito a tais princípios. Ainda neste sentido, e partindo do pressuposto de que o Estado brasileiro adota um sistema federalista, cabe breve exploração de qual espécie se trata.

O federalismo como se coloca na realidade brasileira, possui origem centrífuga, isto é, não advém da união de estados originalmente independentes e soberanos, como ocorreu nos Estados Unidos da América, mas sim da delegação de poder e concessão de autonomia por um ente central¹⁰.

⁹ Aqui se fala do aspecto formal. É perfeitamente discutível se o Brasil possui um federalismo real em seu aspecto material. Testemunhas da fragilidade da descentralização do poder no Brasil e de sua tendência à unicidade é a própria existência de ditaduras, no plural, em nossa história recente. Lizieiro (2019), quando comenta o pensamento de Livingston, coloca que: “Uma sociedade pode ter instituições que são federais na aparência, conforme previsão constitucional, mas que seu funcionamento seja na prática como um Estado unitário. Do mesmo modo, Estados podem ter uma estrutura unitária e funcionar federativamente. Nestes casos, haverá evidente dissociação entre a forma do Estado e a práxis institucional”.

¹⁰ Como aponta João Camilo de Oliveira Torres (2017, pp. 85-89 e 93-100), já no período colonial é possível identificar germen do federalismo na organização das capitanias hereditárias. Também identifica traços federalistas na Constituição de 1824, primeiro documento constitucional brasileiro. O Ato Adicional de 1834 foi de ainda maior importância para a implantação de uma monarquia federativa, aumentando atribuições das províncias, e diminuindo o poder da Família Real, reduzida à época a três crianças.

Tal aspecto possui relevância atualmente por fornecer origem à tendência centralizadora dos sistemas cujo federalismo possui origem centrífuga, pois teoriza-se que o ente que detinha a soberania em um primeiro momento tende a esforçar-se para mantê-la. No caso brasileiro, a União era detentora da soberania e concedeu, através da Constituição Federal, autonomia aos estados e a soberania ao povo. Assim, tende a buscar conservar seu *status* de superioridade, ao invés de repartir o poder de forma isonômica com os demais entes.

Outro aspecto importante para a compreensão do federalismo brasileiro é sua drástica assimetria, aspecto que diz respeito às “diferenças e desigualdades existentes entre o Estado e os Estados-Membros”¹¹, fator que exerce grande influência na faceta fiscal do federalismo, já que se fundamenta nas diferenças fáticas socioeconômicas das regiões.

A assimetria dos entes federados assume papel de especial relevância na análise que aqui se pretende, uma vez que se relaciona, muitas vezes diretamente, com a capacidade financeira de cada ente, a qual é reflexo direto da arrecadação fiscal destes. Como bem ilustra Dircêo Torrecillas Ramos (2013, p. 121): “Estados-Membros com renda *per capita* e riqueza mais elevadas são provavelmente aqueles que podem mostrar mais autonomia no exercício de sua jurisdição determinada constitucionalmente e ser menos dependentes das transferências do governo federal”.

Finalmente, questiona-se acerca de sua qualidade: seria o federalismo brasileiro competitivo, segundo os moldes estadunidenses, ou cooperativo, seguindo o exemplo alemão?

Conforme já foi introduzido, não é possível indicar com precisão qual dos tradicionais modelos de federalismo é adotado pelo Brasil, justamente pelo já mencionado fato de que cada país seleciona os elementos que melhor lhe servem e os aplica de diversas formas, constituindo um sistema unicamente seu. Entretanto, quando confrontado com os dois modelos tradicionais, quais sejam, o de concorrência dos Estados Unidos da América, e o cooperativo alemão, aproxima-se mais de um federalismo cooperativo.

Ademais, é possível argumentar que os próprios princípios e objetivos travados pela Constituição fazem com que a cooperação entre os entes federativos seja a única solução adequada, tendo em vista que, conforme o próprio nome sugere, propicia esforço conjunto dos entes para a garantia dos direitos fundamentais elencados no texto constitucional. Isto porque a autonomia dos entes não pode se sobrepor à obrigação de todos os entes de garantir a dignidade da pessoa humana¹².

¹² Acerca do papel da dignidade humana na hermenêutica: No contexto do neoconstitucionalismo, o princípio da dignidade da pessoa humana afigura-se como o centro axiológico e teleológico de uma ordem jurídica justa,

Neste mesmo sentido, ainda é importante notar que o sistema dual estadunidense foi elaborado em momento histórico quando a função do Estado era meramente a de garantir a liberdade, propriedade e demais direitos de primeira dimensão¹³, que a a efetiva autonomia de cada ente federativo era capaz de acobertar. Entretanto, direitos de segunda e terceira dimensão, por suas próprias naturezas, respectivamente, social e coletiva, atuam como impeditivos à adoção de um sistema meramente competitivo, e exigem esforço em conjunto e organização dos três níveis da federação para sua persecução.

Tomando como exemplo os direitos de segunda dimensão, isto é, os direitos sociais elencados no artigo 6º da Constituição Federal, o que se tem é um rol de direitos que podem ser incumbidos a três diferentes níveis de governo. Entretanto, cada direito não compõe universo apartado dos demais. Pelo contrário, todos dependem uns dos outros, sendo resultado do desenvolvimento social como um todo. Desta forma, é muito mais efetivo que os entes federados se organizem e colaborem para a garanti-los do que se digladiem por competências. Nesta perspectiva, o federalismo toma feições sociais e exerce papel central em possibilitar a existência de um Estado de bem-estar social.

Exemplo que ilustra o que foi apontado acima é o artigo 23 da Constituição, o qual define áreas nas quais a competência é comum entre os três níveis de entes federativos. Neste sentido, serve como guia o Princípio da Subsidiariedade, clássico no federalismo cooperativo, que prevê que as necessidades devem ser atendidas pelas esferas governamentais mais próximas da demanda, possibilitando maior participação de cunho democrático. Tal noção, de atendimento das demandas pelo ente federativo mais próximo, também é denominado “exata adequação” ou “noção de proximidade”, buscando a garantia de liberdade autonômica (RAMOS, 2013, p. 124-125).

Cezar Saldanha Souza Júnior (2012, p. 590) resume, de forma lapidar, o princípio da subsidiariedade:

A regra de ouro do princípio da subsidiariedade, que está no âmago do regime democrático, é a seguinte: não se deve transferir para uma sociedade mais alta – e, portanto, mais distante das pessoas – tudo aquilo que uma sociedade, mais próxima destas, pode fazer e bem. O poder público, nas relações internas entre

internacional e nacional, pautada na tutela e promoção dos direitos fundamentais dos cidadãos. Com efeito, o princípio da dignidade da pessoa humana impõe a consideração do ser humano como um fim em si mesmo, e não como um meio para a realização de um interesse econômico, político ou ideológico (MAURÍCIO, SOARES, 2019, p. 250).

¹³ Na análise do alargamento dos direitos, é comum a classificação em primeira, segunda e terceira dimensão, que correspondem, respectivamente aos direitos individuais – liberdades pessoais, direitos civis e políticos; coletivos – sociais, econômicos e culturais; e, finalmente, transindividuais – ligados à solidariedade social, meio-ambiente e autodeterminação.

os níveis de órgãos que o compõem, também é alcançado por esse princípio. O Ente Federativo encarregado do nível mais geral e elevado do bem comum não deve cumular as tarefas que possam ser cumpridas, e bem, pelos Entes Federativos mais próximos da sociedade e dos cidadãos.

Cabe notar, ainda, a importância dogmática da existência do referido artigo 23 da carta Maior, conforme bem aponta André Ramos Tavares (2013, p. 244):

Em dispositivo que tem gerado pouca reflexão, a Constituição de 1988 determina, ainda, que ‘leis competentes 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*’ (art. 23, parágrafo único, original não grifado).

Importa sublinhar, quanto a essa cláusula, dois aspectos: (i) fala-se em cooperação, tema bastante conhecido da doutrina federalista, como se viu acima; e (ii) tem-se como objetivos *o desenvolvimento e o bem-estar*.

Quanto ao aspecto cooperativo, a norma infelizmente o faz depender de lei, novamente lei federal, no caso especificamente lei complementar, de aprovação mais difícil no Congresso Nacional. Volta-se ao jogo de palavras e à tendência centralizadora do já conhecido federalismo cooperativo [...].

O trecho supracitado chama atenção para vários aspectos importantes do federalismo conforme se faz presente no atual cenário constitucional, a se iniciar pela já indicada face social que toma o federalismo ao ressaltar a finalística da busca do bem-estar e do desenvolvimento. Mais importante do que isso para o presente trabalho, no entanto, é a certa denúncia das tendências centralizadoras, aspecto que será mais bem abordado no presente capítulo, muito em breve.

Retornando à questão específica do princípio da subsidiariedade, sua presença no federalismo brasileiro pode ser diagnosticada no próprio fato de que o município no Brasil, ao contrário do que se verifica nos demais países que adoram o federalismo, é ente federado. Neste mesmo sentido, as competências concedidas pela Constituição aos municípios, previstas em seu artigo 30, que lhes incumbe de tratar dos interesses locais, por exemplo, bem como, *a contrario sensu*, o artigo 22 designa a União para legislar tópicos de relevância macroscópica. Tal característica permite que as ações sejam tomadas pelo ente federativo mais próximo do *locus* onde os efeitos serão verificados, atuando, pelo menos em tese, de forma mais eficaz e republicana, passando para os entes superiores as demandas que requerem uniformidade no território estadual ou nacional.

Nada obstante ser possível detectar a presença do Princípio da Subsidiariedade, o sistema brasileiro padece de preocupante tendência centralizadora, que remete à própria origem centrífuga do federalismo, mas ainda reverberante.

Abhner Youssif Mota Arabi (2019, p. 31) explora a tendência centralizadora dos federalismos de origem centrífuga:

É que esse viés mais centralizador que aqui se imputa à nossa federação decorre, também, do próprio modo pelo qual se deu sua formação, quando com comparação com o modelo original norte-americano. [...] No Brasil percorreu-se um caminho inverso: desde uma forma unitária até uma forma fracionária, de modo que as competências próprias das entidades subnacionais sempre foram vistas como concessões do poder central, não como prerrogativas próprias e naturais daqueles entes.

Em termos mais palpáveis, tal tendência centralizadora é verificada sobremaneira na distribuição de competências entre os entes federativos. Já este fator denuncia a gravidade do problema, uma vez que as competências são a fundação da própria atividade estatal, uma vez que é através delas que os entes federativos são capazes de exercer sua autonomia. Dalmo de Abreu Dallari (2019, p. 29) coloca que, para alguns estudiosos do federalismo, a repartição de competências é o próprio fator diferenciador do modelo de Estado, pois “a União e os Estados têm competências próprias e exclusivas, asseguradas pela Constituição. Nem a União é superior aos Estados, nem estes são superiores àquela. As tarefas de cada um são diferentes mas o poder político de ambos é equivalente”.

Assim, a importância da repartição das competências se identifica com a própria viabilidade do caráter federal do Estado, uma vez que é através delas que suas respectivas autonomias são exercidas, caracterizando as diversidades de esferas jurisdicionais e legais típicas do federalismo. No âmbito fiscal, como será melhor explorado adiante, a importância de uma divisão justa de competências e o respeito destas assume caráter especialmente crucial.

Sobre a repartição de competências como a “chave da estrutura do poder federal”, Horta (1985, p. 13), escreve:

A decisão a respeito da repartição de competências condiciona a fisionomia do Estado Federal, para determinar os graus de centralização e de descentralização do poder federal. A repartição atende a um princípio corporativo territorial, de modo que determinadas matérias passarão a ter incidência em todo o território federal, enquanto outras ficarão distribuídas aos ordenamentos parciais dos Estados-membros. A Constituição Federal como responsável pela repartição de competências, que demarca os domínios da Federação e dos Estados-membros, imprimirá ao modelo federal que ela concebeu ou a tendência centralizadora, que advirá da amplitude dos poderes da União, ou a tendência descentralizadora, que decorrerá da atribuição de maiores competências aos Estados-membros.

As competências tributárias de cada ente refletem diretamente em sua capacidade de arcar com as incumbências que lhes foram depositadas pela Constituição. Neste sentido, a centralização das receitas e o enfraquecimento fiscal dos estados e municípios acarreta, de forma direta, na impossibilidade da persecução de seus objetivos sem que haja anterior subjugação política em busca de repasses voluntários e auxílios financeiros. Por consequência, o que se tem na prática é nítida violação ao intuito constitucional de promoção de um estado realmente federal.

Exposição lúcida e irretocável acerca da concentração das competências na União é encontrada na obra de Abhner Youssif Mota Arabi (2019, p. 40), já citado acima, que inclusive denuncia a atuação do Supremo Tribunal Federal por uma espécie de “*in dubio, pro União*”, em flagrante oposição do princípio da subsidiariedade:

Além dessa arquitetura constitucional que, por si só, já parece favorecer com maior vigor o ente federal, ao atribuir-lhe muito mais competências do que as distribuídas aos demais entes federativos, outro fator que acrescenta incertezas e distorções à equação disposta é a própria interpretação que o Supremo Tribunal Federal confere a tais dispositivos. Se, por um lado, não se tem, em muitos casos, uma definição clara da Corte sobre os critérios adotados quanto à definição de qual dos regimes constitucionais de competência deve ser aplicado aos casos limítrofes; por outro, justamente nessas situações é que parece se revelar uma tendência centralizadora segundo a qual, na dúvida, prevalece a competência privada da União, ignorando-se o vetor da subsidiariedade e quase que excluindo a atuação legislativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

É justamente esse caráter centralizador que dá as bases para a análise que aqui se busca erigir. Conforme adiante será mais bem explorado, tal caráter é justamente o que faz com que haja sensível desequilíbrio entre as competências de cada ente federativo, fato que, por sua vez, implica a necessidade de que haja repartição das receitas, bem como faz com que estas assumam importância inflada no orçamento dos entes que as recebem.

2.3. SÍSTOLE E DIÁSTOLE: O CONTÍNUO EMBATE ENTRE CENTRALIZAÇÃO E DESCENTRALIZAÇÃO NO BRASIL

No Brasil, o federalismo é tão antigo quanto a própria República, a qual já foi proclamada como Estado federativo. Nada obstante, não seria correto dizer que este se manteve sempre o mesmo, tendo oscilado no decorrer da história, em especial no que diz respeito à intensidade da descentralização permitida pelos movimentos políticos. De fato, desde a

promulgação da atual Constituição já houve significativa mutação na densidade do poder central e dos poderes regionais e locais.

Certo que a própria redemocratização do país, formalizada no texto constitucional, é, por si só, símbolo de descentralização, transacionando de uma ditadura, por natureza e necessidade altamente centralizadora, para um regime democrático que preze, ainda que em tese, pela pluralidade política. É claro que não basta o texto para que se modifique a realidade da centralização dos poderes – mesmo na ditadura militar o federalismo supostamente existia, embora o governo comandasse os outros entes às rédeas curtas, através de eleições indiretas para prefeitos e os infames governadores biônicos. Entretanto, a promulgação de uma Constituição democrática foi passo decisivo para que despontasse novo movimento descentralizador.

Ainda sobre o caráter centralizador do governo que precedeu a redemocratização que culminaria na Constituição Federal de 1988, Eduardo Kugelmas e Lourdes Sola (1999, p. 67) escrevem:

No momento da promulgação da Constituição de 1988 a reação à centralização fiscal do regime autoritário atingiu seu ponto culminante; o padrão de organização federativa que então emerge é tido como um dos mais descentralizados entre os países em desenvolvimento. São conhecidas as características a centralização anterior, estabelecida pela reforma tributária de 1966 e pela Constituição de 1967. Neste período, ampliou-se a capacidade extrativa da União, reforçou-se a dependência dos Estados menos desenvolvidos, receptores da maior parcela das transferências do Fundo de Participação dos Estados e limitou-se a autonomia administrativa dos governos estaduais, ao atribuir ao Senado a fixação das alíquotas do ICM, sua grande fonte de receita própria.

Desvencilhando as instituições governamentais do controle do exército, a Constituição Federal de 1988 inaugurou o município como ente federativo, bem como delegou aos três níveis da federação – ou seja, à União, estados e municípios – competências, sejam essas privativas, comuns ou concorrentes, através das quais os entes, em sua autonomia, podem fazer com que tome forma seu poder, seja este central, regional ou local. Nesse mesmo sentido, têm-se que, para que tais poderes e prerrogativas possam ser exercidos com autonomia pelos entes, cada um destes deve ter recursos próprios, sem que haja dependência financeira. Ora, para dar efetividade a tais competências, principalmente no que diz respeito às políticas públicas garantidoras de direitos sociais, bem como para a implantação e manutenção da infraestrutura, são necessárias receitas, as quais são, em grande medida, provenientes da tributação.

Em outras palavras, pode-se dizer que as competências tributárias permitem que os entes federados exerçam, com autonomia, suas funções. São, desta forma, instrumento impreterível da manutenção de um sistema federativo, vez que depende diretamente da existência de autonomia em cada um dos entes que o compõem. Nada obstante, apenas as competências desenhadas pela Constituição não são suficientes para arcar com todo o orçamento de um ente federado, especialmente os menores e com mais enxuta arrecadação de impostos.

Na promulgação da Constituição Federal de 1988, é relativamente simples diagnosticar um processo de descentralização, uma vez que o objeto de comparação que a antecede se trata de período histórico de extremo autoritarismo e, conseqüentemente, centralização. Entretanto, importante notar que os movimentos de centralização e descentralização não ocorrem em momentos desconexos, mesmo porque um governo descentralizado está fadado ser palco de atuações antagônicas. Ou seja, curiosamente, é possível indicar, em um mesmo período, atos que indicam centralização e outros que levam a maior descentralização.

Tome-se por exemplo a década de 90, que viu fenômenos aparentemente opostos tomando forma: se de um lado os estados e municípios assumiram maior carga das funções de gestão de políticas públicas e sociais, notavelmente no que diz respeito à saúde (ÁVILA, p. 5), de outro lado a criação do Fundo Social de Emergência – FSE, como preparativo para a inauguração do Plano Real, limitava as transferências a estados e municípios (1999, pp. 71-71), e abria as portas para uma política monetária com o governo central como grande protagonista.

Sobre a incompletude da metáfora da sístole e diástole, correspondentes aos momentos de movimento de centralização e descentralização, Kulgelmas (1999, p. 65), escreve:

Ficam na sombra alguns aspectos de continuidade nestes processos que são essenciais para a melhor compreensão da evolução do regime federativo e da oscilação entre centralização e descentralização. Se há um movimento pendular, não há simetria neste movimento. Nem o Estado Novo chega a destruir a estrutura federativa, nem a Constituição de 1946 abala o reforço do governo central e sua ampliação de atribuições (cf. Campello de Souza, 1976). Mais perto do momento atual, o regime autoritário controlou ferreamente os níveis subnacionais de poder, principalmente através das eleições indiretas para os governos estaduais e da centralização fiscal. Por outro lado não excluiu as elites políticas regionais do pacto de dominação e manteve em boa medida as atribuições administrativas das esferas subnacionais (cf. Souza, 1997). **A célebre metáfora pode induzir a crença de uma anulação completa dos mecanismos institucionais anteriores a cada movimento pendular, quando o que de fato ocorre é uma modificação do padrão de relacionamento entre as esferas, através de uma dinâmica de aperto/afrouxamento de controles políticos e fiscais.** (grifo nosso)

O exemplo que torna mais nítida a propensão centralizadora da União é a ampliação da tributação através das contribuições sociais, as quais não estão sujeitas à repartição com os estados e municípios, uma vez que os artigos 157 a 160 falam apenas de impostos. Desta forma, desonerando seus impostos e onerando suas contribuições sociais, a União tem a obrigação de repassar menos e retém maior porcentagem de sua arrecadação.

Fernando Rezende (2013, p. 30) aponta como fator importante, sempre presente na discussão entre centralizador e descentralização, o argumento de que a centralização do poder seria essencial para atender às necessidades das populações em face das elites locais, em contraste com o argumento descentralizador pelo condão de fortalecer os estados para que haja mais sólida democracia e lidar melhor com a diversidade, tão típica da realidade brasileira.

O conhecimento desta peculiaridade é essencial para análises críticas de mudanças na legislação tributária, as quais são muitas e muito frequentes. Na atualidade, possui destaque a discussão acerca da “reforma tributária”¹⁴, muito criticada pela fragilização que imporá ao pacto federativo, falha crucial na legislação, uma vez que o pacto federativo, rememora-se, é cláusula pétrea constitucional.

As principais críticas que podem ser tecidas à reforma, na perspectiva da sistemática federalista, são no sentido de que extinguiria competências tributárias dos entes menores, eliminando junto destas a própria autonomia financeira essencial ao federalismo, uma vez que dependeriam de repasses. Colocam, ainda, que tal falha poderia ser corrigida por mecanismos de cooperação na formulação de propostas políticas, entretanto, não deixam passar batido a dificuldade logística de tal solução em uma nação com mais de cinco mil municípios, ou seja, mais de cinco mil entes federados. Seria impossível garantir cooperação e justiça a todos, logo, seria impossível a guarida da autonomia.

As competências tributárias ocupam locus de destaque quando se fala de federalismo pois seu exercício é indispensável para que haja autonomia. Como já foi aludido antes, é essencial para custear sua infraestrutura e administração. Para além disto, a arrecadação feita de forma direta evita pressões políticas de entes federados superiores, que ocorre quando há dependência de recursos externos ao ente federado¹⁵.

Interessante colocar, ainda, que não é apenas o aspecto financeiro que toma grande importância, mas também outros aspectos da competência tributária. A competência engloba o

¹⁴ No momento da elaboração do presente trabalho, existem duas propostas de reforma tributária em trâmite: a PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019. A crítica aqui tecida se refere de forma mais específica à PEC nº 45/2019.

¹⁵ Exemplo clássico de dependência política é a famosa “Marcha dos Prefeitos”, que ilustra a exposição dos municípios a pressões políticas externas.

poder não só de arrecadar, mas também instituir, minorar ou majorar impostos, possibilitando que o ente competente, em certa medida, controle a economia através das características extrafiscais dos impostos, como por exemplo fomentar indústrias ou exercer políticas protecionistas. Caso que muito bem exemplifica tal aspecto é o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de competência dos estados, e cuja influência das alíquotas diferenciadas de estado para estados, bem como a oferta de benefícios, é de suma importância, ocasionando o fenômeno da guerra fiscal¹⁶.

Tais propriedades e consequências compõem a base do federalismo fiscal, que prevê justamente que, para que haja respeito ao pacto federativo, cada ente deve deter capacidade financeira para sua gestão, sem que se veja refém dos interesses políticos de outro ente, séria ameaça à autonomia.

Em outras palavras, o que se têm é que, para haver federalismo, deve haver autonomia financeira, e não só, mas também a liberdade política para exercer todas as faculdades da competência tributária, que vão muito além da arrecadação.

Uma estratégia para mitigar a precariedade orçamentária adotada pela Constituição foi o estabelecimento, nos artigos 157 a 162¹⁷, de sistemática que prevê a repartição das receitas arrecadas através de impostos. Consiste na atribuição de porcentagem das receitas arrecadas a outro ente federativo, de menor porte – seja dos estados para os municípios ou da União para os estados e municípios. É sobre este sistema de repasses, que será objeto o próximo capítulo, que se debruça o presente trabalho.

2.4. CONCLUSÕES PARCIAIS

O capítulo inicial do presente trabalho buscou constituir base teórica sobre a qual os demais possam se apoiar. Inicialmente, objetivou-se deixar claro que a qualificação de um Estado como federativo não necessariamente significa seguir um manual de instruções criado pelo federalismo americano, mas que em realidade existem *federalismos*, importando o plural

¹⁶ “Guerra Fiscal” é o nome que se dá à competitividade entre os estados, resultante do desejo de cada um de aquecer sua economia. Para aplacar esta guerra, as alíquotas dependem de Resoluções do Senado Federal, permitindo a concessão de benefícios exclusivamente após deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g e Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975).

¹⁷ Os artigos 157 a 160 correspondem ao Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”), Seção VI (“Da Repartição das Receitas Tributárias”) da Constituição Federal de 1988. Dispõem, respectivamente, acerca das parcelas pertencentes aos Estados e ao Distrito Federal; aos Municípios; e das receitas que devem ser repartidas pela União. Ademais, vedam a retenção dos repasses ao cumprimento de condições de aplicação dos recursos.

em uma plêiade de modelos e esquematizações que diferem de país para país. Nesta caracterização tornam-se influentes aspectos sociológicos, tais como a cultura política de cada povo, bem como o nível de diversidade, seja esta geográfica, econômica ou cultural, contido em cada Estado, ensejando um modelo federalista de maior ou menor simetria. O necessário no federalismo é a junção de partes autônomas que formam uma unidade soberana.

Após, foram exploradas as características que concretamente são encontradas no federalismo brasileiro, vez que é este o objeto que se intenta explorar. Em um primeiro momento, a importância, pelo menos supostamente, se verifica na sua previsão como cláusula pétrea pela Constituição. Ademais, classifica-se como federalismo centrífugo, assimétrico, e adota algumas características de um federalismo de cooperação, embora seja a última uma classificação imprecisa.

Também foi explorada a importância das competências e suas faculdades para que cada ente seja efetivamente dotado de autonomia, bem como que esta prerrogativa é, no Brasil, ofuscada pelo fenômeno da centralização, que tolhe a autonomia e fragiliza o pacto federativo. Decorre deste a necessidade de um sistema de repartição das receitas arrecadadas, modelo longe do ideal por colocar os entes menores em posição de submissão, bem como levanta questões sobre o exercício das faculdades inerentes à competência fiscal, conforme se buscará explorar nos próximos capítulos.

Assim, o federalismo é elemento relevante na interpretação e compreensão do sistema tributário nacional, mesmo porque ambos decorrem de previsão constitucional, exigindo aplicação sistemática e coerente.

3. AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E O SISTEMA DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS

Compreendida a teoria política sobre a qual se organiza o Estado brasileiro, parte-se para o estudo dos institutos que buscam possibilitar a concretização dos ideais conjecturados: as formas de obtenção de receita.

A Constituição Federal de 1988 adota sistema misto de obtenção de receita: há a partilha de competências tributárias e a partilha do produto da arrecadação. As competências tributárias são distribuídas entre os três níveis federais e a partilha da arrecadação trata do repasse percentual, figura peculiar que pretende dotar de alguma simetria um sistema fundado sobre desigualdades.

Desta forma, a partilha do produto da arrecadação necessariamente ocorre em momento posterior ao exercício da competência tributária. Neste sentido, o segundo capítulo deste trabalho inicia-se com breve exploração das competências tributárias, bem como a relevância de aspectos extrafiscais intrínsecos a estas e sua insuficiência para o custeio da atividade dos entes federais menores, além de breve incursão na divisão de competências materiais feita pela Constituição Federal.

Ademais, o capítulo pretende relacionar a necessidade das receitas provenientes da sistemática de repartição com a diminuição da relevância do exercício de sua competência tributária – o que tolhe a autonomia dos entes federais menores, bem como faz com que dependam do exercício de competência alheia.

3.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: CONCEITO E IMPORTÂNCIA NO FEDERALISMO FISCAL

Para tratar da divisão de receitas tributárias através dos repasses entre os entes federais, é imprescindível que antes se estude primeiro o mecanismo que permite que os entes cobrem os tributos.

Competência tributária se refere à aptidão do ente a instituir determinado tributo a partir de sua identificação com os tipos¹⁸ arrolados pela Constituição Federal. Tradicionalmente, no estudo das competências tributárias, é tomada a classificação entre

¹⁸ Existe discussão doutrinária acerca da natureza de tais previsões constitucionais, questionando se trata de tipos, conceitos ou se tipos são espécie de conceito. As posições são, respectivamente defendidas por Luís Eduardo Schoueri (2019), Misabel Derzi (2018) e Humberto Ávila (2017).

competências privativas, comuns e residuais, nada obstante, aponta-se a ausência de rigor científico nesta abordagem:

A classificação referida no início deste tópico, como já adiantamos, não possui rigor científico. Não se pode contrapor a competência privativa à residual. A ideia de competência residual opor-se-ia à de competência arrolada, descrita, partilhada, identificada: as situações que não tenham sido nomeadamente atribuídas a nenhum dos entes políticos formam o resíduo, o resto, o campo remanescente ou residual. Ora, se esse campo remanescente (de situações idôneas a servir de suporte à incidência de impostos) pertence com exclusividade à União, a competência aí exercitada poderia dizer-se privativa da União, adjetivação que a faria confundir-se com a outra “espécie” de competência, de que deveria diferenciar-se (AMARO, 2019).

Desta forma, adotar-se-á neste trabalho a classificação sistemática apresentada por Luís Eduardo Schoueri (2019, pp. 258-261), que aborda o estudo das competências a partir do critério da existência de vinculação a um ato estatal. Quando há vinculação, caso das taxas e contribuições de melhoria, a competência acompanha a prestação do serviço, tratando-se do que o autor denomina “competência anexa”¹⁹. Assim, interessa para a análise tão somente os tributos não vinculados, quais sejam, contribuições sociais, empréstimos compulsórios e impostos. As duas primeiras figuras são de competência exclusiva da União, com raras exceções²⁰, fazendo com que tenha maior relevância a distribuição de competências para instituir impostos, as quais são sempre exclusivas, de forma a evitar a bitributação, isto é, a tributação do mesmo fato gerador por dois ou mais entes.

A análise da distribuição de competências para instituir impostos revela que a Constituição não o faz a partir da natureza dos impostos – por exemplo, a União tributaria a renda, os estados o consumo, e os municípios a propriedade –, mas que optou por designar, com rigidez, os impostos de forma específica, através de tipos, sem seguir um parâmetro objetivo como guia.

Vale notar que a divisão rígida de competências não é fundamental para a configuração de uma federação, mas a prática é típica do constitucionalismo brasileiro, sempre presente em sua história (SCHOUERI, 2019, p. 279). Neste sentido, verifica-se que assim como no primeiro capítulo deste trabalho se constatou que o federalismo é plástico e amolda-se ao local onde é

¹⁹ Competência anexa diz respeito ao mando do artigo 80 do Código Tributário Nacional e 145 da Constituição Federal: o ente que fornece o serviço é competente para instituir a taxa, sem que haja uma distribuição rígida (SCHOUERI, 2019, p. 259).

²⁰ As hipóteses nas quais contribuições não são instituídas pela União são as dos estados e municípios para o custeio da previdência de seus respectivos servidores e a contribuição para iluminação pública, figura *suis generis* criada pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002, após reiterada jurisprudência do STF de que a iluminação pública não pode ser custeada mediante taxa, a qual culminou na Súmula Vinculante nº 41.

instituído, de acordo com suas características peculiares, também a repartição das receitas e designação de competências encontra subsídio na realidade onde atua.

Tal aspecto da distribuição de competências também acaba por colocar em posição de destaque a interpretação da letra da Constituição, uma vez que assume o papel de ser o limite das competências tributárias por excelência. Tal competência inflada faz com que o debate acerca da natureza das disposições constitucionais – mais especificamente da distinção entre “tipos” e “conceitos” – ganhe fôlego, na medida em que a natureza do comando é o ponto de partida para o exercício hermenêutico que possibilitará a delimitação das competências.

Em estudo sobre a natureza das normas de competência tributária e suas interpretações, Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2013, p. 75), resume a questão da seguinte forma:

Tendo em vista o Sistema constitucional tributário e sua rigidez, com a característica peculiar da impossibilidade de bitributação, sobretudo com o reconhecimento de que conflitos de competência são juridicamente inadmissíveis mas factualmente verificáveis, devendo ser dirimidos pelo legislador complementar, é de se indagar se as regras de competência impositiva (e, também, relativas à instituição de contribuições) podem conter tipos em sua estrutura. Renda, por exemplo, na Constituição, é palavra que enuncia um conceito ou um tipo? O mesmo pode ser investigado em relação a serviços e a tantos outros termos empregados nos artigos da Constituição que cuidam da distribuição das competências tributárias. E mais: paralelamente a essa análise do significado de cada palavra, e até como modo de orientar a maneira de compreender as expressões por elas formadas, poder-se-ia dizer que um determinado imposto, referido na Constituição, é uma figura típica (um “típico” imposto sobre a propriedade imobiliária)? Poderia haver conceitos e tipos em tais regras, só conceitos ou apenas tipos? A impossibilidade de sobreposição de competências impede que sejam as normas veiculadas com o recurso a tipos? Como devem ser interpretados os termos empregados nas regras de competência?

A principal característica da competência tributária é, sem sombra de dúvidas, a arrecadação de receitas para o financiamento do Estado, mas não a única de relevante para o exercício dos poderes estatais. Essencial, para compreender a extensão das competências, o estudo dos efeitos extrafiscais da tributação. Há doutrinadores que se referem à extrafiscalidade como função indutora do tributo, a qual atua em conjunto com a função arrecadadora. Diz-se função indutora pois tem como objetivo induzir comportamentos nos sujeitos, e, conseqüentemente, na economia.

A respeito dos efeitos na economia, Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 36) classifica-os em a) distributivos, quando acarretam na redistribuição de renda; b) alocativos, quando os sujeitos passam a considerar a própria incidência de tributos na tomada de suas decisões, combatendo a ideia de que a tributação seria atividade neutra; e c) estabilizadores, quando os tributos são utilizados como instrumento de política econômica, buscando efeitos na taxa de empregos, taxas estabilizações de preços e diversos outros fatores.

Neste sentido, os chamados efeitos extrafiscais são essenciais ao pleno exercício da competência tributária pelos entes federativos, possibilitando ao ente não só a arrecadação dos recursos necessários para seu próprio financiamento, mas também que afete a economia em consonância com os objetivos governamentais. Exemplos clássicos e recorrentes do manejo dos efeitos extrafiscais dos tributos são a diminuição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para fomentar o consumo de produtos industrializados nacionais e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto de Exportação (IE) sobre produtos importados, como forma de dar vantagens ao produto nacional, tática clássica de políticas protecionistas.

Luciano Amaro (2019, p. 140) aborda a extrafiscalidade como forma de classificação dos tributos que utiliza como critério o objetivo que pretende alcançar:

Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos a entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias. A extrafiscalidade, em maior ou menor grau, pode estar presente nas várias figuras impositivas.

Assim, espera que se tenha rascunhado ideia da importância que têm as competências tributárias para que os entes federados possam adimplir suas funções, seja no financiamento dos serviços públicos, para custear infraestruturas e políticas públicas, ou para esforçar-se como guia da realidade econômica.

3.2. NECESSIDADE DE UMA HERMÊUTICA SISTEMÁTICA, GUARIDA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Conforme se verifica do tópico anterior, o constituinte optou por inserir a distribuição de competências tributárias no texto da própria Constituição Federal, característica que imprime singular importância à interpretação das normas de competência – bem como das demais normas do Sistema Tributário Nacional – de acordo com uma hermenêutica adequada à Carta Maior.

A dignidade da pessoa humana, por exemplo, inserida já no introito da Constituição Federal fornece ao texto base a filosofia sobre a qual se constrói sobre. Neste sentido, cabe notar a definição de dignidade da pessoa humana apresentada por Ingo Wolfgang Sarlet (2011, n.p.):

O conceito que se propõe, vale repisar, representa uma proposta em processo de reconstrução, visto que já sofreu dois ajustes desde a primeira edição, com o intuito da máxima afinidade possível com uma concepção multidimensional, aberta e inclusiva de dignidade da pessoa humana. Assim sendo, temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos, mediante o devido respeito aos demais seres que integram a rede da vida.

O mesmo autor, ensinando o papel dos princípios e do reconhecimento da dignidade da pessoa humana enquanto norma jurídica, coloca de forma lapidar o caráter fundamental e fundador da dignidade humana:

Consoante amplamente aceito, mediante tal expediente, o Constituinte deixou transparecer de forma clara e inequívoca a sua intenção de outorgar aos princípios fundamentais a qualidade de normas embasadoras e informativas de toda a ordem constitucional, inclusive (e especialmente) das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais, que igualmente integram (juntamente com os princípios fundamentais) aquilo que se pode – e neste ponto parece haver consenso – denominar de núcleo essencial da nossa Constituição formal e material. Da mesma forma, sem precedentes em nossa trajetória constitucional o reconhecimento, no âmbito do direito constitucional positivo, da dignidade da pessoa humana como fundamento de nosso Estado democrático de Direito (artigo 1º, inciso III, da Constituição de 1988). Registre-se que a dignidade da pessoa humana foi objeto de expressa previsão no texto constitucional vigente mesmo em outros capítulos de nossa Lei Fundamental, seja quando estabeleceu que a ordem econômica tem por finalidade assegurar a todos uma existência digna (artigo 170, caput), seja quando, na esfera da ordem social, fundou o planejamento familiar nos princípios da dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável (artigo 226, § 6º), além de assegurar à criança e ao adolescente o direito à dignidade (artigo 227, caput). Mais adiante, no artigo 230, ficou consignado que “a família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida”. Assim, antes tarde do que nunca – pelo menos ainda antes da passagem para o terceiro milênio –, a dignidade da pessoa e, nesta quadra, a própria pessoa humana, mereceram a devida atenção por parte da nossa ordem jurídica positiva. (SARLET, 2011, n.p.)

O que se tem bastante claro é que a busca da promoção efetiva da dignidade da pessoa humana é dever do Estado, que deve guiar suas ações e, conseqüentemente, deve ser observado também quando se discute o direito tributário. Neste sentido, a inserção do direito tributário, em decorrência da unidade do texto constitucional, ressalta a importância da aplicação de uma

hermenêutica sistêmica estrutural que priorize a garantia dos direitos fundamentais, bem como as demais bases da Carta Maior.

Sobre o princípio da unidade, ensina Paulo Bonavides (2004, p. 595):

É o princípio que, por excelência, preserva o espírito da Constituição. E, tratando-se de interpretar direitos fundamentais, avultam a sua autoridade e prestígio, na medida em que a natureza sistêmica, imanente ao mesmo, pode conduzir, entre distintas possibilidades interpretativas, à eleição daquela que realmente, estabelecendo uma determinada concordância fática, elimina contradições e afiança a unidade do sistema.

Sobre a inserção dos direitos fundamentais no texto constitucional, e consequente integração à instituição estatal, explica o mesmo autor:

O Estado social produziu porém vínculos entre as instituições e os novos direitos fundamentais mediante a renovação doutrinária, que fez semelhantes direitos gravitarem quase todos na órbita social. E a teoria das garantias institucionais não pôde desfazer-se dos laços que a prendem aos direitos fundamentais, sem embargo de todo o empenho havido em separar direitos e garantias. (BONAVIDES, 2004, p. 543)

Tratando da interpretação estrutural aplicada especificamente à questão do federalismo fiscal e competência tributárias, escreve Carlos Alexandre de Azevedo Campo (2019, p. 555):

[...] no âmbito do denominado direito constitucional estrutural, é necessário que a fundamentação e a interpretação levem em conta todos os elementos que constituem as diferentes estruturas da Constituição. Assim deve ser feito com a estrutura do federalismo fiscal, pois só assim poderá ser apreendido integralmente o projeto normativo de criar, alocar, equilibrar e constringer os poderes do estado.

Assim, no âmbito do presente trabalho, ao explorar os limites das competências tributárias e do papel do federalismo fiscal, é imprescindível que se tenha em mente que sua interpretação, por tratar-se de norma constitucional, não pode se desvencilhar dos fundamentos e finalidades da própria Constituição Federal. Ou seja: parâmetro importante a ser levado em conta na interpretação deve ser a própria dignidade humana e demais princípios e garantias fundamentais, que venham a ser tutelada pelo Estado através da prestação de serviços públicos, os quais, por sua vez, são financiados por impostos, arrecadados no exercício das competências tributárias.

3.3. DEVERES CONSTITUCIONAIS ABUNDANTES VS RECEITAS INSUFICIENTES

Um Estado federal não pressupõe tão somente a repartição de receitas, mas também a repartição de deveres e incumbências, os quais, por sua vez, serão financiados majoritariamente por impostos. Desta forma, embora impostos não sejam vinculados a contraprestação estatal, há correspondência indireta entre a arrecadação e a prestação de serviços estatais, uma vez que seria impossível oferecer qualquer tipo de serviço para a população sem que houvesse forma de custeio.

Assim, é necessário que haja, pelo menos em certa medida, proporcionalidade entre as competências, tais como de serviços e infraestrutura públicos, e competências tributárias, de forma a viabilizar que os entes federativos cumpram com suas obrigações. Análise iluminadora, neste sentido, é a elaborada por Stephen Sunstein (2019, n.p.) quando coloca que todos os direitos são garantidos pelo Estado, e todos têm seu custo, que deve ser financiado pelo Estado. A tese da obra é bem destilada na introdução ao livro, da qual se extrai os seguintes trechos:

A Declaração de Independência proclama que, “para garantir estes direitos, Governos são estabelecidos entre os homens”. À verdade óbvia de que os direitos dependem do governo, ou seja, do Estado, deve-se acrescentar uma consequência lógica rica em implicações: os direitos custam dinheiro e não podem ser protegidos nem garantidos sem financiamento e apoio públicos. Isso vale tanto para os direitos mais antigos quanto para os mais novos – para os direitos anteriores ao New Deal de Franklin Delano Roosevelt e os posteriores a este. Tanto o direito ao bem-estar social quanto o direito à propriedade privada custam dinheiro para o público.

[...]

‘O custo dos direitos’ é uma expressão rica e ambígua, pois as palavras são dotadas de significados múltiplos e inevitavelmente controversos. Para que esta análise se mantenha tão centrada e – nesta dimensão – tão pouco controversa quanto possível, entenderemos “custo” aqui como custo orçamentário, e ‘direitos’ como interesses importantes que possam ser protegidos de modo confiável por indivíduos ou grupos mediante o uso dos instrumentos disponibilizados pelo Estado. Ambas as definições precisam ser detalhadas.

Com base nisto, depreende-se que o financiamento dos entes federados é essencial para a garantia da efetivação dos direitos de seus cidadãos, bem como para arcar com suas atribuições e com os gastos correlatos. A principal fonte de receitas, como já se colocou, são as competências tributárias, atribuídas a cada ente, individualmente, pela Constituição Federal.

Sobre a distribuição de competências, ensina Raul Machado Horta (1999, p. 356):

O novo texto constitucional brasileiro superou a concepção clássica da repartição de competências fundada na distribuição de poderes enumerados à União e de poderes reservados aos Estados. Abandonou o retraimento dos textos federais anteriores, que fizeram da legislação concorrente, sob a forma da legislação estadual supletiva e da

legislação federal fundamental, uma simples e acanhada sub-repartição de competência dentro do grandioso e esmagador quadro da competência dos poderes federais. A nova repartição de competências, sem prejuízo dos poderes soberanos e nacionais da União, que foram acrescidos com expressivas atribuições novas, criou o domínio autônomo da legislação concorrente, abastecido com matérias próprias, e não com matérias deslocadas da competência legislativa exclusiva da União [...]

Extraí-se do trecho que a adoção do criativo critério de competências concorrentes e comuns teve como efeito a descentralização dos poderes e serviços estatais, o que, por sua vez, fez com que os entes federativos menores tenham maiores responsabilidades para com os cidadãos, as quais incorrem em custos, especialmente quando se trata de competências materiais. A Constituição Federal distribui competência de duas naturezas: legislativas e materiais, também chamadas de administrativas. As competências materiais merecem atenção especial quando se fala do aspecto orçamentário, uma vez que exigem prestação ativa do ente federativo, sendo o exemplo clássico a prestação de serviços públicos essenciais, tais como educação e saúde, exigindo maior investimento estatal.

Grande parte das competências materiais decorrem do artigo 23 da Constituição Federal, o qual dispõe acerca das competências comuns, ou seja, que exigem esforço de todos os entes para garantir princípios e direitos de primeira importância, como a educação, cultura e meio-ambiente saudável. No caso dos municípios, também possuem competências materiais elencadas pelo artigo 30, onerando ainda mais os cofres dos entes que menos arrecadam.

Uma possível solução de conciliação entre os aspectos positivos da descentralização e a excessiva oneração dos entes mais fragilizados seria uma efetiva política de cooperação entre os três níveis federais. Nada obstante, a Constituição Federal não previu mecanismo que realizasse tal feito, mas tão somente dispõe, no parágrafo único do artigo 23, que “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”.

Raul Machado Horta (1999 p. 365) aponta de forma certa o grave ferimento ao princípio federalista que ocorre quando se deixa para eventual lei complementar federal que institua normas de cooperação, prorrogando aspecto importante de integração dos entes federativos e imiscuindo-se nas competências e encargos dos estados e municípios, matéria vedada à lei federal, e que apenas deveria ser objeto da própria Constituição Federal.

Elemento de cooperação que é efetivamente previsto constitucionalmente é o próprio objeto do presente trabalho: a repartição de receitas, seja entre União e estados, União e

municípios ou estados e municípios. Entretanto, como se verá nos próximos tópicos, tal sistemática não é suficiente para salvaguardar a autonomia dos entes mais fragilizados.

3.4. SISTEMÁTICA DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS

Com o intuito de mitigar a insuficiência financeiras dos entes federativos menores através de um federalismo de feições cooperativas, a Constituição Federal elabora uma segunda fonte de receitas, para além da arrecadação pelo exercício de suas próprias competências tributárias: a repartição de receitas, que possui sua própria seção (VI) dentro do capítulo do Sistema Tributário Nacional, que compreende do artigo 157 ao 162.

Luciano Amaro (2019) define o sistema de repartição de receitas da seguinte forma:

[...] o produto da arrecadação de determinados tributos, instituídos por certo ente político, não é por este apropriado, ou não é por ele totalmente apropriado, mas partilhado com outros entes políticos. Desse modo, as decisões sobre o nível de incidência dependem do ente político titular da competência; mas a arrecadação resultante das leis que ele editar não lhe pertence integralmente, pois é partilhada.

Em termos práticos, os entes competentes por determinados impostos têm o dever constitucional se repassar porcentagem do montante arrecadado com determinados impostos aos entes indicados pela Constituição, os quais são sempre de nível inferior ao ente que promove a arrecadação. Assim, existem repasses entre a União e estados, União e municípios e estados e municípios, e são feitos através do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Os repasses previstos pela Constituição, são²¹:

Quadro 1 – Repasses constitucionais obrigatórios

UNIÃO → ESTADOS	UNIÃO → MUNICÍPIOS	ESTADOS → MUNICÍPIOS
100% do IRPF ²² incidente sobre rendimentos pagos pelo próprio estado ou as fundações e autarquias por si instituídas e mantidas.	100% do IRPF incidente sobre rendimentos pagos pelo próprio município ou as fundações e autarquias por si instituídas e mantidas.	50% do IPVA ²³ arrecadado no território do próprio município.

²¹ Optou-se por representar os repasses previstos na forma de quadro em razão do nível de detalhes previstos, para que seja mais facilmente compreensível.

²² Imposto de Renda da Pessoa Física, previsto no artigo 153, III da Constituição.

²³ Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, previsto no artigo 155, III da Constituição.

20% do arrecadado com impostos instituídos em exercício da competência residual ²⁴ .	50% do ITR, ou 100% caso o município opte por fiscalizar e efetuar a arrecadação ²⁵ .	25% do ICMS.
10% do IPI ²⁶ , proporcionalmente às exportações de produtos industrializados pelo estado.	70% do IOF-ouro.	2,5% do IPI ²⁷ .
30% do IOF-ouro ²⁸ .	7,5% da CIDE-combustíveis.	
29% da CIDE-combustíveis ²⁹ .		

Quadro elaborado pela autora com base na Constituição Federal, artigos 157 a 159

Os valores acima elencados visam a complementação da receita dos estados e municípios, para que se torne viável a execução de políticas públicas e oferecimento de serviços públicos de qualidade e de acordo com o previsto pelo texto constitucional.

Vale dizer, é tamanha a importância de tais repasses para a sobrevivência orçamentária dos entes que a falta neste dever é hipótese de intervenção federal nos estados. O artigo 34, inciso V, alínea ‘b’ prevê que a União poderá, por meio de intervenção federal, reorganizar as finanças de estados que deixarem de entregar aos municípios a receita tributária prevista. Tal observação é feita tão somente para chamar atenção à relevância dada pelo constituinte à repartição de receitas, uma vez que se trata de mecanismo imperfeito, pois tão somente permite que a União intervenha nos estados, ao passo que também ela é responsável por seus próprios repasses.

Entretanto, os repasses são tão somente panos quentes sobre o incômodo das finanças públicas, não sendo o mais adequado ao modelo de federalismo fiscal por manter os entes menores sob a guarda de outros, negando-lhes o completo exercício das faculdades que acompanhariam a competência tributária, como por exemplo o controle dos efeitos extrafiscais, além de ir contra os objetivos do federalismo fiscal na medida em que faz com que os entes

²⁴ O artigo 154, I da Constituição confere competência residual exclusiva da União, permitindo a criação de impostos cujos fatos geradores não coincidam com nenhum dos previstos pela Carta Maior.

²⁵ Impostos Territorial Rural, previsto no artigo 153, VI. O §4º, III do mesmo dispositivo faculta aos municípios que fiscalizem e arrecadem o imposto, desde que não culmine em renúncia fiscal, caso no qual receberão 100% do valor.

²⁶ Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no artigo 153, IV da Constituição.

²⁷ Corresponde a 2,5% do IPI arrecadado pela União, que também pode ser lido como 25% do recebido pela União a título de repasse de IPI.

²⁸ Imposto sobre Operações Financeiras, previsto pelo artigo 153, V, na forma especificada pelo §5º do mesmo dispositivo, que determina que o ouro, quando utilizado como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se tão somente ao IOF.

²⁹ Cumpre notar que a CIDE-combustíveis trata de contribuição de intervenção sobre o domínio econômico, cuja repartição foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 44, de 30 de junho de 2004, fugindo à regra de que a repartição de receitas se refere a impostos tão somente.

destinatários dependam do exercício da competência tributária de outrem. A seguir, explora-se com maior profundidade as críticas à sistemática de repartição de receitas.

3.5. IMPERFEIÇÕES DA SISTEMÁTICA DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS

A sistemática de distribuição de receitas tributárias, muito embora se preste a finalidade nobre, qual seja, garantir a descentralização da Administração ao assegurar a existência de fundos para tal, não se mostra a mais adequada para que um efetivo federalismo fiscal se concretize no país. Importa notar que mesmo à época da elaboração da Constituição, não se considerava o repasse de receitas suficiente para que o federalismo tivesse vida orçamentária perfeitamente saudável.

Na análise dos anais da Assembleia Constituinte de 1987 e 1988, em específico da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças e da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, são interessantes as considerações feitas pelos constituintes acerca do que viria a se tornar a seção IV do Sistema Tributário Nacional. Tais trechos³⁰, acima de tudo, permitem a percepção de que os próprios constituintes estavam cientes de que se trata de solução imperfeita e centralizadora, embora essencial para a sobrevivência dos entes.

A consciência de que a sistemática possui feições fortemente centralizadoras, por manter os entes menores reféns da competência de outros maiores, é exemplificada na fala do constituinte Darcy Deitos, que faz duras críticas ao tratamento dos municípios – o ente federativo mais fragilizado – pelo sistema tributário, vendo o FPM como forma de proporcionar algum alívio a suas vidas financeiras:

Nossa emenda, Sr. Presidente, visava alterar o percentual do Fundo de Participação dos Municípios no bolo distribuído pela União. Queríamos 20% para os estados, 30% para os municípios e 2% para o Norte e Nordeste, como já estava previsto no trabalho da Subcomissão. Para os estados, houve até ampliação. Houve sensibilidade muito grande., do Relator, nessa parte, ao ampliar o percentual para 21,5%. **Eu entendia, e continuo entendendo, que os municípios brasileiros, que ao longo de todos esses anos, foram sufocados pelo Sistema Tributário vigente, deveriam ser tirados do sufoco em definitivo.** (grifo nosso) (1987, p. 140)

³⁰ São inúmeros os trechos acerca da distribuição das receitas fiscais que podem ser localizados nos anais da comissão e da subcomissão. Sendo limitado o espaço do presente trabalho, foram selecionados trechos que ilustram a impressão geral das discussões.

Também o constituinte José Serra reconheceu a pequenez da solução dos repasses, mas, ainda assim, um pontapé inicial para que eventualmente se solucionem as disparidades orçamentárias.

O IPI da exportação também é compartilhado com os municípios, porque eles também estão deixando de cobrar impostos, e as indústrias exportadoras demandam um serviço. Sempre achei que, no caso das exportações industriais, elas demandam energia elétrica, saúde para seus funcionários, transportes, etc., e não fica nada para os governos locais atenderem. Acho que esse é um dado da realidade. **Estamos dando uma solução moderada, pequena, insuficiente ainda para isso, mas que tem a ver com o tamanho do bolo. É um começo de solução, um passo adiante bastante importante.** (grifo nosso) (1987, p. 138)

Da leitura da opinião dos constituintes, de que os municípios devem ser beneficiados para que possam cumprir com suas incumbências administrativas, e que o repasse de receitas seria tão somente medida incipiente. Neste sentido, embora as dificuldades fiscais dos municípios já fossem conhecidas, uma das soluções adotadas, isto é, a repartição de receitas, era vista como mera medida paliativa, um pontapé inicial para uma solução mais eficaz, pelo menos por parcela dos constituintes.

Ou seja, o repasse de receitas não é tido como panaceia para os entraves orçamentários, mas não por isso deixa de ser mecanismo essencial para a viabilização de políticas públicas essenciais a serem efetivadas pelos entes menores. Melhor seria se os estados e municípios dispusessem de competências próprias que bastassem para sua manutenção.

Tal sistemática impede, por exemplo, que os entes destinatários possuam ingerência sobre os efeitos extrafiscais que virão ocorrer em seus territórios. Outro grande problema, ao primeiro relacionado, é ausência de voz quando alterados os elementos da regra matriz e campo de incidência, gerando atritos quando, por exemplo, são concedidas isenções ou benefícios que diminuam drasticamente a receita repassada.

Vale dizer, embora as competências próprias mitiguem a problemática da centralização de receitas e a dependência dos entes regionais do ente central, bem como dos entes locais dos entes regionais e central, também conta com seus próprios entraves. Tanto os estados quanto os municípios brasileiros são muito diversos entre si e alcançariam resultados radicalmente diversos a depender de suas características econômicas. A competência do ISS, por exemplo, pouco serve a um município altamente rural, que se beneficiaria mais do ITR, o qual, por sua vez, não teria relevância fiscal para um município altamente urbanizado.

Este apontamento serve unicamente à função de esclarecer que nenhuma solução fiscal é simples, e que, embora caibam críticas aos repasses, também a competência própria apresentaria graves problemas. É neste sentido que o presente trabalho apresenta uma solução

mediana entre os repasses completamente dependentes do ente competente e a ampliação das competências dos entes menores: a exigência de consulta dos entes destinatários dos repasses quando da modificação do campo de incidência, que será objeto do terceiro capítulo.

3.6. DEPENDÊNCIA DOS ORÇAMENTOS DAS VERBAS REPASSADAS

As verbas repassadas não são mero complemento que possui pouca importância para o orçamento de quem as recebe, mas, muito pelo contrário, têm grande importância para a sobrevivência financeira dos entes regionais e locais.

Lopreato (2002, p. 241), explica a manobra de centralização na figura da União, com auxílio dos repasses, nos seguintes termos:

Os pilares de sustentação do pacto federativo no período de crescimento acelerado foram a centralização do poder político e econômico e a capacidade da União de realizar volume expressivo de gastos e manter um esquema de articulação com os governos estaduais, por meio das empresas estatais, das transferências constitucionais e negociadas, dos subsídios e incentivos fiscais e repasses financeiros. Tudo isso permitiu à União o controle da política fiscal e o poder de atender a interesses diferenciados dos Estados.

Neste sentido, o que se tem é a retirada de autonomia dos estados, e municípios, em favor de uma maior centralização nas mãos do ente central, responsável por parte significativa das verbas que compõem seus orçamentos.

De forma a explorar o nível de importância de tais verbas, optou-se por fazer um levantamento das verbas que compõem a receita do estado de Santa Catarina e da cidade de Florianópolis, localidade do presente trabalho, com base nos dados referentes aos anos de 2018 e 2019.

Os dados, extraídos dos portais da transparência das receitas do estado de Santa Catarina, são os seguintes:

Tabela 1 – Composição da receita do estado de Santa Catarina

Santa Catarina	2018	2019
Receitas Próprias	R\$ 35.447.583.972,89	R\$ 38.893.247.574,34
Repasses da União	R\$ 2.406.130.320,90	R\$ 2.356.757.445,83
Receita Total	R\$ 37.853.714.293,79	R\$ 41.250.005.020,17

Tabela elaborada pela autora com base nos dados do Portal da Transparência do Poder Executivo do estado de Santa Catarina³¹

³¹ Disponível em <http://www.transparencia.sc.gov.br/receita>. Acesso em 04/04/2021.

E os mesmos dados, vistos em percentuais arredondados na segunda casa decimal, dada magnitude das verbas:

Tabela 2 – Composição da receita do estado de Santa Catarina, em percentuais

Santa Catarina	2018	2019
Receitas Próprias	93,64%	94,28%
Repasses da União	6,36%	5,72%

Tabela elaborada pela autora com base nos dados do Portal da Transparência do Poder Executivo do estado de Santa Catarina

Já os dados da receita do município de Florianópolis, acerca de suas receitas próprias³² e transferências do estado de Santa Catarina e da União, são:

Tabela 3 – Composição das receitas município de Florianópolis

Florianópolis	2018	2019
Receitas Próprias	R\$ 943.695.843,97	R\$1.036.445.710,69
Repasses do Estado	R\$ 243.854.564,88	R\$ 266.813.935,57
Repasses da União	R\$ 164.693.722,77	R\$ 181.723.077,90
Receita Total	R\$ 1.352.244.131,62	R\$ 1.484.982.724,16

Tabela elaborada pela autora com base nos dados do Portal Transparência Fly³³

E os mesmos dados, vistos em percentuais:

Tabela 4 – Composição das receitas município de Florianópolis, em percentuais

Florianópolis	2018	2019
Receitas Próprias	69,78%	69,79%
Repasses do Estado	18,03%	17,96%
Repasses da União	12,17%	12,23%
Total de repasses	30,20%	30,19%

Tabela elaborada elaborado pela autora com base nos dados do Portal Transparência Fly

³² Foram consideradas tão somente as receitas decorrentes de impostos, e descartadas as outras formas de arrecadação de recursos.

³³ Dados extraídos do portal da transparência, disponível em <https://e-gov.betha.com.br/transparencia/01037-103/con_ingressosreceitas.faces>. Acesso em 04/04/2021.

Antes de mais nada, frisa-se que os dados apresentados não têm a pretensão de comprovar nenhuma verdade universal acerca das finanças dos entes federativos brasileiros, uma vez que não possui amostragem ampla o suficiente para tal, bem como foram utilizadas referências de uma capital estadual. A intenção é meramente ilustrar a composição orçamentária municipal, para que se tenha uma referência palpável dentro do presente trabalho de que, mesmo municípios relativamente ricos dependem das verbas repassadas pela União e pelo estado onde se encontra.

Feita esta ressalva, é possível verificar nos quadros a impressionante relevância que assumem os repasses, principalmente no caso do município, já que no exemplo os repasses compõem cerca de 30% da receita. Não se trata, portanto, de montantes que podem ser dispensáveis aos entes, mas de verbas de caráter essencial, das quais dependem a realizações de serviços, obras e políticas públicas.

Quando se fala na dependência dos municípios de verbas repassadas pelos estados e pela União, o caso mais emblemático é o do ICMS, cuja receita é destinada aos municípios na proporção de um quarto. Deste montante, 15% são repartidos entre todos os municípios do estado, e 85% de acordo com seu índice de participação. Não é difícil compreender o porquê de o ICMS assumir tamanho destaque, uma vez que é o imposto de maior arrecadação e tem papel ímpar na própria economia de todo o país.

Em estudo analisando a arrecadação dos vinte municípios menos populosos de Santa Catarina, bem como os vinte mais populosos, Keli Fátima Griebler (2019, pp. 22-25) aponta relação entre o tamanho dos municípios e o grau de dependência dos repasses intergovernamentais. Enquanto os municípios mais populosos têm as verbas repassadas compondo, em média 28,9% de sua receita, os menos populosos tem em média 17,9% da receita composta pelos repasses. O que tal dado reafirma, mais uma vez, é a diversidade das situações que podem ser encontradas dentro de um mesmo país e inclusive mesmo estado, ressaltando a importância do diálogo para que as soluções mais adequadas para todos possam ser tomadas. Chama atenção, também, à maior fragilidade fiscal decorrente da dependência de repasses, mais grave quanto menor for o ente.

Desta forma, torna-se nítido que as transferências intergovernamentais são de caráter absolutamente essencial e devem, como tal, ser encaradas com seriedade e sobriedade, embora padeçam do mal de subjugar os entes destinatários ao exercício político dos entes competentes, na medida em que dependem que estes exerçam sua competência de forma que gere receita suficiente para que a parcela destinada ao repasse seja suficiente para cumprir com sua função orçamentária.

3.7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente capítulo buscou identificar no federalismo fiscal – tópico focal da primeira parte do trabalho – o fundamento para a repartição das competências tributárias, bem como colocá-lo como fator a ser considerado no momento de tecer críticas às competências e repartições de receitas.

Analisando as competências tributárias, chegou-se à conclusão de que devem guardar certa proporcionalidade com as competências administrativas do ente federativo, de forma a possibilitar o exercício da atividade estatal, bem como que existem outras faculdades que acompanham a competência tributária que devem ser levadas em conta no momento de sua análise, como a produção de efeitos extrafiscais.

Viu-se a sistemática de repartição de receitas como forma de viabilizar o orçamento dos entes e concretização do federalismo cooperativo, através do repasse de parcela das receitas arrecadadas pelos entes maiores para os entes menores.

Tendo em vista o apontamento da necessidade de certa proporcionalidade entre receitas e incumbências, analisou-se a proporção do impacto dos repasses nos orçamentos dos entes destinatários, concluindo que tanto nos estados quanto nos municípios a importância é elevada, sendo que nos municípios se mostra verdadeiramente essencial.

A conclusão parcial obtida com o capítulo é de que embora a repartição de receitas seja de suma importância na viabilização dos orçamentos, é insuficiente na medida em que priva os entes destinatários das demais faculdades da competência tributária, fundamental para que haja um federalismo verdadeiramente equitativo.

Desta forma, a repartição de receitas, embora cumpra importantíssimo papel, não se mostra suficiente para instituir um federalismo fiscal que coloque todos os entes em pé de igualdade. Muito pelo contrário, enfraquece sobremaneira os entes destinatários dos repasses e os torna reféns do exercício da competência pelos entes competentes, subjugando-os à atividade política e fiscal de outros entes, situação diametralmente oposta à liberdade almejada pelo federalismo, aspecto que será finalmente abordado pelo próximo capítulo.

4. A REPARTIÇÃO DE RECEITAS COMO LIMITANTE À CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

Estudado o federalismo fiscal enquanto teoria que embasa a organização das competências tributárias em um sistema de federalismo fiscal peculiar ao Brasil, e estudadas também as próprias competências tributárias, em um terceiro momento se estudará concessão dos incentivos fiscais como expressão do poder de tributar, bem como as limitações ao poder de tributar, que também abrangem a concessão de isenções, com destaque para a vedação à concessão de isenções heterônomas, consagrada no artigo 151, III da Constituição Federal.

Em seguida, será exposta a controvérsia doutrinária que emprega os conceitos estudados para formar questão essencial para o presente trabalho: a quem pertencem as receitas que devem ser repassadas aos demais entes? Passa-se a contrapor a competência tributária ao federalismo fiscal, na medida em que, enquanto o primeiro garantiria o exercício pleno da competência, sem levar em conta os interesses dos demais entes, o segundo clama que os repasses sejam levados em conta, ou ainda que sejam efetuados sem a diminuição de verba causada por eventuais isenções.

A citada controvérsia é exposta através de seus dois exemplos por excelência: os RE 572.672/SC e RE 705.423/SE, sendo que o primeiro se fundamenta no sentido de garantidor do federalismo fiscal, enquanto o segundo prioriza a garantia da faculdade de exercício da competência tributária. É também demonstrada a existência de votos dissidentes, no RE 705.423/SE que trazem à luz a questão do federalismo fiscal e da fragilidade dos municípios ante às práticas fiscais da União que priorizam a tributação através de Contribuições Sociais.

A partir de então, com o conhecimento de que mesmo o Tribunal Guardião da Constituição tem controvérsias internas e entre julgados no que diz respeito ao presente tema e do peso que o federalismo fiscal deve ter na limitação do exercício das competências tributárias, têm-se que é inviável esperar do ordenamento jurídico brasileiro resposta certa ao problema proposto.

Desta forma, propõe-se que devem ser estabelecidas prioridades interpretativas para solucionar a questão: a concessão de isenções pelo ente competente pode onerar, ou diminuir a receita, dos entes com os quais a receita deve, por força constitucional, ser partilhada?

Para eleger tais prioridades, retoma-se a teoria do federalismo fiscal, a necessidade da interpretação sistemática e estrutural da Constituição Federal e os dados das receitas dos municípios. O federalismo fiscal exige que os Estados e municípios tenham receitas próprias e suficientes para arcar com suas competências, fato que, como se tem dos dados de orçamentos

municipais, apenas torna-se plausível com o recebimento de vultuosos montantes dos fundos de participação. Ademais, a interpretação sistemática remete-nos à necessidade de priorizar os fundamentos da República, em específico o desenvolvimento social e a dignidade da pessoa humana, garantida pela prestação de serviços públicos e assistenciais adequados pelos entes locais, os quais, por sua vez, apenas podem fazê-lo em dependência dos repasses.

Por fim, o presente trabalho conclui que a resposta mais adequada à Constituição Federal e, levando em conta a realidade dos orçamentos dos entes é que a partilha da receita com os demais entes deve atuar como limitação da concessão de benefícios fiscais, não retirando esta faculdade do ente competente, mas fazendo com que os repasses sejam feitos sem o desfalque criado pelos benefícios – ou seja, conclui-se que o ente competente não pode dispor da receita pertencente ao ente destinatário, a não ser que haja prévio diálogo do qual se extraia consentimento.

4.1. A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS COMO FORMA DE EXPRESSÃO DO PODER DE TRIBUTAR

Já foi estudada no presente trabalho a competência tributária enquanto prerrogativa essencial dos entes federativos para a execução de suas funções públicas e pressuposto de sua autonomia financeira e política. A concessão competência tributária pela Constituição Federal faz com que surja para as pessoas políticas o poder de tributar: Schoueri (2019, p. 240) coloca que, através da distribuição de competências, o constituinte reparte o próprio poder de tributar, enquanto representante por excelência da soberania do povo.

Pois bem. O poder de tributar é, então, o poder através do qual as competências tributárias são postas em prática pelos entes federados, através da disciplina legal dos componentes da regra matriz, norma jurídica que regula a relação obrigacional entre ente e contribuinte. Os aspectos que devem ser observados no momento da edição da regra matriz são o material, temporal, local, pessoal e quantitativo. Entretanto, é importante notar que o poder de tributar não é, de forma alguma, ilimitado. Muito pelo contrário, deve ser exercido nos estritos limites estabelecidos na Constituição Federal.

A competência para legislar os componentes da regra matriz faz com que surja aos entes federados a faculdade de conceder benefícios ou incentivos fiscais através da flexibilização ou efetiva exclusão de um ou mais de seus componentes. O exemplo clássico é o de modificação do critério quantitativo, minorando a alíquota ou até mesmo zerando-a, efetivamente excluindo a obrigação principal do tributo. Entretanto, o benefício também pode

se localizar nos demais componentes da regra matriz, como por exemplo, no critério pessoal, isentando um grupo ou classe de pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda temporal, com a concessão de prazo privilegiado para determinado setor econômico.

No passo em que se fala dos benefícios fiscais, cumpre mencionar que não se incluem, em hipótese alguma, as imunidades tributárias, tendo em vista que estas decorrem diretamente do texto constitucional, sem o intermédio do poder de tributar dos entes. Assim, as imunidades tributárias não possuem relação direta com o poder de tributar, e, desta forma, encontram-se alheias à presente discussão.

A Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), em seu artigo 14, §1º define o benefício fiscal, nela tratado por “renúncia” como: “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. Em termos mais gerais, trata-se de redução ou exclusão do ônus tributário. Para os propósitos do presente trabalho, são relevantes os benefícios fiscais que incorram em efetiva diminuição da receita arrecadada.

O mesmo dispositivo da Lei de Responsabilidade Fiscal prevê balizas ao exercício da faculdade da renúncia de receitas, quais sejam a demonstração de que a renúncia foi prevista na estimativa da lei orçamentária ou a criação de medidas de compensação. Para a presente discussão, chama-se atenção às medidas de compensação para incremento da receita, pois potencialmente apenas compensariam a receita do ente competente. Caso se trate de um tributo sujeito à repartição das receitas arrecadadas, os entes destinatários não serão necessariamente compensados pela arrecadação diminuta, colocando-os em flagrante desvantagem ante o simples exercício da competência tributária alheia.

Assim, começam a ser diagnosticadas consequências da sistemática de repartição de receitas, cujas imperfeições foram, ainda que brevemente, apontadas no segundo capítulo do presente trabalho.

Compreendido o que é o benefício fiscal, importa notar que seu uso pelos entes federados é atrelado a estratégias de políticas extrafiscais, com o intuito de gerar benefícios positivos na economia sob sua competência espacial através de concessões pontuais de incentivos fiscais.

4.2. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR: VEDAÇÃO À CONCESSÃO DE ISENÇÕES HETERÔNOMAS

A previsão de normativas de caráter geral que limitam o poder de tributar dos entes federativos é característica do direito tributário brasileiro, fazendo jus à própria seção (seção II) dentro do capítulo constitucional do Sistema Tributário Nacional (título VI, capítulo I), composta pelos artigos 150 a 152. São mecanismos de proteção aos contribuintes, bem como aos próprios entes federativos, como se verá, que deve ser interpretada com seriedade para que haja o bom funcionamento do complexo sistema tributário.

Para os fins do presente trabalho, uma limitação em específico toma maior importância: a vedação de concessão de isenções heterônomas, isto é, a proibição que os entes concedam isenções sobre tributos que não sejam de sua competência, prevista no inciso III do artigo 151³⁴. Embora o dispositivo constitucional apenas trate da concessão de isenções pela União, a interpretação estrutural e teleológica permite a compreensão de que a vedação também se replica nos demais entes federativos. Ensina Filipe Guedes de Oliveira (2017, p.736):

Nesse ponto, insurge o questionamento acerca da proibição de isenção heterônoma de tributo municipal conferida pelo Estado.

Nota-se que a imposição legal conferida pelo art. 151, III, da Constituição Federal de 1988, prevê uma regra de observância geral, uma vez que corresponde a princípios delimitados do poder tributário, que vinculam todas as unidades da Federação, e visam afastar eventual usurpação de competência tributária.

Assim, considerando uma análise teleológica da norma do retromencionado dispositivo constitucional, nota-se a necessidade em sua replicação nas constituições estaduais, com fundamento no princípio da simetria constitucional, com a especificidade de se vedar ao Estado respectivo a instituição de isenções de tributos da competência dos Municípios.

Compreendida a extensa da aplicabilidade do texto constitucional, importante notar que a vedação à concessão de isenções heterônomas possui forte inspiração no federalismo fiscal, uma vez que busca garantir que os entes competentes tenham plena autonomia sobre os tributos que são de sua competência, sem que qualquer outro ente tenha a faculdade de conceder isenções.

A vedação da concessão de isenções heterônomas chama atenção ao fato de que as limitações ao poder de tributar não necessariamente se referem a competência para “cobrar”,

³⁴ Art. 151. É vedado à União [...] III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

mas também para “dispensar” – uma vez que, como já foi dito, a própria concessão de isenções tributárias é manifestação do poder de tributar.

Cabe ao presente trabalho, neste diapasão, questionar se a repartição constitucional de receitas tributárias é suficiente para fazer com que incida a vedação de isenções heterônomas.

4.3. O DILEMA ENTRE O PERTENCIMENTO DAS RECEITAS E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Compreendidos os conceitos e institutos jurídicos apresentados pelo presente trabalho, bem como suas bases teóricas, possível adentrar especificamente no problema proposto como objeto, qual seja: a repartição de receitas tributárias com outros entes pode atuar como limitação à concessão de benefícios fiscais pelos entes competentes? Ou ainda, posto de outra forma: os entes competentes devem levar em conta a receita que será destinada a outros entes no momento da concessão de benefícios fiscais?

O que está sendo explorado, então, tomando como pressupostos as discussões apresentadas nos capítulos anteriores, é a questão da disponibilidade do percentual da receita que será destinado a outros entes.

Distinção terminológica e conceitual que se torna interessante neste momento é a diferenciação entre competência tributária e competência financeira, estabelecida por Roque Antônio Carrazza. A competência tributária é a competência delegada pela Constituição Federal aos entes federativos para instituir tributos, já abordada. É dotada de maior originalidade a competência financeira, que diz respeito a uma competência específica dos entes destinatários da parcela partilhada – isto é: são competentes para a aplicação da verba, daí ser uma competência propriamente financeira.

Veja-se dos ensinamentos do renomado tributarista:

Como quer que seja, a Constituição Federal acolhe as duas modalidades de competência: a tributária (faculdade de instituir tributos) e a financeira (direito de participar do produto de sua arrecadação). Ambas ocupam a mesma hierarquia, é dizer, geram o mesmo tipo de direito às pessoas políticas que as possuem: o direito de obter fundos, seja por arrecadação própria, seja mediante participação no produto da arrecadação alheia. (CARRAZZA, 2013, p. 782)

A partir disto, busca-se responder a quem pertencem as receitas, e partir de que momento. A questão temporal torna-se importante na medida em que é o principal argumento utilizado para defender que não existe qualquer empecilho na concessão de benefícios fiscais,

uma vez que a partilha ocorreria em momento posterior da própria arrecadação, não podendo gerar efeitos na própria edição da lei tributária.

Partilham desta opinião renomados tributaristas, inclusive o supracitado:

Tratemos mais miudamente do terna. Só há falar em participação no produto da arrecadação do tributo após ele ter sido instituído pela pessoa política competente e nascido, com a ocorrência do fato imponible. Sem a criação, *in abstracto*, do tributo e seu real nascimento, não pode existir o direito subjetivo à participação nas receitas tributárias. Decorre daí que a pessoa política "participante" não adquire o direito de tributar, em nome e por conta da pessoa política competente, se esta permaneceu inerte, isto é, não criou o tributo. Melhor dizendo, a expectativa de direito à participação só se transforma em efetivo direito ao depois da criação do tributo "partilhável" (pela pessoa política competente, é claro) e da ocorrência do fato imponible.

Em rigor, o que a Constituição faz é estipular que, na hipótese de ser criado o tributo, pela pessoa política competente, o produto de sua arrecadação será total ou parcialmente destinado a outra pessoa política. Evidentemente, se não houver o nascimento da relação jurídica tributária (*prius*), não poderá surgir a relação jurídica financeira (*posterius*). Esta é logicamente posterior à relação jurídica tributária (cujo nascimento depende do exercício da competência tributária). (CARRAZA, 2013, p.777)

A exceção aberta pelo autor é caso haja renúncia fiscal do ente competente, ou seja, nem mesmo seja instituído o imposto, pois “Como a arrecadação do tributo é estritamente vinculada à lei, a renúncia do Fisco (sem o amparo de uma lei) absolutamente não pode prejudicar a plena fruição do direito constitucional à participação nas receitas tributárias” (CARRAZA, 2013, p.777, nota 230).

Não, há, entretanto, consenso doutrinário acerca da matéria, dividindo as conclusões alcançadas pelos estudos que a perquirem. Tome-se como exemplo de posição oposta a pertencente a Carlos Alexandre de Azevedo Campos (2019, p. 554), que enxerga na opinião acima delineada deficiência conceitual que parte de um “conceito restritivo de federalismo fiscal”. O autor traz ainda, outra observação de ordem prática que problematiza sobremaneira a questão da repartição de receitas: a diminuição da receita decorrente de impostos da União, pela sobrecarga de contribuições sociais.

Neste sentido, escreve:

[...] Como se sabe, a União tem *fraudado* o pacto federativo fiscal por meio de um crescente incremento da carga tributária sobre as empresas mediante as contribuições especiais, especialmente as sociais, como a COFINS, o PIS e a CSL. Como a receita dessas contribuições não é compartilhada com estados e municípios, tal prática aumenta o desequilíbrio fiscal vertical. No entanto, a União, apesar de tais aumentos, não necessariamente tem melhorado a oferta dos serviços sociais, como forma de aliviar os encargos dos entes subnacionais. Seja por meio da chamada Desvinculações das Receitas da União – DRU, seja por meio do volume absurdo de renúncia de receitas dessas contribuições, a União tem praticado verdadeiro desvio de finalidade, com

prejuízo do custeio dos serviços de seguridade social, máxime os de saúde. (CAMPOS, 2019, p. 567-568)

Sob esta ótica, levando em consideração que as receitas passíveis de repartição da União estão cada vez menores, afastando-se do cenário previsto pela Constituição Federal, tornam-se ainda mais importantes reflexão e discussão sérias acerca dos direitos dos entes destinatários das verbas repartidas.

A questão da composição das receitas da União é tema extremamente complexo que perpassa diversos temas do direito tributário, e cuja explanação de forma profunda foge ao escopo do presente trabalho. Entretanto, a ciência do tema, ainda que de maneira panorâmica, é importante para análise do federalismo fiscal e, mais especificamente, as ameaças a este. Um bom ponto de partida para a exploração do tema é a questão da Desvinculação das Receitas da União (DRU), a qual é prevista no artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A DRU, criada em 1994 com a nomenclatura de Fundo Social Emergencial³⁵, permite que a União utilize, atualmente³⁶, 30% das receitas vinculadas, composta majoritariamente por contribuições sociais, cuja aplicação é vinculada pela Constituição Federal ao custeio da Seguridade Social, manobra que possibilita que a porcentagem das verbas, que somam montante vultoso, livremente em sua estruturação orçamentária, sem qualquer vinculação à Seguridade Social, como se imposto fosse.

Em face disto, foi, em 2018, proposta pelos governadores de 22 estados e do Distrito Federal Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental, ADPF nº 523, alegando que as renovações da DRU configuram atitude reiteradamente inconstitucional por parte da União. Apesar de a ADPF ter sido julgada improcedente, por unanimidade, em fevereiro de 2021³⁷, os

³⁵ O Fundo Social Emergencial foi criado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1 de 1994, introduzido nos artigos 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias como ferramenta de ajuste fiscal que compunha o Plano Real.

³⁶ A Emenda Constitucional nº 96, de 2016 prorrogou a DRU até o ano de 2023, bem como majorou a porcentagem de 20% para 30%.

³⁷ O acordão que nega provimento à ADPF encontra-se ementada da seguinte forma: EMENTA ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. PEDIDO DE EXEGESE AMPLIATIVA DO ART. 157, II, DA CF, A ALCANÇAR AS RECEITAS ORIUNTAS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESAFETADAS NA FORMA DO ART. 76 DO ADCT. INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO (ART. 1º, CAPUT, E 60, § 4º, I, DA CF). IMPROCEDÊNCIA. 1. No julgamento do RE 566.007/RS (Relatora Ministra Cármen Lúcia, DJe 11.02.2015), em regime de repercussão geral, esta Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da desvinculação das receitas da União – DRU, instituto pelo qual o poder constituinte derivado autoriza a União a dispor, com liberdade, de fração da arrecadação tributária a que a Constituição confere destinação específica, vinculando-a a órgão, fundo ou despesa. 2. Instituída por emenda constitucional, não adstrita aos mesmos limites normativos e semânticos da legislação infraconstitucional, a DRU não é assimilável à espécie tributária objeto dos arts. 154, I, e 157, II, da Constituição Federal. 3. Ao desvincular de órgão, fundo ou despesa trinta por cento da arrecadação da União

argumentos levantados na inicial são importantíssimos para refletir sobre o federalismo fiscal, independentemente do acerto da decisão.

Os argumentos levantados na peça exordial da ADPF denunciam o esvaziamento do federalismo fiscal pela diminuição da arrecadação de impostos que estariam sujeitos a repartição e aumento da arrecadação de contribuições sociais para financiamento do governo, quando estas deveriam servir tão somente à Seguridade Social. Nesta mesma toada, o montante desvinculado viabiliza que a União deixe de criar impostos residuais, os quais também estariam sujeitos à repartição com os estados, conforme o mando do artigo 157, I da Constituição Federal.

Interessa ao presente trabalho a análise feita por Luana Scaff (2019, pp. 940-941), em análise à ADPF nº 523, ainda que formulada antes de seu julgamento:

Por detrás do ente federativo, existe uma pessoa. Em análises de temas afetos às finanças públicas, é preciso compreender que a arquitetura do federalismo fiscal e o sistema imbricado de repasses entre os entes federativos devem ter o escopo de que a pessoa tenha condições, não apenas de pagar seus tributos, mas de ser destinatário dos mesmos. Se o valor é pago para a União, mas quem o recebe para uso e aplicação é o Município, então que este tenha condições de prover suas competências, sem desvios; com transparência.

Nesta toada, o que se tem é que as ações tomadas pelo ente competente, como se verifica dos argumentos da inicial ação constitucional, possuem consequências concretas para os orçamentos dos demais entes federativos, que efetivamente dependem dos repasses para garantir a executabilidade de seus orçamentos.

Ainda no bojo da Corte Suprema, e retornando à divisão de opiniões que acompanha o tema, vale explorar o recorte que talvez melhor ilustre tal divergência: precedentes do Supremo Tribunal Federal, diametralmente opostos em teor.

relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, o art. 76 do ADCT afasta a incidência de qualquer norma que venha a incidir sobre esses recursos para afetar a sua destinação, expressamente excepcionado, apenas, o salário-educação de que trata o art. 212, § 5º, da CF. Pela própria definição, seria paradoxal afirmar que as receitas desvinculadas, nos moldes do art. 76 do ADCT, estariam, para os efeitos, do art. 157, II, da CF, vinculadas a norma prescritiva de partilha. Receitas desvinculadas são, justamente, aquelas das quais se afasta a eficácia de normas veiculando comandos de vinculação. 4. Na esteira da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, por traduzir exceção estabelecida na própria Constituição, a decisão do poder constituinte derivado de desvincular determinado percentual das contribuições não descaracteriza sua natureza jurídica. Precedentes. 5. Adotando, os mecanismos de flexibilização do orçamento da União, diferentes configurações ao longo do tempo (ECR nº 01/1994, EC nº 10/1996, EC nº 17/1997, EC nº 27/2000, EC nº 42/2003, EC nº 56/2007, EC nº 59/2009, EC nº 68/2011, EC nº 93/2016 e EC nº 103/2019), resulta indiscernível a incorporação de mecanismo homogêneo e permanente de desvinculação ao sistema constitucional de repartição das receitas tributárias. 6. Inocorrência de vulneração ao princípio federativo (arts. 1º, caput, e 60, § 4º, I, da CF), bem como de fraude à Constituição. 7. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada improcedente. (ADPF 523, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 08/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 12-02-2021 PUBLIC 17-02-2021)

4.4. OS PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

São dois os precedentes do STF pertinentes ao objeto de estudo do presente trabalho, os quais discutem a influência de as verbas serem sujeitas à repartição na faculdade de os entes competentes concederem incentivos fiscais – são o RE 572.672/SC e RE 705.423/SE.

No julgamento do RE 705.423/SE, o relator do caso, Ministro Luiz Edison Fachin fez *distinguishing* do RE 572.672/SC:

A rigor, consistem em controvérsias substancialmente distintas, porquanto são díspares os contextos fático-normativos subjacentes aos litígios. No julgamento supracitado [RE-RG 572.672], o STF assentou que o repasse das receitas públicas tributárias transferidas, via fundo de participação, não podem sujeitar-se às técnicas e condicionantes previstos em programa estadual de benefício fiscal. Portanto, é inviável a retenção de parcela do produto da arrecadação do ICMS. Como já visto, não é disso que trata a presente demanda. Assim sendo, sob as luzes do léxico do próprio Direito Financeiro, a discussão do Tema 42 centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate a ser levado a cabo neste Tema 653 da sistemática de repercussão geral reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte do ente federativo. (BRASIL, 2016, p. 8)

Entretanto, a fundamentação para justificar a diferenciação não é suficiente para convencer parte da doutrina de que ambos os julgados não digam respeito ao tema sobre o qual o presente trabalho se debruça. Estevão Horvath (2019, p. 588) explica de forma lapidar o motivo pelo qual não enxerga diferenças entre o arcabouço jurídico que deve dar sustentação a ambos os julgados:

Data vênia do entendimento final da Colenda Corte Máxima, parece-nos que o assunto de fundo é o mesmo: pode um ente federativo, detentor de competência para instituir e cobrar determinado(s) tributo(s), devendo, por imposição constitucional, repassar parte do produto da arrecadação a outro(s) ente(s) da federação, praticar desonerações, que provocam, em última análise, diminuição do valor desses repasses ao(s) ente(s) destinatários?

É incontestável que cada caso tem de ser apreciado de acordo com as suas peculiaridades, mas o problema central remanesce.

Também no voto dissidente do Ministro Luiz Fux, no próprio RE 705.423/SE é demonstrada a ausência de diferenciação no conteúdo jurídico suficiente para não aplicar o paradigma:

É importante destacar que, embora a questão de fato em análise no presente caso não seja idêntica à do caso submetido à análise da Corte no RE 572.762, os fundamentos jurídicos utilizados naquele podem perfeitamente ser aplicados a este, sobretudo, no que concerne ao reconhecimento de que o direito do Município não estaria

condicionado ao efetivo ingresso do tributo no erário estadual, porque constituiria receita própria do primeiro desde o seu surgimento, não podendo o Estado dela dispor livremente. (BRASIL, 2016, p. 69)

Exposta a controvérsia acerca da suposta diferenciação jurídica fundamental entre os dois julgados, e estabelecido que ambos dialogam, pelo menos em certa medida, com o presente trabalho, analisam-se os acórdãos detidamente.

4.4.1. Recurso Extraordinário 572.672/SC

O RE 572.672/SC (Tema 42 de Repercussão Geral), de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, discute a possibilidade de que haja retenção, por parte do estado, de parcela do ICMS pertencente aos municípios, de modo a possibilitar a concessão de incentivos fiscais pelo diferimento do recolhimento do imposto.

O julgado foi ementado como segue:

“CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III – Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV – Recurso extraordinário desprovido.”

O voto do relator foi proferido no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade de retenção ou postergação do repasse da parcela pertencente aos municípios, utilizando como principal fundamento o federalismo cooperativo, ao qual se refere enquanto princípio estruturante da Constituição Federal. Para que haja respeito a tal princípio, o ministro relator é categórico ao afirmar que a preservação da autonomia financeira dos municípios, de forma concreta e efetiva, é essencial para a preservação da autonomia política, cara à Constituição Federal (BRASIL, 2008, p. 744).

Consequência apontada pelo relator do reconhecimento da necessidade de priorizar a autonomia política é a existência para os municípios de “direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo” (BRASIL, 2008, p. 746).

Interessantíssima discussão, e muito relevante para o presente estudo, ocorre também no voto do Ministro Carlos Britto, que formula o seguinte questionamento ao relator: “esse

incentivo há de se fazer com a exclusão dos vinte e cinco por cento? Ou seja, o Estado não tem a disponibilidade do total da receita do ICMS e somente dos seus setenta e cinco por cento?”. A resposta do relator é positiva. O Ministro Carlos Britto concorda com a resposta obtida, afirmando que “é a que melhor confirma outros princípios constitucionais” (BRASIL, 2008, pp. 758-760).

Também é em interjeição no voto do Ministro Carlos Britto que o relator profere a famosa frase, que passou a representar a discussão do tema: “o Estado está fazendo cortesia com o chapéu alheio” (BRASIL, 2008, p. 756).

Assim, dos trechos mencionados, têm-se que, embora o caso concreto tratasse especificamente do diferimento do recolhimento do tributo com conseqüente diferimento do repasse, os ministros também expressaram suas opiniões acerca do tema de forma mais ampla, tratando da sistemática de repasses de receitas de forma geral, chegando à conclusão de que o ente competente não possui disponibilidade dos 25% (vinte e cinco por cento) da receita do ICMS pertencente aos municípios, mas tão somente de 75% (setenta e cinco por cento), que efetivamente pertence ao estado.

4.4.2. Recurso Extraordinário 705.423/SE

O RE 705.423/SE (Tema 653 de Repercussão Geral), conforme já introduzido, apresenta, para os fins do presente trabalho conclusão oposta ao RE 572.672/SC, no sentido em que fixa tese que permite à União – ente competente – conceder benefícios fiscais a despeito dos municípios – entes destinatários de porcentagem da receita.

Encontra-se ementado da seguinte forma:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. FEDERALISMO FISCAL. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS – FPM. TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS. REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS. COMPETÊNCIA PELA FONTE OU PRODUTO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. AUTONOMIA FINANCEIRA. PRODUTO DA ARRECADAÇÃO. CÁLCULO. DEDUÇÃO OU EXCLUSÃO DAS RENÚNCIAS, INCENTIVOS E ISENÇÕES FISCAIS. IMPOSTO DE RENDA - IR. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. ART. 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. Não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que

observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração. 2. A expressão “produto da arrecadação” prevista no art. 158, I, da Constituição da República, não permite interpretação constitucional de modo a incluir na base de cálculo do FPM os benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela União em relação a tributos federais, à luz do conceito técnico de arrecadação e dos estágios da receita pública. 3. A demanda distingue-se do Tema 42 da sistemática da repercussão geral, cujo recurso-paradigma é RE-RG 572.762, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 18.06.2008, DJe 05.09.2008. Isto porque no julgamento pretérito centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate neste Tema reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte de ente federativo. Precedentes. Doutrina. 4. Fixação de tese jurídica ao Tema 653 da sistemática da repercussão geral: “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.” 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 705423, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-020 DIVULG 02-02-2018 PUBLIC 05-02-2018)

O caso concreto dos autos trata da possibilidade da concessão de isenções ao IPI e IR, questionada pelo município de Itabi, localizado em Pernambuco, ante a diminuição da arrecadação e consequente diminuição das verbas destinadas ao FPM. O que os municípios buscam não é a proibição da concessão de isenções pela União, mesmo porque tal pedido representaria grave desrespeito à autonomia da União e de sua competência tributária, mas sim receber sua porcentagem como se fosse inexistente a isenção, ou seja, sem o desconto na arrecadação que foi gerado.

O voto do relator Ministro Edison Fachin, o qual foi acompanhado pela maioria, iniciou-se com o *distinguishing* do RE 572.672/SC, questão já mencionada. No mérito, o relator construiu a discussão na “conciliação hermenêutica entre a competência tributária da União e a autonomia financeira dos Municípios” (BRASIL, 2018, p. 17). Para tanto, delimita a importância dos municípios na federação brasileira e seu papel único como ente federativo, bem como a necessidade de que haja verba suficiente para o lastro dos deveres que acompanham tal posição. Nada obstante, constrói seu argumento tomando o poder de tributar – e, consequentemente, de isentar – como ponto de partida, concluindo que o município não possui

direito subjetivo a receber a verba sem os descontos causados pelas isenções concedidas nos impostos da União.

Veja-se trecho do voto (BRASIL, 2018, p. 23):

Nesse sentido, resta perquirir o sentido jurídico que adquire a dispensa de pagamento do IR e do IPI realizado pela União no contexto federativo do Sistema Tributário Nacional, sobretudo no que toca à participação indireta dos entes municipais no produto da arrecadação desses impostos, por via do FPM. A meu ver, é esse o ponto nodal do deslinde da presente controvérsia constitucional.

Por conseguinte, firmo convicção no sentido de que não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração.

Neste sentido, o recurso é desprovido, sob a fundamentação de que o ente competente pelo imposto pode conceder isenções e efetuar a partilha a partir da receita efetivamente arrecadada, sem a necessidade de calcular o repasse tendo por base a receita que teria sido arrecadada, não tivesse a isenção sido concedida.

Nada obstante, importante notar que a decisão do STF não é unânime, revelando, inclusive, a complexidade da discussão. O Ministro Luiz Fux abre divergência, a qual é acompanhada pelo Ministro Dias Toffoli, e fundamenta seu voto dissidente nos próprios objetivos do federalismo fiscal – garantir a autonomia dos entes – e na desvirtuação das fontes de receita da União, que migraram dos impostos para as Contribuições Sociais, o que, independentemente de qualquer isenção, já diminui sobremaneira os repasses efetuados.

O Ministro traz ainda atenção à posição de submissão política na qual os municípios se colocam para conquistar repasses voluntários da União, agravando de forma ainda mais profunda a ausência de autonomia que decorre do desrespeito ao federalismo fiscal (BRASIL, 2018, p. 55):

O que acaba ocorrendo nesse cenário de escassez de receitas é que as transferências voluntárias, em que os critérios políticos e partidários são decisivos para concessão, acabam atuando em grande medida como instrumentos de subordinação dos Municípios à vontade política da União. Some-se a isso o fato de que boa parte dos programas específicos financiados através da celebração de Convênios com a União envolvem contrapartidas por parte dos Municípios, de modo que aquela acaba realizando parte de seus projetos através da vinculação de receitas municipais a objetivos específicos de interesse federal.

Assim, o que se tem de breve cotejo comparativo entre os votos vencedor e dissidente é que, enquanto o voto vencedor é mais técnico e se prende aos conceitos conforme interpretados pela aplicação de uma hermenêutica literal, o voto dissidente busca trazer

elementos fáticos e teóricos, com especial atenção ao princípio do federalismo fiscal, em aplicação de hermenêutica estrutural sistêmica.

4.5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os julgados acima apresentados ilustram a dificuldade em que há se definir quais os limites dentro dos quais as repartições de receitas tributárias podem exercer efeitos e quais suas limitações – a discordância entre os ministros já se inicia no tema de fundo, se há ou não diferenciação jurídica relevante entre o RE 705.423/SE e o RE 572.672/SC. Maior ainda é a amplitude da divergência dos julgados entre si na resposta jurídica fornecida ao caso concreto. Cabe notar que não há hierarquia entre os julgados que sirva para assegurar eventual superioridade jurídica atual de qualquer das teses, uma vez que ambos foram julgados como representativos de repercussão geral.

Pois bem. Apesar de se tratar de tema pernicioso e de cunho não tão somente jurídico, mas também orçamentário e, acima de tudo, político, o presente trabalho possui como objetivo explorar a possibilidade de aplicar a repartição de receitas como limitante à concessão de incentivos fiscais, ou, pintando o mesmo objeto sob outra perspectiva, se os entes competentes possuem disponibilidade de toda a receita ou tão somente da parte que lhe caberá por fim.

A título de curiosidade histórica, aponta-se que o artigo 142, §3º do anteprojeto de Afonso Arinos – texto que foi utilizado como base pela Assembleia Constitucional de 1987 – dispunha o seguinte: “Salvo prévio ajuste em contrário entre os entes públicos interessados, a participação de uns na receita tributária de outros será calculada com abstração do efeito redutor de isenções totais ou parciais concedidas pelo titular dos impostos”. Caso tal dispositivo tivesse sido mantido no texto final, o presente debate provavelmente não existiria, uma vez que a resposta seria provida pela simples leitura do texto constitucional: o ente competente não pode dispor da parcela dos entes destinatários, fatia que deveria ser desconsiderada no cálculo do benefício fiscal.

Entretanto, o trecho foi suprimido já na “Fase A”, ausente já no anteprojeto do Presidente da Comissão do Sistema Tributário, o Senador Furtado Leite. Assim, não estando a solução da controvérsia estampada no próprio texto da Constituição Federal, cabe a quem se disponha debruçar-se sobre o tema que o explore pelas arestas, quais sejam: a base propedêutica do federalismo e, conseqüentemente, do federalismo fiscal; a própria estrutura da Constituição Federal, mantendo em mente que a interpretação deve ser estrutural e manejar a forma

federalista enquanto princípio estruturante e as principais formas de financiamento da atividade estatal e suas repercussões para cada ente federativo.

Dois pontos em especial chamam atenção enquanto indicativos de que há a limitação questionada. Em um primeiro momento, é a tese que melhor se adequa ao federalismo, devendo ser notado que a repartição das receitas arrecadadas se erige sobre o mesmo fundamento teórico que as próprias competências tributárias, isto é, o próprio federalismo fiscal.

Sendo a composição de competências e repasses a rede de financiamento de estrutura o próprio Sistema Tributário Nacional, é adequado que haja limites à concessão de benefícios que afetem negativamente a receita repassada, por ser mecanismo tão fundamental quanto as próprias competências.

Já em termos pragmáticos, é inegável a dependência que os entes que recebem os repasses têm destes. Desta forma, ao ser conferido um benefício fiscal pelo ente competente, estes podem estar incidindo sobre impostos que são essenciais na vida dos entes que terão os repasses minorados, mas que tenha pouca relevância na vida econômica do próprio ente detentor da competência tributária.

Ademais, ainda no que diz respeito às consequências para os entes menores, é importante que se chame atenção, mais uma vez, ao próprio fundamento do federalismo: a autonomia dos entes. Os repasses obrigatórios garantem que sejam autônomos politicamente, uma vez que sua diminuição faz com que seja necessário recorrer cotidianamente a negociações de repasses voluntários, os quais dependem de negociações com demais entes, tendo o potencial de cerceamento da independência bem como comprometimento político.

Desta forma, o desenvolvimento da temática com algum aprofundamento da teoria política que a embasa e com atenção aos dados concretos de orçamentos, parece levar à inevitável conclusão de ser apropriado que os entes que recebem os repasses não sejam afetados pelas isenções conferidas sem que haja seu consentimento, atuando como espécie de limitação ao exercício da competência tributária e, conseqüentemente, à faculdade da concessão de benefícios fiscais em detrimento das verbas a serem repassadas.

5. CONCLUSÃO

O trabalho apresentado tratou do tema da possibilidade de concessão de incentivos fiscais pelos entes federativos detentores da competência tributária de forma que venha a interferir negativamente nos repasses obrigatórios previstos pela Constituição Federal, sob a perspectiva do federalismo.

O trabalho apresenta relevância na medida em que as finanças estatais são questão de sutileza ímpar, pouco compreendida e que exerce efeitos concretos no dia a dia de toda a população brasileira. Neste sentido, as receitas correspondentes aos repasses são fonte essencial dos orçamentos estatais e municipais, e a concessão de incentivos fiscais que não levam em conta o montante pertencente aos municípios vai de encontro com a autonomia destes, que se vê tolhida por ação unilateral do estado.

A discussão dos orçamentos públicos é questão fundamental para uma governança democrática, pois a partir deles que podem ser definidos gastos públicos que viabilizam a boa vivência em sociedade, bem como a transparência necessária para garantir o bom exercício das prerrogativas estatais. Também os incentivos fiscais são de extrema importância para os orçamentos, bem como para a economia nacional como um todo. Assim, são contrapostos dois momentos cruciais do orçamento público: a aplicação das receitas e a concessão de incentivos.

Neste sentido, formulou-se a seguinte problemática: podem os entes competentes conceder incentivos fiscais que afetem negativamente os repasses efetuados, repassando aos entes que recebem parcela da receita também parcela do prejuízo?

Para solucionar a problemática apresentada, em um primeiro momento, buscou-se explorar a base que a matéria possui na própria teoria política, especificamente no federalismo, teoria que se define por sua estrutura, formada de vários governos autônomos e com competências próprias, um “Estado de Estados”. A partir do federalismo, cuja forma foi adotada pela Constituição Federal como princípio estruturante e cláusula pétrea. No campo orçamentário e tributário especificamente, o federalismo manifesta-se na forma do federalismo fiscal, o qual ensina, em poucas palavras, que para que os princípios do federalismo sejam efetivados, cada ente deve possuir receita própria e independente dos demais entes federativos, que permita o exercício de suas competências e o cumprimento com suas incumbências de forma autônoma.

Com este conhecimento, partiu-se para breve análise do federalismo e do federalismo fiscal no Brasil, especificamente em relação ao parâmetro da centralização ou descentralização na qual implique. Toma-se por partida análise clássica do desenvolvimento econômico

brasileiro, que vê na história um movimento de “sístole e diástole”, com períodos de centralização e descentralização sucedendo-se. Nada obstante, chama-se atenção ao fato de que, mesmo que haja tal movimentação, existem aspectos de continuidade, mantidos pelos períodos de transição governamental.

Ademais, como o presente trabalho possui foco não na história do direito constitucional e tributário brasileiro, mas sim no sistema que se tem consolidado no presente momento, foi estabelecido que a Constituição Federal de 1988 representa um momento de redemocratização do país e retomada do efetivo federalismo brasileiro, cujas feições haviam sido desfiguradas pela ditadura militar. Neste sentido, é um momento de descentralização sistemática, que reflete sobremaneira também o aspecto fiscal do federalismo, em especial com a reorganização das competências tributárias, inclusive com a delegação de competências específicas dos municípios.

Adentrada a seara do atual constitucionalismo brasileiro, foi explorada a divisão de competências tributárias efetuada pela Constituição Federal, uma vez que é o arcabouço normativo sobre o qual se sustenta o objeto do presente trabalho. Nesta toada, foi visto que as competências para a instituição de tributos próprios devem refletir as incumbências confiadas pela Constituição Federal para cada ente, uma vez que a execução das competências administrativas se revela inviável sem a existência de verba que as financie. Estabeleceu-se que a distribuição das competências tributárias está diretamente ligada à garantia dos direitos dos cidadãos, uma vez que estes, muitas vezes, são promovidos através da prestação de serviços estatais e políticas públicas, os quais, por sua vez, são financiados pelos tributos arrecadados através do exercício das competências tributárias.

Seguindo esta linha de pensamento, estabeleceu-se a importância da aplicação de técnicas hermenêuticas que privilegiem o bem-estar através da viabilização do oferecimento de serviços públicos de qualidade e a autonomia dos entes federados locais como forma de priorizar os interesses dos cidadãos, que podem ser mais bem apurados pelo governo local do que pelo governo federal. Aqui, elegeu-se critério interpretativo que será importante para que seja solucionada a problemática do presente trabalho.

Ainda na questão do financiamento dos entes federativos, o constituinte, ciente de que que o exercício das competências, por si só, não seria suficiente para a adequada satisfação dos custos dos entes locais e regionais, e, desta forma, criou a sistemática de repartição de receitas tributárias, a qual foi estudada na sequência, apresentadas suas hipóteses. Conhecido o instituto, foram apresentados dados buscando ilustrar a dependência que os municípios e estados tem em relação às verbas repassadas. Na sequência foram apresentadas críticas ao sistema – a

dependência delas é justamente uma das imperfeições, uma vez que tolhe a autonomia dos entes.

No terceiro momento do trabalho, foram estudadas as concessões de incentivos fiscais como expressão do poder de tributar, uma vez que é decorrência lógica do poder de instituir impostos, característico da competência tributária. A faculdade de concessão de benefícios e incentivos é essencial para a atuação política e econômica dos entes federativos, uma vez que permite que exerça efeitos sobre a economia e utilizado para a promoção de políticas públicas, em direção aos objetivos delimitados pelo ente federativo, no exercício de sua autonomia. Chama-se atenção ao fato de que tal liberdade é tolhida dos entes que são destinatários dos repasses fiscais, uma vez que são dependentes de verbas que fogem de seu controle.

Apona-se que o poder de tributar não é exercido sem limites, os quais são delimitados pela Constituição Federal. A proibição da concessão de isenções heterônomas impede que um ente provenha isenções sobre os tributos uns dos outros. Tal veto teve relevância para o estudo na medida em que questiona a quem pertencem por direito as verbas que são repassadas, ou, em outras palavras: quem possui a faculdade para dispor da receita através da concessão de isenções.

Assim já é introduzida a discussão seguinte, acerca do pertencimento das verbas que devem ser repassadas. Foram contrapostas, neste momento, a competência tributária e a aplicação das receitas, uma vez que são efetivados por entes diversos. Foi demonstrado que há ampla discussão e dissenso na matéria, fato bem visualizado pela oposição de dois julgados do Supremo Tribunal Federal: o RE 572.672/SC e RE 705.423/SE, que possuem teor diametralmente oposto no que diz respeito à possibilidade de dispor das verbas, bem como seu pertencimento. Enquanto o RE 572.672/SC é julgado no sentido de proibir a concessão de isenções ou incentivos que diminuam a receita repassada sem a concordância dos entes que receberão parcela, o RE 705.423/SE deposita maior relevância à própria competência tributária, autorizando a concessão de qualquer incentivo, sob o fundamento de que o momento da partilha é posterior à arrecadação.

Após a exposição acima apresentada, obteve-se a resposta de que o valor dos repasses não pode ser afetado negativamente pela concessão de isenções, com base na efetivação do princípio federativo, pois garante a autonomia dos entes menores; na dependência destes entes das verbas repassadas, reforçando o argumento anterior; bem como na necessidade de uma interpretação que favoreça o desenvolvimento do bem-estar social, hipótese que é favorecida pela ampliação da autonomia dos entes locais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2019.

ANAIS DAS COMISSÕES, 1987, Brasília. **Comissão do sistema tributário, orçamento e finanças**. Brasília: Senado Federal, 1987. Disponível em: http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5_Comissao_Do_Sistema_Tributario,_Orçamento_E_Financas.pdf. Acesso em: 10/04/2021.

ARABI, Abhner Youssif Mota. **Federalismo brasileiro: perspectivas descentralizadoras**. Belo Horizonte: Forum, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

ÁVILA, Marta Marques. **O município frente ao federalismo na Argentina e no Brasil**. 2005. 126 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

BACHUR, J. P. Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 4, p. 377-401, out./dez., 2005.

BASTOS, Fernando Bertoletti. **Estado federal real versus Estado federal nominal: uma análise das hipóteses de desnaturação do estado federal a partir da experiência constitucional brasileira**. 2008. 76 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política & Teoria do Estado**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 523. **Diário da Justiça**. Brasília, 17 fev. 2021.

BRASIL. **Constituição (1988)**. **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília, DF.

BRASIL. Lei nº 5172, de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 705.423. 2016. Relator: Ministro Luiz Edison Fachin. Brasília.

CAGNONE, Miranda Ramalho. **A artigo 23 da constituição de 1988 e a estruturação do federalismo cooperativo no Brasil**. 2008. 84 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FORTES, Gabriel Barroso; MORAES, Filomeno. Federalismo e democracia. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, v. 53, n. 211, pp. 199-226, jul./set. 2016. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/53/211/ril_v53_n211_p199>.

GRIEBLER, Keli Fátima. **Dependências dos municípios catarinenses em relação a cota-parte do ICMS: Um estudo com os 20 municípios mais e menos populosos do estado de Santa Catarina**. 2019. 40 f. Monografia (Especialização) - Curso de Gestão Pública Municipal, Universidade de Brasília, Brasília, 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; ZICCARELLI, Matheus. A questão do "incentivo com o chapéu alheio" entre União e Estados - RE 705.423/SE, Tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 971-1000.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

HORTA, Raul Machado. Organização Constitucional do Federalismo. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. v. 30, n. 28-29, pp. 9-32. 1985/1986.

HORVATH, Estevão. A questão do "incentivo com o chapéu alheio" entre União e Estados - RE 705.423/SE, Tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 575-593.

KANT, Immanuel. **A Paz Perpétua: Um Projecto Filosófico**. Covilhã: LusoSofia, 2008.

KUGELMAS, Eduardo; SOLA, Lourdes. Recentralização/Descentralização: dinâmica do regime federativo no Brasil dos anos 90. **Tempo Social; Rev. Sociol. USP**, S. Paulo, 11(2): 63-81, out. 1999.

LIZIERO, Leonam. **Federalismo no Pensamento Político**. Andradina: Meraki, 2019.

LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Unicamp, 2002.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. 2013. 278 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

MAURÍCIO, Ricardo; SOARES, Freire. **Hermenêutica e Interpretação Jurídica**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

OLIVEIRA, Filipe Guedes de. A Concessão de Isenção Heterônoma Tributária pela Via de Tratados Internacionais. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, v. 5, n. 3, p. 727-752, out. 2017.

PADOIN, Maria Medianeira. O “direito natural e das gentes” e o federalismo no processo de independência na América. **Anos 90**, Porto Alegre, v. 20, n. 37, pp. 115-136, jul. 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. Obra digital, documento não paginado.

SCAFF, Luana Cavaleiro de Macêdo. Federalismo fiscal e desvinculação de receitas da união: breves anotações sobre a ADPF 523. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; NATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 923-941.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2019.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. Regimes Políticos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Tratado de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 555-616

STEPAN, Alfred. Para uma nova análise comparativa do federalismo e da democracia: federações que restringem ou ampliam o poder do demos. **Dados**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 2, p. 197-251, 1999. P. 3

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS José Luis Bolzan. **Ciência Política & Teoria do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SUNSTEIN, Stephen Holmes Cass R. **O custo dos direitos**. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

TAVARES, André Ramos. O Federalismo Social. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (org.). **O federalista atual**. Belo Horizonte: Arraes, 2013. p. 237-248.

RAMOS, Dircêo Torrecillas. O Federalismo Assimétrico: Unidade na Diversidade. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (org.). **O federalista atual**. Belo Horizonte: Arraes, 2013. p. 121-140.