

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – UNIRIO

Lucas Nogueira Nunes

O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E A PROPOSTA DE EMENDA À  
CONSTITUIÇÃO Nº 233/2008: Uma Análise de Constitucionalidade

Rio de Janeiro

2017

Lucas Nogueira Nunes

O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E A PROPOSTA DE EMENDA À  
CONSTITUIÇÃO Nº 233/2008: Uma Análise de Constitucionalidade

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Escola de Ciências Jurídicas da Universidade  
Federal do Estado do Rio de Janeiro  
(UNIRIO) como requisito parcial à obtenção  
do grau de Bacharel em Direito

Professor Orientador: Celso de Albuquerque  
Silva

Rio de Janeiro

2017

## Agradecimentos

Os primeiros agradecimentos não poderiam deixar de ser ao Sr. Carlos Oswaldo Rodrigues Nunes e à Sra. Mirtes Nogueira da Silva Nunes, queridos pai e mãe, que ofereceram apoio incondicional durante, não só esse, mas todos os caminhos que resolvi percorrer. Obrigado por tudo.

Agradeço também aos amigos próximos, que, mesmo sem saber, fizeram a longa caminhada em direção à graduação parecer um fardo bem mais leve do que realmente o foi.

(...) o edifício tributário brasileiro foi escorado para não tombar sob seu próprio peso; é até seguro de se continuar nele habitando, mas parece irremediavelmente inclinado para o lado do Erário, em detrimento do Cidadão, a ponto de não parar um único copo em cima da mesa que não escorregue para a mão do Fisco<sup>1</sup>.

---

1DE CASTRO, Paulo Rabello. Reforma Tributária: A Estrutura Tributária “dez, dez, dez”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). Tratado de Direito Tributário, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 208.

## RESUMO

NUNES, Lucas Nogueira. O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E A PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 233/2008: Uma Análise de Constitucionalidade. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso 2. (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

O presente trabalho busca analisar a constitucionalidade da PEC 233/2008. Como muitas outras, a PEC 233/2008 busca reformar o sistema constitucional tributário brasileiro. No Brasil, as alterações constitucionais devem se dar dentro dos limites estabelecidos na própria Constituição, dentre eles a forma federativa de Estado. Será preciso, portanto, verificar quais as estruturas básicas e imutáveis do federalismo fiscal brasileiro. Depois, explicaremos brevemente os pontos mais críticos da proposta de emenda constitucional 233/2008. Por último verificaremos a compatibilização da proposta com as características básicas do federalismo fiscal brasileiro.

Palavras-chave: Constituição. Direito Tributário. Federalismo Fiscal. Sistema Tributário. Emenda Constitucional. Constitucionalidade.

## ABSTRACT

NUNES, Lucas Nogueira. THE BRAZILIAN FISCAL FEDERALISM AND THE CONSTITUTIONAL AMENDMENT PROPOSAL NO 233/2008: A Constitutional Analysis. 2017. Term paper 2 (Graduation in Law) - Federal University of the State of Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

The present paper aims to analyse the constitutionality of the “PEC” 233/2008. As many others, the PEC 233/2008 seeks to reform the Brazilian constitutional tax system. In Brazil, constitutional changes must take place within the limits established in the Constitution itself; among them the federative form of State. It will be needed, therefore, to verify the basic and immutable structures of Brazilian fiscal federalism. Then, we will briefly explain the most critical points of the constitutional amendment proposal no 233/2008. Finally, we will verify the compatibility of the proposal with the basic characteristics of Brazilian fiscal federalism.

Keywords: Constitution. Tax law. Fiscal Federalism. Tax system. Constitutional amendment. Constitutionality.

## SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	7
2.	O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO.....	11
2.1.	Histórico do Tema .....	11
2.2.	Federalismo Fiscal na CRFB/88 e o Conceito de Autonomia .....	15
2.2.1.	A distribuição de competências tributárias .....	20
2.2.2.	A distribuição constitucional de receitas tributárias.....	25
2.2.3.	A participação dos entes federados na vontade nacional.....	28
2.2.4.	A questão das Contribuições Sociais .....	31
3.	A PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 233/2008.....	34
3.1.	O Imposto sobre Valor Agregado Federal.....	34
3.2.	O novo ICMS .....	35
3.3.	A nova repartição e destinação das receitas tributárias .....	38
4.	A CONSTITUCIONALIDADE DA PEC 233/2008 FRENTE AO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO .....	41
4.1.	Possibilidade de Controle de Constitucionalidade de Normas Constitucionais .....	41
4.2.	A Constitucionalidade da PEC 233/2008 .....	44
5.	CONCLUSÃO .....	50
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	51

## 1. INTRODUÇÃO

O subsistema constitucional tributário brasileiro, assim como delimitado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), pode ser adjetivado como um sistema complexo e que impõe uma elevada carga tributária aos contribuintes.

Tais características são frutos de duas forças que se fizeram impor na Assembleia Constituinte de 1988: a luta dos Estados e, agora, dos Municípios, por maior autonomia, e a luta pela ampliação e efetivação dos direitos fundamentais constitucionalmente protegidos. Assim expõe GILMAR FERREIRA MENDES:

O rearranjo político promovido pela Constituição Federal de 1988 é impulsionado por duas grandes forças. De um lado, a luta por descentralização política e garantia de autonomia aos entes subnacionais, especialmente os municípios. De outro, o desejo de ampliação do elenco de direitos fundamentais constitucionalmente assegurados, especialmente os direitos sociais, e de torná-los universais para todos os brasileiros. Esses dois elementos foram preponderantes para o desenho do quadro fiscal ainda hoje vigente na Constituição.<sup>2</sup>

A busca por autonomia por parte dos entes federados brasileiros desenhou o atual sistema de competências tributárias e de distribuição de receitas, características basilares do federalismo fiscal brasileiro.

Como é sabido, a distribuição de competências tributárias plenas, dando poder aos entes políticos subnacionais para estabelecimento de alíquotas, prazo, forma de pagamento, dentre outros, acaba por gerar disputas econômicas entre Estados e entre Municípios que são prejudiciais aos interesses nacionais.

Para muitos Estados e Municípios, a mera distribuição de competências tributárias próprias não geraria receita suficiente para garantir-lhes a autonomia financeira desejada, visto que as bases tributáveis no território de cada ente federado diferem em razão da sua matriz econômica, sendo a distribuição, vertical e horizontal, de receitas tributárias, essencial para o alcance da autonomia financeira.

Sobre a importância da repartição de receitas no federalismo fiscal brasileiro, os ensinamentos de JOSÉ MAURÍCIO CONTI:

---

<sup>2</sup> MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1345

Além disso, há significativas diferenças de arrecadação de um mesmo tributo por diversas unidades federativas, ainda que da mesma esfera. Receitas oriundas de IPTU são diferentes conforme as peculiaridades de cada Município, podendo haver alguns com grande potencial (predominância de área urbana, imóveis de alto padrão etc.) e outros com reduzida capacidade arrecadatória (essencialmente rurais, poucos imóveis, valores baixos). O mesmo pode ser constatado em outros tributos, como o ISS, ICMS, IPVA etc.<sup>3</sup>

Dentre as muitas reformas propostas para lidar com os problemas da complexidade e da alta carga tributária nacional, está a Proposta de Emenda à Constituição nº 233, enviada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional em 2008 (PEC 233 de 2008)<sup>4</sup>. Segundo sua exposição de motivos, assinada pelo então Ministro da Fazenda Guido Mantega, a PEC 233 de 2008 busca corrigir muitas dessas características prejudiciais do sistema tributário brasileiro:

Os objetivos principais da Proposta são: simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada “guerra fiscal” entre os Estados. Adicionalmente, a Proposta amplia o montante de recursos destinados à Política Nacional de Desenvolvimento Regional e introduz mudanças significativas nos instrumentos de execução dessa Política. Com estas mudanças, pretende-se instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos através do recurso à “guerra fiscal”, que tem se tornado cada vez menos funcional, mesmo para os Estados menos desenvolvidos.<sup>5</sup>

Tendo a PEC 233/2008, ao menos em tese, a possibilidade resolver distorções no sistema tributário brasileiro e até de ser responsável por uma maior inserção do mercado brasileiro no comércio internacional, resta-nos saber se a mencionada proposta passaria pelo crivo de constitucionalidade tão utilizado atualmente no direito brasileiro.

---

<sup>3</sup> CONTI, J. M. *Federalismo Fiscal e a Repartição das Receitas Tributárias*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). *Tratado de Direito Tributário*, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>4</sup> BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição nº 233 de 2008*. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008)>. Acesso em: 26.11.2016

<sup>5</sup> BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição nº 233 de 2008*. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008)>. Acesso em: 26.11.2016

No sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, qualquer proposta que tenda a modificar a constituição pode ser objeto de análise de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, tendo como parâmetro as normas constitucionais pétreas, mais conhecidas como “cláusulas pétreas”, quais sejam aquelas elencadas no art. 60 § 4º e incisos da CRFB/88. Como veremos, hipótese há muito sedimentado na jurisprudência do e. STF, como segue:

(...) O Supremo Tribunal Federal já assentou o entendimento de que é admissível a Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional, quando se alega, na inicial, que esta contraria princípios imutáveis ou as chamadas cláusulas pétreas da Constituição originária (art. 60, § 4º, da C.F.). Precedente: A.D.I. nº 939 (RTJ 151/755). (...)

(ADI 1946 MC, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 29/04/1999, DJ 14-09-2001 PP-00048 EMENT VOL-02043-01 PP-00050)

Forçoso, portanto, reconhecer, que o controle de constitucionalidade de emendas constitucionais é possível no direito brasileiro em função das limitações que o poder constituinte originário instituiu sobre o poder constituinte derivado através do art. 60, § 4, da CRFB/88.

No trabalho que seguirá, buscar-se-á realizar um controle de constitucionalidade, tendo como norma constitucional parâmetro a forma federativa do Estado brasileiro, inaugurada pelo art. 1, *caput*, da CRFB/88 e protegida pelo art. 60, § 4º, inciso I da CRFB/88; já norma objeto da análise será a mencionada Proposta de Emenda à Constituição nº 233 de 2008, de autoria do poder executivo. Porém, em razão da extensão e da profundidade das alterações almejadas pela PEC 233/2008 no sistema constitucional brasileiro, não se poderá analisar a proposta como um todo.

Dissecaremos a PEC 233/2008, portanto, sob três aspectos (i) a criação do IVA Federal, com a extinção das contribuições para o PIS, da COFINS, da CIDE-Combustíveis e da contribuição do Salário-Educação (art. 153, inciso VIII segundo PEC 233/2008); (ii) a nova competência tributária do ICMS, com normatização nacional (art. 155-A segundo PEC 233/2008); e (iii) a nova partilha de receitas (arts. 157 a 160 segundo PEC 233/2008).

Ou seja, por meio do trabalho pretende-se verificar se a alteração na constituição pretendida pelos três pontos da PEC 233/2008, acima descritos, estão em conformidade com “forma federativa de Estado”, cláusula pétrea do Estado brasileiro.

Para tanto, será necessário definir o federalismo fiscal brasileiro pelas suas próprias bases, delimitando o seu “núcleo duro” ou seu “núcleo essencial”, ou seja, aquilo que não pode ser alterado nem por emenda à Constituição sob pena de extinção da própria forma federalista de Estado e conseqüente violação ao já citado art. 60, § 4º, I da CRFB/88.

Em seguida faremos uma análise legislativa da PEC 233/2008, com relação aos pontos já citados, buscando focar nas mudanças trazidas ao sistema brasileiro.

Por último, realizaremos o confronto da PEC 233/2008 com o núcleo duro do federalismo fiscal brasileiro para verificar a constitucionalidade da proposta frente à limitação às reformas trazidas pelo art. 60, § 4º, I da CRFB/88.

## 2. O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

### 2.1. Histórico do Tema

A abordagem histórica do federalismo não pode começar em outro momento, senão quando do seu surgimento constitucional entre os estados modernos, com a constituição norte-americana de 1787.

Em 1787, com a promulgação da Constituição dos Estados Unidos da América, surge o federalismo como forma de Estado e, com ele, os debates acerca da autonomia dos Estados membros, que, naquele momento, abriam mão da sua soberania em detrimento da União.

O federalismo, como expressão do Direito Constitucional, nasceu com a Constituição norte-americana em 1787. Baseia-se na união de coletividades políticas autônomas. Quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer se referir à uma forma de Estado, denominada federação ou Estado federal, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa<sup>6</sup>.

O federalismo, como forma de Estado que estabelece a divisão territorial do poder, em suas várias formas de manifestação, surgiu pela primeira vez na história constitucional brasileira em 1891, quando se inaugurou, igualmente, o período republicano no Brasil. Desde então a forma federativa de estado esteve presente em todas as constituições nacionais que sobrevieram na conturbada história política nacional.

Desde então, todas as Constituições brasileiras mantiveram, logo em seu pórtico, a Federação e a República. É o que confirmam o art. 1º da Constituição de 1891; o art. 1º da Constituição de 1934; o art. 1º e 3º da Constituição de 1937; o art. 1º da Constituição de 1946 e o art. 1º da Constituição de 1967, em sua versão original, confirmada pela EC n. 1/69<sup>7</sup>.

Como não poderia deixar de ser, foi no mesmo período que nasceu, na realidade normativa brasileira, o federalismo fiscal. O federalismo fiscal funciona, ou ao menos deveria funcionar de modo a dar aos governos subnacionais a autonomia financeira para que desenvolvam suas competências constitucionalmente definidas.

---

6 SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 99.

7 CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P. 110.

Durante todo o período federativo acima citado, os níveis de autonomia financeira conferidos aos entes subnacionais, por meio de diferentes desenhos de federalismo fiscal, variaram drasticamente. A história do federalismo brasileiro é marcada por contínuos “processos de sístoles e diástoles do poder financeiro, ora concentrando receitas no ente central, ora diluindo-as entre regionais ou locais<sup>8</sup>”.

Como demonstra MARTA ARRETCHE<sup>9</sup>, tais movimentos centralizadores e descentralizadores na federação brasileira tiveram várias razões, que não somente a variação do regime político vigente, tendo sido influenciados também, por exemplo, pelas regras de composição e voto representativo nas assembleias nacionais constituintes, pelo endividamento interno e externo e pela variação nas bases tributáveis em função de períodos de crise ou prosperidade econômica. As razões das perdas e ganhos de autonomia dos entes federados ao longo da história, entretanto, não é o objeto de estudo do presente trabalho.

É possível observar o movimento de descentralização ocorrido nas primeiras constituições da república: a Constituição de 1891, apesar de federalista, centralizava grande parte da competência tributária na União e nos Estados, negando fontes de receitas próprias aos Municípios; já a Constituição de 1934, em processo descentralizador, foi a primeira a “estabelecer recursos próprios aos Municípios<sup>10</sup>”, como a receita sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano, e a dar “autorização para que as constituições estaduais estabelecessem as alíquotas do Imposto sobre Vendas e Consignações<sup>11</sup>”, sem, contudo, estabelecer mecanismos efetivos de distribuição horizontal ou vertical de receita.

---

8 MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 1345.

9 ARRETCHE, Marta. *Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira*. Rev. Sociol. Polit. [online]. 2005, n.24, pp.69-85. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/242399526\\_Quem\\_taxa\\_e\\_quem\\_gasta\\_a\\_barganha\\_federativa\\_na\\_federacao\\_brasileira](https://www.researchgate.net/publication/242399526_Quem_taxa_e_quem_gasta_a_barganha_federativa_na_federacao_brasileira). Acesso em: 07.08.2017.

10 ROSSIGNOLI, Marisa. *CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, FEDERALISMO FISCAL E A PEC 233/2008*. In: Conpedi. (Org.). XIX Encontro Nacional do Conpedi - 2010. Florianópolis: Conpedi, 2010, v. 1, p. 2313-2330. Disponível em: [http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais\\_fortaleza.html](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais_fortaleza.html). Acesso em: 07.08.2017. p. 2316.

11 ROSSIGNOLI, Marisa. *CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, FEDERALISMO FISCAL E A PEC 233/2008*. In: Conpedi. (Org.). XIX Encontro Nacional do Conpedi - 2010. Florianópolis: Conpedi, 2010, v. 1, p. 2313-2330. Disponível em: [http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais\\_fortaleza.html](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais_fortaleza.html). Acesso em: 07.08.2017. p. 2316.

No entanto, é importante que se diga que os Estados nunca gozaram de autonomia plena para definirem as alíquotas do tributo responsável pela sua maior fonte de receita, o tributo sobre consumo, hora chamado de Imposto Sobre Vendas e Consignações (IVC, nas Constituições de 1934, 1937 e 1946), hora de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM, na Constituição de 1967), como nos lembra MARTA ARRETCHE:

Como o IVC foi convertido em ICM e mantido na órbita estadual, a reforma transferiu para a União a autoridade tanto para definir suas alíquotas quanto para legislar sobre sua isenção. Mas, observe-se, nesse aspecto a inovação do regime militar foi apenas de grau, no sentido de que aumentou o controle federal sobre o principal imposto estadual. Todavia, a natureza desse tipo de autoridade, isto é, o fato de que a autoridade sobre o principal imposto dos estados está limitada pela legislação federal, não constituiu nenhuma inovação do regime militar, pois já vinha sendo autorizada pelos constituintes desde a Constituição de 1934<sup>12</sup>.

Portanto, a distribuição e definição de competências arrecadatórias exclusivas para os entes federativos, de modo a dar aos entes subnacionais bases tributárias importantes na economia nacional, não foi acompanhada de autonomia verdadeiramente plena sobre a sua competência tributária, que por questões de política econômica nacional, permaneceu parcialmente com o governo central.

Nessa dimensão da autoridade tributária, portanto, forjou-se ao longo do Estado desenvolvimentista um padrão de interferência da legislação federal nas decisões dos estados, em relação aos impostos que – embora arrecadados exclusivamente pelos estados – eram estratégicos para a estratégia nacional de desenvolvimento. Essa interferência ocorreu paralelamente à consolidação do regime de separação de fontes tributários. Se algum pacto federativo houve, ele consistiu em conferir aos estados a autoridade exclusiva sobre áreas rentáveis de tributação, limitando, entretanto, sua autoridade para legislar sobre os impostos cuja arrecadação afetasse a política econômica do governo federal. (...) <sup>13</sup>

Não se pode, contudo, comentar o histórico do federalismo fiscal brasileiro apenas sob a perspectiva da competência tributária exclusiva, pois há outros aspectos, que, a nível orçamentário, são capazes de conferir grande grau de autonomia financeira aos entes subnacionais, como a, já mencionada, repartição constitucional de receitas tributárias.

---

12 ARRETCHE, Marta. *Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira*. Rev. Sociol. Polit. [online]. 2005, n.24, pp.69-85. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/242399526\\_Quem\\_taxa\\_e\\_quem\\_gasta\\_a\\_barganha\\_federativa\\_na\\_federacao\\_brasileira](https://www.researchgate.net/publication/242399526_Quem_taxa_e_quem_gasta_a_barganha_federativa_na_federacao_brasileira). Acesso em: 07.08.2017. p. 76-77.

13 ARRETCHE, Marta. *Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira*. Rev. Sociol. Polit. [online]. 2005, n.24, pp.69-85. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/242399526\\_Quem\\_taxa\\_e\\_quem\\_gasta\\_a\\_barganha\\_federativa\\_na\\_federacao\\_brasileira](https://www.researchgate.net/publication/242399526_Quem_taxa_e_quem_gasta_a_barganha_federativa_na_federacao_brasileira). Acesso em: 07.08.2017. p. 77.

Em meio ao já citado ciclo de centralização de competências tributárias, a Constituição de 1946 inaugurou o sistema de repartição das receitas tributárias União-Estados, União-Municípios e Estados-Municípios, buscando corrigir os desequilíbrios orçamentários nos entes federados subnacionais e que, até hoje, é figura central do federalismo fiscal brasileiro.

Na Constituição de 1937 voltou a haver uma concentração na esfera da União e redução de autonomia fiscal. Na Constituição de 1946 houve a criação de mecanismos de transferência da União para os Municípios, objetivando a redução dos desequilíbrios verticais, assim, foi nesta Constituição que se estabeleceu a atual sistemática: transferências da União para Estados e Municípios e de Estados para Municípios (BRASIL, 1946). Desde então, os critérios de distribuição bem como da participação da União têm sido discutidos<sup>14</sup>.

As garantias de distribuição do produto da arrecadação tributária, assim como outros mecanismos do federalismo fiscal, não deram uma autonomia perene aos Estados e Municípios, posto que seus percentuais de partilha também variaram em ciclos de centralização e descentralização do poder. Aumentaram relativamente até 1965, quando diminuíram no início do regime militar, voltando a restabelecer gradualmente sua importância a partir de 1975.

Os percentuais de composição do FPE e FPM foram majorados, uma vez que entre 1965 e 1975 tiveram baixa participação: 5%; em 1976: 6%; 1977: 7%; 1978: 8%; 1979/80: 9%; 1981: 10%<sup>15</sup>.

Nota-se, destarte, que, muito embora todas as Constituições brasileiras tenham adotado a forma federalista de governo, não houve um modelo rígido de federalismo fiscal a ser seguido.

O que se pode concluir é que, na história do federalismo fiscal brasileiro, pouco importou o grau de autonomia dos entes federados subnacionais para a definição da forma de Estado federalista, mas sim a presença mínima de certo grau desta autonomia, que se fez variar ao longo da história em razão de diversos fatores.

---

14 ROSSIGNOLI, Marisa. *CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, FEDERALISMO FISCAL E A PEC 233/2008*. In: Conpedi. (Org.). XIX Encontro Nacional do Conpedi - 2010. Florianópolis: Conpedi, 2010, v. 1, p. 2313-2330. Disponível em: [http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais\\_fortaleza.html](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais_fortaleza.html). Acesso em: 07.08.2017. p. 2316-2317

15 ROSSIGNOLI, Marisa. *CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, FEDERALISMO FISCAL E A PEC 233/2008*. In: Conpedi. (Org.). XIX Encontro Nacional do Conpedi - 2010. Florianópolis: Conpedi, 2010, v. 1, p. 2313-2330. Disponível em: [http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais\\_fortaleza.html](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais_fortaleza.html). Acesso em: 07.08.2017. P. 2317

## 2.2. Federalismo Fiscal na CRFB/88 e o Conceito de Autonomia

O período de regime militar que antecedeu à promulgação da CRFB/88 foi marcado pelo “autoritarismo<sup>16</sup>” e por medidas antidemocráticas, tais como “suspensão de qualquer reunião de cunho político; censura aos meios de comunicação, estendendo-se à música, ao teatro e ao cinema; suspensão do habeas corpus para os chamados crimes políticos;<sup>17</sup>”.

Nesse cenário, os ideais políticos que coloriram a assembleia nacional constituinte, berço da CRFB/88, foram os da redemocratização e da garantia dos direitos individuais e coletivos, anteriormente suprimidos<sup>18</sup>. Constatação que se faz possível quando da simples observação do analítico rol de direitos e deveres individuais e coletivos, chamados simplesmente de direitos fundamentais, elencados originalmente nos 77 incisos do art. 5º da CRFB/88, que hoje já conta com 78 incisos.

Tal ambiente constitucional foi marcado, igualmente pela luta descentralizadora dos Estados e, principalmente, dos Municípios. Em decorrência das sucessivas supressões de autonomia financeira devido à restrição da sua competência tributária exclusiva, e dos baixos níveis de partilha de receitas tributárias, por exemplo, Estados e Municípios viram na CRFB/88 a oportunidade de retomar um grau de autonomia financeira há muito perdido.

O aumento da disponibilidade de recursos financeiros aos Estados e Municípios veio, à título exemplificativo, pelo aumento da base tributável do ISS e do ICMS e do aumento da partilha das receitas tributárias por meio dos fundos constitucionais.

A luta por autonomia política por parte dos Estados e Municípios iria necessariamente afetar a partilha de recursos públicos. A

---

16 PONTUAL, Helena Daltro. *Uma breve história das Constituições do Brasil*. Disponível em:< <http://www.senado.gov.br/noticias/especiais/constituicao25anos/historia-das-constituicoes.htm>>. Data de acesso: 29.08.2017.

17 PONTUAL, Helena Daltro. *Uma breve história das Constituições do Brasil*. Disponível em:< <http://www.senado.gov.br/noticias/especiais/constituicao25anos/historia-das-constituicoes.htm>>. Data de acesso: 29.08.2017.

18 PONTUAL, Helena Daltro. *Uma breve história das Constituições do Brasil*. Disponível em:< <http://www.senado.gov.br/noticias/especiais/constituicao25anos/historia-das-constituicoes.htm>>. Data de acesso: 29.08.2017.

desejada autonomia política não poderia existir sem que estivesse aliada à autonomia financeira, e esta, no contexto de um estado fiscal, depende, fundamentalmente, da divisão de competências tributárias e da partilha do produto da arrecadação tributária. Para os Estados e Municípios de maior potencial econômico, a autonomia poderia ser, em grande media, assegurada por meio de suas próprias receitas tributárias, desde que a discriminação de suas competências fosse-lhes favorável. Cuidou-se, então de ampliar as competências estaduais e municipais de maneira a estender a lista de serviços sujeitos ao ISS, tributo de competência municipal, e incluir, no âmbito da competência estadual para cobrança de ICMS, fatos econômicos antes sujeitos exclusivamente à competência tributária federal: combustíveis, energia elétrica e telecomunicações<sup>19</sup>.

Mesmo que o movimento municipalista e estadualista no campo financeiro não tivesse sido tão forte quanto foi o do ambiente constitucional de 1988, seria natural para o novo sistema de direitos e garantias fundamentais que os Estados e Municípios dispusessem de mais recursos financeiros. Isso porque é crucial para o funcionamento das políticas sociais, tais como educação, assistência social, saúde e acesso à justiça, somente para elencar alguns, que os entes subnacionais disponham dos suficientes recursos financeiros para promover os.

A proporcionalidade entre a distribuição de competências constitucionais e a autonomia e suficiência financeira é essencial para um federalismo fiscal balanceado.

Como atribuir competências importa conferir poderes, mas também deveres, para cujo cumprimento são indispensáveis recursos financeiros suficientes, torna-se evidente a importância de uma equilibrada distribuição constitucional de rendas, mormente de receitas tributárias, entre os integrantes da Federação para que possam desempenhar suas atribuições sem dependência financeira de uns em relação aos outros. Sim, porque a dependência financeira acaba sempre descaracterizando o federalismo, com o qual é incompatível a dependência política que aquela provoca. Fontes próprias de recurso, adequadamente distribuídas, constituem, portanto, o fulcro da autonomia nas relações federativas, sem a qual não pode sobreviver uma autêntica Federação<sup>20</sup>.

Por outro lado, autores como JOSÉ AFONSO DA SILVA apontam como traço fundamental da federação brasileira o fato de que, comparativamente a outros Estados Nacionais federalistas, o Estado Brasileiro adota um federalismo excessivamente centralizado. O extenso rol das competências exclusivas e privativas da União, dos arts. 21 e 22 da CRFB/88, respectivamente, deixam evidente essa centralização.

---

19 PONTUAL, Helena Daltro. *Uma breve história das Constituições do Brasil*. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/noticias/especiais/constituicao25anos/historia-das-constituicoes.htm>>. Data de acesso: 29.08.2017.

20 CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P. 112.

Nessa lógica, os Estados e Municípios não precisariam dispor de tantos recursos financeiros quanto entes subnacionais de outros países federalistas, como os Estados Unidos da América, exemplo clássico de federalismo descentralizado. É o que se conclui dos dizeres do autor.

Os limites da repartição regional e local de poderes dependem da natureza e do tipo histórico de federação. Numa a descentralização é mais acentuada, dando-se aos Estados federados competências mais amplas, como nos Estados Unidos. Noutras a área de competência é mais dilatada, restando limitado campo de atuação aos Estados-membros, como tem sido no Brasil, onde a existência de competências exclusivas dos Municípios comprime ainda mais a área estatal (...)<sup>21</sup>.

Nota-se que SILVA destaca outro ponto característico do federalismo brasileiro para sublinhar a restrição do campo de atuação dos Estados: o status de entes federados concedidos aos Municípios pela Constituição Federal de 1988, e a consequente distribuição de competências a estes, acabaram por comprimir ainda mais o âmbito de atuação dos Estados brasileiros.

O status de entes federados que a CRFB/88 deu aos Municípios brasileiros também é característica marcante do federalismo nacional, de modo que nenhum dos mais estudados países federalistas possuem tal complexa composição entre poder central, regional e local gozando de igualdade constitucional. Sendo assim, o federalismo de duplo grau é traço marcante da forma do Estado brasileiro, como segue:

Assim, o federalismo brasileiro corresponde ao que Charles Durand (El estado federal em el derecho positivo. In Berger et al. El federalismo. Madrid: Tecnos, 1965, p. 193) denomina de federalismo de duplo grau, caracterizado pelo fato de não só os Estados, mas também os entes políticos locais possuem competência e autonomia irredutíveis, salvo por emenda constitucional. (...)22

Questões referentes ao balanço da distribuição de autonomia financeira e do próprio conceito de autonomia são alvo de constante discussão entre os estudiosos do federalismo fiscal, não só no Brasil, mas como em todos os Estados que adotam o federalismo como forma de Estado.

---

21 SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 477.

22 CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P. 701.

Quanto à distribuição da autonomia entre os entes federados, doutrinadores nacionais, como SACHA CALMON NAVARRO COELHO, e internacionais, como JAN ERK<sup>23</sup>, concordam que o nível de autonomia, que gozam os entes políticos, varia entre diferentes tipos de federação. Variações estas que podem ocorrer em decorrências de características históricas, políticas, étnicas, linguísticas entre os países. Assim leciona COELHO:

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado-Membro, que pode ser mais ou menos ampla, dependendo do país de que se esteja a cuidar. No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro e do município – que no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional –, impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas não existirão. Esta autonomia resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação e também pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí vindo a importância do tema referente à repartição das competências no Estado Federal, assunto inexistente, ou pouco relevante, nos Estados unitários (Regiões e Comunas). (...) <sup>24</sup>

Sento certo que a autonomia financeira constitui “ponto nuclear da noção de Estado federal<sup>25</sup>”, resta então saber, qual conceito de autonomia utilizar para a definição do grau de centralização de cada federação. De início, cabe deixar claro que o conceito de autonomia está longe de estar pacificado, tendo os diversos autores que estudam o tema igualmente diversas concepções sobre o tema.

CONTI apresenta um interessante conceito sobre autonomia financeira que se baseia em dois pilares: a independência e a suficiência na obtenção de recursos. Independência como capacidade de captação de recursos próprios, sem sujeição à vontade de outros entes políticos, e suficiência como capacidade de obtenção dos recursos em montante satisfatório para realização de suas competências, *in verbis*:

c) a autonomia financeira, por meio do qual os entes federados alcançam *independência* na obtenção de recursos, de modo que

---

23 ERK, Jan. *Federalism & Decentralization: Evaluating Africa's Track Record*. Leiden: Leiden University MOOCs, 2015. Disponível em < <https://pt.coursera.org/learn/decentralization-africa>> . Acesso em 05.06.2017.

24 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

25 SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 477.

não tenham de se sujeitar a outro para conseguir os meios financeiros que precisam; e *suficiência* dos recursos obtidos, para que os tenham em quantidade bastante para atender as necessidades públicas que estejam sob sua responsabilidade<sup>26</sup>.

Ao delimitar o conceito de autonomia financeira, CONTI logo esclarece que um Estado federado pode organizar-se de diversas formas de modo a conferir independência e suficiência financeira aos seus entes políticos. De modo sucinto, destaca duas maneiras principais de como isso pode acontecer, com a “repartição das fontes de receita” e com a repartição do produto da arrecadação<sup>27</sup>”, no que acompanha MENDES<sup>28</sup> em seus ensinamentos.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (“OCDE”), em publicação de 2015, faz uma classificação do nível de centralização/descentralização dos países que adotam o federalismo como forma de Estado, tendo como base o nível de “descentralização constitucionalmente garantida<sup>29</sup>”.

Nessa publicação, o nível de descentralização constitucionalmente garantida é medido pela OCDE por diferentes blocos constituintes, onde um desses blocos é o da autonomia, que é definida como a extensão na qual os governos subnacionais podem conduzir suas políticas nas áreas de tributação, gasto, empréstimos e na área orçamentária<sup>30</sup>.

Por sua vez ARRETCHÉ<sup>31</sup> destaca seis pontos centrais que influenciam na distribuição do poder financeiro entre os entes federados, são eles “definição das áreas de

26 CONTI, J. M. *Federalismo Fiscal e a Repartição das Receitas Tributárias*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). *Tratado de Direito Tributário*, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 189.

27 CONTI, J. M. *Federalismo Fiscal e a Repartição das Receitas Tributárias*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). *Tratado de Direito Tributário*, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 189.

28 MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 1345.

29 BLÖCHLIGER, Hansjörg; e KANTOROWICZ, Jaroslaw. *Fiscal constitutions: An empirical assessment*. Disponível em: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5jrxjctrxp8r-en.pdf?expires=1504143384&id=id&accname=guest&checksum=E3B6924288E00BA9D188E8E7507FC5CE>>. Acesso em 19 de junho de 2017. P. 3, tradução livre.

30 BLÖCHLIGER, Hansjörg; e KANTOROWICZ, Jaroslaw. *Fiscal constitutions: An empirical assessment*. Disponível em: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5jrxjctrxp8r-en.pdf?expires=1504143384&id=id&accname=guest&checksum=E3B6924288E00BA9D188E8E7507FC5CE>>. Acesso em 19 de junho de 2017. P. 9, tradução livre.

31 ARRETCHÉ, Marta. *Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira*. *Rev. Sociol. Polit.* [online]. 2005, n.24, pp.69-85. Disponível em:

tributação exclusiva”, “autonomia dos níveis de governo para legislar sobre seus próprios tributos”, “autoridade tributária sobre o campo residual”, “sistema de transferências fiscais”, “vinculação de gasto das receitas” e “autonomia para obtenção de empréstimos”.

Buscamos, a seguir, definir, de forma breve, alguns dos principais elementos definidores do federalismo fiscal brasileiro, quais sejam (i) a distribuição de competências legislativas plenas, (ii) a distribuição constitucional de receitas tributárias, (iii) a participação dos entes federados na vontade nacional e (iv) a questão das contribuições.

### 2.2.1. A distribuição de competências tributárias

A CRFB/88, assim como as outras Constituições republicanas brasileiras distribui, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o poder tributário, decorrente do atributo da soberania. Isso significa dizer que está na Constituição, e não em outro diploma, a definição sobre qual ente deve instituir qual tributo.

Vale lembrar, aqui, que a Constituição não cria tributos, apenas autoriza que os diferentes entes federativos o façam, explorando certas bases tributárias, por vezes já delimitando com mais precisão seu fato gerador/hipótese de incidência/fato jurígeno, como o faz no caso dos impostos; e por vezes deixando os entes federados pouco mais livres para sua definição, como ocorre no caso de algumas contribuições e taxas.

Questão que se impões é sobre qual a racionalidade da distribuição dessas competências. Diz-se que no Brasil usou-se o critério de eficiência alocativa, de modo a conferir competência tributária àqueles entes que melhor se identificam com as respectivas bases tributárias, de acordo com sua organização administrativa e as características de cada tributo.

A distribuição das competências arrecadatórias, especialmente pela via da tributação tende a observar critérios de eficiência alocativa, transferindo-se a cada ente da Federação o tributo que lhe forem mais convenientes, por reunir as características que lhe

permitam instituí-lo e cobra-lo com maior eficiência e menos externalidades. (...) <sup>32</sup>

Tal distribuição é crucial, pois uma das promessas do federalismo é, justamente, a separação horizontal do poder que levaria a uma competição saudável entre os diferentes níveis de governo <sup>33</sup>.

Segundo VELLOSO <sup>34</sup>, a competência tributária, como instituto jurídico que concede o poder para instituir tributos aos entes federados, possui seis características definidoras: a privatividade, a indelegabilidade, a incaducabilidade, a facultatividade do exercício, a inalterabilidade e a irrenunciabilidade. Vejamos brevemente suas características.

A privatividade é atributo que concede competência tributária à um único ente federativo – ou conjunto de entes, em se tratando de Estados e Municípios, respeitando seus limites territoriais – sendo vedado à um legislar sobre competência de outro. Há importante ressalva de alguns autores, como Paulo de Barros Carvalho e Luiz Henrique Guimarães Hohmam, quanto á exceção disposta no art. 154, II, mas que, para VELLOSO somente reforça a regra da privatividade.

A indelegabilidade define que, ao receber da Constituição o poder para instituir certo tributo, não pode o titular da competência delega-lo a outro ente político. Cita-se aqui, também, outra característica, a da faculdade do exercício, que possibilita o titular da competência, por motivos políticos ou econômicos, simplesmente não instituir o tributo. Mesmo quando da não instituição do tributo, a competência continua a ser indelegável.

A incaducabilidade também decorre das duas características acima citadas. Seria controverso que o ente político, tendo liberdade de escolha sobre instituir ou não certo tributo, fosse punido com o perecimento do direito de institui-lo pelo decurso do tempo, a competência tributária não se abala pelo elemento temporal.

---

32 CONTI, J. M. *Federalismo Fiscal e a Repartição das Receitas Tributárias*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). *Tratado de Direito Tributário*, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 190.

33 ERK, Jan. *Federalism & Decentralization: Evaluating Africa's Track Record*. Leiden: Leiden University MOOCs, 2015. Disponível em < <https://pt.coursera.org/learn/decentralization-africa> > . Acesso em 05.06.2017.

34VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Competência Constitucional Tributária*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). *Tratado de Direito Tributário*, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 338.

A inalterabilidade dita que não é possível alterar as competências constitucionalmente estabelecidas pelo legislador ordinário, somente por emenda constitucional.

Por último, a irrenunciabilidade não permite que os entes federados abram mão de forma permanente de suas competências constitucionalmente atribuídas, podendo exercê-las independente de qualquer declaração de vontade anteriormente emitida em sentido contrário.

Sobre os últimos dois atributos, nas palavras de VELLOSO:

A **inalterabilidade**, relativamente ao legislador ordinário, que não poderá alterar a competência tributária instituída pela Constituição. Se o fizer, incorrerá em inconstitucionalidade. Todavia, se emenda constitucional que, em princípio, pode alterar as competências tributárias, o fizer de modo, por exemplo, a tornar insolvente a entidade federativa, terá violado cláusula pétrea (CF, art. 60, §4º, I)

**Irrenunciabilidade**: da mesma forma que não pode a competência constitucional tributária ser delegada, também não seria possível renunciá-la. Ela poderá ser retirada ou suprimida, sim, mediante emenda constitucional, observando, entretanto, o que foi dito relativamente à cláusula pétrea inscrita no art. 60, §4º, I, da Constituição.<sup>35</sup>

Ponto crucial na análise de VELLOSO é que as competências tributárias podem ser, alteradas, retiradas ou suprimidas por meio de emenda constitucional, contanto que tal emenda não deixe insolvente o(s) ente(s) político(s) alvo(s) da reforma. **A insolvência, para VELLOSO é o limite de eventual reforma constitucional nas competências tributárias.** Tal marco é importante para a análise de constitucionalidade que se fará ao final do presente trabalho.

Quanto à efetiva distribuição das competências tributárias, a CRFB/88 dispôs que compete à União a instituição de impostos federais, IE, II, IR, IPI, IOF, ITR, IGF (art. 153), taxas por serviços públicas e poder de polícia federais (art. 145, II), contribuições de melhoria por execução de obra pública federal (art. 145, III), empréstimo compulsório (art. 148, I e II), contribuições sociais de seguridade social (art.195), contribuições outras de seguridade social (art. 195, §4º), contribuições sociais gerais (art. 212, § 5º e 240), contribuições parafiscais, de intervenção no domínio econômico e corporativas (art. 149) e impostos residuais (art. 154, I) impostos de guerra externa (art.154. II).

---

35 VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Competência Constitucional Tributária*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). *Tratado de Direito Tributário*, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 338 – 339.

Já aos Estados compete a instituição de impostos estaduais, ITCMD, ICMS, IPVA (art. 155), taxas por serviços públicas e poder de polícia estaduais (art. 145, II), contribuições de melhoria por execução de obra pública estadual (art. 145, III) e contribuição previdenciária de servidores próprios (art. 149, §1º).

Aos Municípios, por sua vez compete a instituição de impostos municipais, IPTU, ITBI, ISS (art. 156), taxas por serviços públicas e poder de polícia municipais (art. 145, II), contribuições de melhoria por execução de obra pública municipal (art. 145, III), contribuição previdenciária de servidores próprios (art. 149, §1º) e contribuição de iluminação pública (art. 149-A).

<b>Federal</b>	<b>Estadual</b>	<b>Municipal</b>
IE, II, IR, IPI, IOF, ITR, IGF (art. 153)	ITCMD, ICMS, IPVA (art. 155)	IPTU, ITBI, ISS (art. 156)
Taxas - Serviços e Poder de Polícia Federais (art. 145, II)	Taxas - Serviços e Poder de Polícia Estaduais (art. 145, II)	Taxas - Serviços e Poder de Polícia Municipais (art. 145, II)
Contribuições de Melhoria -Obra Pública Federal (art. 145, III)	Contribuições de Melhoria - Obra Pública Estadual (art. 145, III)	Contribuições de Melhoria - Obra Pública Municipal (art. 145, III)
Empréstimo Compulsório (art. 148, I e II)		
Contribuições sociais de seguridade social (art.195), Contribuições outras de seguridade social (art. 195, §4º) Contribuições sociais gerais (art. 212, § 5º e 240), Contribuições parafiscais, de intervenção no domínio econômico e cooperativas (art. 149)	Contribuição Previdenciária Servidores Próprios (art. 149, §1º)	Contribuição Previdenciária Servidores Próprios (art. 149, §1º)
		Contribuição de Iluminação Pública (art. 149-A)
Impostos Residuais (art. 154, I) Impostos de Guerra Externa (art.154. II)		

O Distrito Federal é competente cumulativamente pela instituição dos tributos estaduais e municipais por força do art. 32 §1º c/c art. 147 e 155 da CRFB/88.

A primeira análise, o subsistema constitucional tributário brasileiro parece conferir grande liberdade aos poderes políticos subnacionais com relação à instituição de

tributos sob sua competência. Uma análise mais detida no papel que exerce a Lei Complementar e, em alguns casos, as Resoluções do Senado Federal, na harmonização dos aparentes conflitos de competência privativa, desfazem essa primeira impressão.

Tais limitações à competência tributária plena dos entes subnacionais tem início já com o art. 146 das CRFB/88, que atribui à lei complementar nacional a competência para, dentre outros, definição de espécies tributárias e, quanto aos impostos, a definição de seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

07. Muito embora existam competências tributárias próprias de cada ente federativo, a liberdade para criação das incidências nas unidades subnacionais não é plena, uma vez que a Constituição Federal, em seu art. 146 estabelece a necessidade de Lei Complementar para várias situações, sempre visando harmonizar a cobrança desses tributos.<sup>36</sup>

Mais especificamente sobre os impostos cuja arrecadação diz-se crucial para a saúde financeira dos Estados e dos Municípios, quais sejam, o ICMS e o ISS, respectivamente, a CRFB/88 exige que se edite lei complementar específica definindo “vários parâmetros para sua cobrança”<sup>37</sup>. Tais limitações não são tão genéricas quanto se pode pensar, cabendo, por exemplo, ao Senado Federal, por meio de Resolução, definir em casos específicos alíquotas mínimas e máximas de ICMS.

Sobre a restrição à competência tributária plena para instituição do ICMS, ensinamos ALIOMAR BALEEIRO:

2.º) configura faculdade de editar normas gerais de delimitação quantitativa - mínima ou máxima – que deverão ser observadas pelas leis dos Estados na eleição de suas alíquotas internas. Nesse campo específico, detêm os Estados autonomia para definição das alíquotas, respeitados, apenas, os tetos mínimos ou máximos eventualmente estabelecidos por resolução senatorial. Igualmente, na ausência de ato normativo próprio do Senado Federal, exercerão os Estados sua competência legislativa plena (sem tetos mínimos ou máximos). Aí, então, estamos no campo de exercício da competência concorrente, sob a forma de resolução senatorial (ex.: art. 155, § 2º, V, a e b).<sup>38</sup>

\*\*\*\*\*

---

<sup>36</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P. 1737.

<sup>37</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P. 1737.

<sup>38</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 12. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013. P. 14.

A “legislação plena”, desde que não viole expressa ou implicitamente a Constituição Federal ou as normas gerais de Direito Financeiro da União, pode regular o quantum do tributo, a época e a forma do pagamento, a competência administrativa dos órgãos e repartições que o devem lançar, cobrar, fiscalizar etc., enfim, todos os pormenores impróprios daquelas normas gerais ou por elas não previstos. No silêncio delas, a norma geral do Estado tem caráter supletivo.<sup>39</sup>

Do exposto, pode-se resumir que a CRFB/88 pulveriza as competências tributárias, com suas características específicas, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Tais competências tributárias podem ser alteradas por meio de emenda constitucional contanto que não deixem insolvente nenhum membro do pacto federativo. E, por último, demonstrou-se que os entes políticos não gozam de competência tributária plena para a instituição de seus tributos, tendo como limitadores importantes, por vezes, lei complementar nacional e, por outras, resolução do Senado Federal.

### 2.2.2. A distribuição constitucional de receitas tributárias

Como já destacado, a repartição de receitas tributárias é mecanismo essencial para o federalismo fiscal brasileiro. Em um país de dimensões continentais, como o Brasil, de diversidades históricas, étnicas, climáticas e econômicas, a simples repartição das competências tributárias não garantiria recursos suficientes para garantir a autonomia de todos os entes federados.

Esse fenômeno se dá, pois, as bases tributárias a serem exploradas, como fruto da competência tributária, variam muito de acordo com as diferenças acima apontadas. A repartição das receitas tributárias vem, portanto, para reequilibrar o desarranjo financeiro causado pela distribuição das competências tributárias.

Outro aspecto desta técnica se refere à repartição das receitas entre os entes federativos, de tal modo, que a riqueza possa ser mais bem distribuída no país. A partir da consideração de que alguns fatos econômicos geram a arrecadação de mais receita para um ente subnacional do que para outro, a Constituição estabelece critérios de rateio dessas receitas entre os entes subnacionais a fim de melhor distribuir a arrecadação obtida.<sup>40</sup>

---

39 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 12. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013. P. 61

40 CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P. 1737

Do montante arrecadado pela União, por sua competência tributária, à título de Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), 49% deve ser repassado aos Estados, Distrito Federal e Municípios. No que a própria CRFB/88 estabelece as regras de distribuição (art. 159, I da CRFB/88).

Para compor o percentual acima mencionado, 21,5% deve ser repassado ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios. Outros 3% devem ser repassados à programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Os 2% restantes serão também entregues ao Fundo de Participação dos Municípios, sendo 1% entregue no primeiro decênio do mês de dezembro de cada ano e os últimos 1% no primeiro decênio do mês de julho de cada ano (art. 159, I, alíneas da CRFB/88).

Há, ainda, obrigação de transferências diretas da União. 10% do produto do IPI arrecadado é repassado diretamente aos Estados e Distrito Federal em proporção ao valor de suas exportações de produtos industrializados. Da CIDE-Combustíveis arrecadada pela União, 29% deve repassada aos Estados e o Distrito Federal (art. 159, II e III da CRFB/88). Por fim, deve a União transferir 20% do recurso arrecadado, quando da eventual instituição do imposto de competência residual (art. 157, II da CRFB/88).

Assim como a União, os Estados devem realizar transferências diretas, de forma que 50% do produto da arrecadação do IPVA deve ficar com os Municípios responsáveis pelo licenciamento dos veículos e 25% do produto da arrecadação do ICMS deve ser distribuído aos Municípios segundo critério legalmente estabelecidos (art. 158, III e IV da CRFB/88).

Além das transferências de recursos arrecadados por decorrência de sua competência tributária, os Estados também devem realizar transferência de outros recursos, ou seja, de recursos que já lhes foram entregues por outro ente político, mais especificamente a União. Sendo assim, 25% do repasse de CIDE-Combustíveis deve ser entregue aos Municípios, e 25% do repasse direto de IPI deve igualmente ser entregue aos Municípios (art. 159, §§ 3º e 4º da CRFB/88).

Estados, Distrito Federal e Municípios também tem direito à receita arrecadada no exercício de sua capacidade tributária ativa, caso dos Municípios que arrecadam ITR, ou na condição de responsáveis tributários, ocasião em que Estados, Distrito Federal e Municípios são constitucionalmente autorizados a permanecerem com o IR retido na fonte quando do

pagamento de rendimentos realizado por eles, suas autarquias e fundações (art. 157, I e art. 158, I e II da CRFB/88).

Mecanismo fundamental para o equilíbrio das transferências e repasses acima descritos, e que não pode ser deixado de fora da presente análise, é a regra geral de vedação a qualquer barreira impositiva ou condicionamento aos repasses constitucionais de receitas tributárias relativas à impostos (art. 160, *caput* da CRFB/88).

Tal disposição colabora para que os entes políticos desfrutem de verdadeira autonomia quanto à utilização da receita advinda de repasses. Por mais que arrecadada por outro ente federado, no exercício da sua competência tributária plena, pertence incondicionalmente ao ente destinatário da transferência, impedindo que os destinatários dos repasses incorporem à sua agenda política, pautas impostas pelo ente arrecadador, como forma de barganha financeira<sup>41</sup>.

Diz-se “regra geral”, pois tal dispositivo admite duas exceções, ambas constantes no mesmo art. 160, em seus incisos I e II, quais sejam, a possibilidade de reter receitas originalmente destinadas à repasses constitucionais quando o ente destinatário lhe é devedor e para exigência de aplicação mínima de receitas específicas nos serviços públicos de saúde.

Para elucidar de forma simples a importância da norma proibitiva de retenção de repasses constitucionais, socorre-nos ARRETCHE:

(...) Finalmente, na Constituição Federal de 1988, as transferências constitucionais da União passaram a funcionar como block grants, isto é, poderiam ser gastas de modo praticamente livre pelos governos subnacionais. A decisão da ANC de 1988 proibia expressamente a vinculação de gasto de receita derivada de impostos, com a única exceção feita à educação: a União deve gastar 18% de sua receita disponível nessa rubrica de gasto, assim como governos estaduais e municipais devem gastar 25% dessas receitas em ensino.<sup>42</sup>

E, no mesmo sentido, leciona SILVA:

---

<sup>41</sup> ARRETCHE, Marta. *Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira*. Rev. Sociol. Polit. [online]. 2005, n.24, pp.69-85. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/242399526\\_Quem\\_taxa\\_e\\_quem\\_gasta\\_a\\_barganha\\_federativa\\_na\\_federacao\\_brasileira](https://www.researchgate.net/publication/242399526_Quem_taxa_e_quem_gasta_a_barganha_federativa_na_federacao_brasileira). Acesso em: 07.08.2017. P. 71

<sup>42</sup> ARRETCHE, Marta. *Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira*. Rev. Sociol. Polit. [online]. 2005, n.24, pp.69-85. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/242399526\\_Quem\\_taxa\\_e\\_quem\\_gasta\\_a\\_barganha\\_federativa\\_na\\_federacao\\_brasileira](https://www.researchgate.net/publication/242399526_Quem_taxa_e_quem_gasta_a_barganha_federativa_na_federacao_brasileira). Acesso em: 07.08.2017. P. 82

Veda-se a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego das receitas repartidas aos Estados, Distrito Federal e Municípios, compreendidos os adicionais e acréscimos relativos à impostos (art. 160). Significa isso, que os recursos recebidos por transferência de receitas, por todas as formas de participação estudadas acima, pertencem, sem limitação às entidades beneficiadas que os podem utilizar do modo que lhes parecer melhor. Mas tal vedação não impede que a União e os Estados condicionem a entrega de recursos: a) ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; b) ao cumprimento do disposto no art. 198, §2º II e II (EC-29/2000: aplicação pelos Estados e Municípios de percentagem do produto de impostos e transferências).<sup>43</sup>

Observação que deve ser feita, em tempo, é quando à natureza tributária das receitas destinadas à repartição no federalismo fiscal brasileiro. Nota-se que, à exceção da CIDE-Combustíveis, somente impostos são alvos de repartição, e nenhuma contribuição. Essa observação será crucial para a análise do papel das contribuições no federalismo fiscal brasileiro, que realizaremos adiante.

Por todo o exposto, fica claro, portanto, que a **norma proibitiva que se extrai do art. 160 da Constituição é elemento sem o qual o federalismo fiscal brasileiro não subsistiria**, pois é o responsável por atribuir efetiva autonomia à Estados, Distrito Federal e Municípios no que tange à distribuição constitucional de receitas tributárias.

### 2.2.3. A participação dos entes federados na vontade nacional

Outro aspecto importante do federalismo é a participação dos entes federados na vontade nacional. As partes subnacionais não modelam a política apenas a nível regional ou local, mas também têm direito de interferir na vida política à nível nacional. Para tanto, a Constituição brasileira estabeleceu uma série de mecanismos para assegurar, de diferentes formas, a representação efetiva dos governos estaduais na política nacional.

Para CONTI, este aspecto do federalismo corresponde à “a autonomia política, que assegura ao ente competência para legislar, para participar nas decisões do poder central (...)”<sup>44</sup> dentre outros. Veremos, porém, que tais medidas, mesmo que garantidoras de

---

<sup>43</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 733

<sup>44</sup> CONTI, J. M. *Federalismo Fiscal e a Repartição das Receitas Tributárias*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). *Tratado de Direito Tributário*, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 188 – 189

autonomia política em primeira ordem, por muitas vezes influem na política fiscal/financeira, protegendo os entes subnacionais de abusos do poder central.

VELLOSO considera participação dos entes subnacionais no poder central princípio essencial do federalismo, sem o qual este não subsiste, *in verbis*:

São dois os princípios básicos do federalismo: o da autonomia das coletividades territoriais distintas do poder central, e o da participação dessas coletividades na vida dos órgãos centrais. (...) A autonomia é elemento essencial do federalismo, é certo. Não é menos certo, entretanto, que a participação do Estado-membro na organização da Federação é outro dado dominante do federalismo.

(...)

Constituem traços básicos caracterizadores do Estado Federal: (...) (c) a participação do Estado-membro na organização da Federação ou na formação da vontade geral, o que ocorre com a existência de uma câmara de representantes dos Estados. No Brasil, o Senado Federal. E pela possibilidade dos Estados-membros, por suas assembleias, apresentarem proposta de emenda constitucional à Constituição Federal,<sup>45</sup>

Como muito bem salientado por VELLOSO, no Brasil, o principal, porém não único, mecanismo de influência na política nacional disponível aos Estado é o Senado Federal. Vejamos alguns exemplos de seu funcionamento.

O Senado Federal, assim como idealizado pelo art. 46 da CRFB/88, deve ser um “espaço de representação dos Estados-Membros”<sup>46</sup> e do Distrito Federal, pois cada Senador tem o dever constitucional de representar os interesses dos respectivos Estados/Distrito Federal pelo qual foi eleito – “bem compreendido que não incluídos os Municípios”<sup>47</sup> nessa representação.

Por mais que a realidade institucional brasileira não colabore para a efetividade da política federalista no âmbito do Senado, transformando-o na prática em uma “segunda casa de representação popular”<sup>48</sup>, fato é que a representação paritária, com três senadores por

---

<sup>45</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Competência Constitucional Tributária*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). *Tratado de Direito Tributário*, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 342

<sup>46</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P. 997

<sup>47</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P. 998

<sup>48</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P. 998

Estado-Membro/Distrito Federal, dentro desta casa, dá azo, pelo menos em tese, à uma discussão federalista mais efetiva que na Câmara dos Deputados.

De modo a influenciar na política financeira, que reflete diretamente na autonomia dos membros da federação, compete ao Senado decidir sobre uma série de questões sobre operações externas de carácter financeiro, sobre montantes globais de dívida consolidada e limites em operações de crédito nos três níveis de governo, além de realizar revisão periódica do Sistema Tributário Nacional (art. 52, incisos V, VI, VII e XV da CRFB/88).

Compete, ainda, embora não exclusivamente, ao Senado Federal, por meio de iniciativa de um terço de seus representantes propor projetos de emenda à Constituição (art. 60, I da CRFB/88), além da sua atuação típica como legislador ordinário e complementar (art. 61 da CRFB/88).

Especificamente em matéria tributária, compete ao Senado Federal fixar as alíquotas máximas do ITCMD; estabelecer alíquotas para operações interestaduais e de exportação de ICMS, sendo facultado o estabelecimento de alíquotas mínimas para operações internas e alíquotas máximas para resolver conflito entre Estados; e fixar alíquotas mínimas para o IPVA (art. 155, §1º, IV, §2º, IV e V, §6º, I da CRFB/88).

Outro meio pelo qual os entes subnacionais podem influenciar na política nacional é por meio do acesso ao controle de constitucionalidade:

O segundo canal pelo qual Estados podem determinar indiretamente a política nacional é por meio do controle constitucional de leis em tribunal superior ou constitucional independente. À exceção da Suíça, todos os países sob análise têm alguma forma de controle de constitucionalidade de leis federais. O controle judicial pode evitar normas inconstitucionais. (...) <sup>49</sup>

No Brasil, o acesso ao controle concentrado de constitucionalidade é garantido aos Estados-membros por meio do art. 103, II, IV e V, da CRFB/88 que legitima a Mesa do Senado Federal, a Mesa de Assembleias Legislativas ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal e os Governadores dos Estados ou do Distrito Federal, respectivamente, a propor ação

---

<sup>49</sup> BLÖCHLIGER, Hansjörg; e KANTOROWICZ, Jaroslaw. *Fiscal constitutions: An empirical assessment*. Disponível em: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5jrxjctrxp8r-en.pdf?expires=1504143384&id=id&accname=guest&checksum=E3B6924288E00BA9D188E8E7507FC5CE>>. Acesso em 19 de junho de 2017. P. 17, tradução livre.

direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade no perante o Supremo Tribunal Federal.

A possibilidade de propor emenda constitucional diretamente pelas Assembleias Legislativas na forma do art. 60, III da CRFB/88 também é expressão da influência da vontade de políticas locais na política nacional, embora de difícil concretização.

Deste modo, pode-se concluir que a **existência do Senado Federal, assim como da possibilidade de acesso ao controle de constitucionalidade pelos entes subnacionais é característica basilar do federalismo fiscal brasileiro.**

#### 2.2.4. A questão das Contribuições Sociais

Como vimos anteriormente, as Contribuições são de competência exclusiva da União, a exceção da contribuição previdenciária sobre servidores próprios do art. 149 §1º da CRFB/88. Também pertencem quase exclusivamente à União o produto da arrecadação das contribuições, a exceção da igualmente já mencionada CIDE-Combustíveis do art. 159, III da CRFB/88.

As contribuições sociais, como ensina-nos BALEEIRO, são tipicamente impostos qualificados constitucionalmente como contribuições apenas pelo caráter de afetação das receitas de sua arrecadação. Sua base de cálculo, qual seja, folha de salário, faturamento, receita ou lucro, como expressões de capacidade econômica, são verdadeiramente típicas de impostos e não de contribuições.

Muitas dessas contribuições teriam a natureza específica de impostos, mas já nasceram, por vontade constitucional, afetadas a órgão, fundo ou despesa. Afinal, o que é tributo cujo fato gerador ou hipótese é o lucro das empresas ou seu faturamento, senão imposto? Imposto não obstante denominado de contribuição na Carta Magna, porque vinculado ex rigore iuris ao financiamento da Seguridade Social. Por essa razão, o legislador complementar pode escolher outras fontes, que não sejam o lucro, faturamento ou a folha de salários, mesmo que sejam características de impostos, se destinadas ao custeio da Seguridade Social. (...)

Em princípio, as verdadeiras contribuições, quando o são, se corretamente reguladas, não seriam passíveis de invadir competência de outro ente político da Federação. A Constituição de 1988 abre exceções a seu rígido esquema de discriminação, transformando verdadeiro imposto em contribuição, incidente sobre lucro, faturamento, folha de salários por meio

de um único critério de transformação: a destinação. As contribuições do art. 195 não são contribuições por natureza, mas o são por equiparação constitucional.<sup>50</sup>

A concentração da competência tributária e dos recursos de arrecadação das contribuições em um só ente político teve graves consequências para o desenho do federalismo fiscal brasileiro.

Com o agravamento de crises econômicas e necessidade de resultados primários positivos, tornou-se tendência que o governo central se utilizasse de aumentos contínuos desses tributos, seja por meio de aumento da alíquota, alargamento da base de cálculo ou, até mesmo, da criação de novas contribuições na forma do art. 195 §4º. Isso porque, como vimos, compete à União a instituição das contribuições e pertence a ela o produto de sua arrecadação.

Somente o aumento da arrecadação das contribuições, no entanto, não autorizaria o governo federal a dispor livremente do valor arrecadado, pois, como sabido, as contribuições são espécies tributárias que já nascem com destinação vinculada. A solução para tal impasse veio logo com a instituição da Desvinculação das Receitas da União (DRU), instituto que, hoje, assim se encontra disponível no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT/88):

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93)<sup>51</sup>

A DRU, que nasceu com a Emenda Constitucional nº 27/2000, como um mecanismo de vigência temporária, teve sua vida prolongada por meio de sucessivas emendas – ECs nºs 42/03, 56/07, 68/11 e, por último a EC nº 93/16.

Tal mecanismo possibilitou que o aumento da arrecadação das contribuições sociais fosse realmente efetivo para o alcance da meta de resultados primários do governo, possibilitando maior liberdade de gastos. Porém, para que a União possa dispor inicialmente dos, inicialmente 20%, agora 30% da receita das contribuições sociais desvinculadas, tem também que aumentar os gastos sociais dos 80/70% de arrecadação restante, que continuam

---

<sup>50</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 12. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013. P. 73

<sup>51</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

vinculados, criando verdadeiro inchaço nas contas públicas, aumento de carga tributária para o contribuinte e aumento da complexidade do sistema tributário brasileiro.

A ciclicidade do problema orçamentário, já foi apontada por MENDES, que considera a repartição de competências e partilha de receitas desenhadas na CRFB/88 a gênese da inversão do quadro de arrecadação que se deu por meio da DRU a partir dos anos 2000, passando a União a ser o principal arrecadador de receitas, esvaziando a capacidade orçamentária dos Estados e Municípios.

Ao que tudo indica, a própria estrutura de partilha de receitas e atribuições firmada em 1988 parece ter sido a causa de sua inversão nos anos seguintes. A crescente necessidade de recursos públicos para o custeio dos direitos sociais, associados aos largos percentuais de partilha incidentes sobre os principais impostos federais, inclusive aqueles criados no uso da competência residual (art. 154, I), representou fator de grande estímulo do emprego de contribuições. Se, de um lado o constituinte desenhou um quadro fiscal fortemente descentralizado quanto aos impostos; de outro, deixou nas mãos da União, livres de qualquer partilha de arrecadação, outra espécie tributária: as contribuições.<sup>52</sup>

(...)

(...) No entanto, “ao aumentar as contribuições [sociais] para gerar superávits, o governo gerou também o próprio aumento de gastos, visto que os 80% que permanecem vinculados abriam espaço para o crescimento de gastos abrangidos pela seguridade social, uma vez que só aí poderiam ser aplicados.<sup>53</sup>

Essa inversão no quadro de distribuição das receitas tributárias, causada pela concentração da competência tributária sobre contribuições sociais na União, concentração do produto da receita de sua arrecadação igualmente na União e, por fim, com a instituição da DRU, é causa de grandes desequilíbrios no federalismo fiscal brasileiro.

---

<sup>52</sup> MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 1353

<sup>53</sup> MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 1354-1355

### 3. A PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 233/2008

A Proposta de Emenda à Constituição nº 233, enviada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional em 2008, pretende alterar diversos dispositivos constitucionais para conferir nova disposição ao subsistema constitucional tributário nacional.

Dentre as principais mudanças, estão a criação do novo Imposto sobre Valor Agregado Federal, com a conseqüente extinção de certos tributos federais, a reforma no ICMS, e a nova repartição das receitas tributárias.

Veremos, aqui, as principais características dessas três alterações constitucionais, segunda fase da análise de constitucionalidade aqui proposta.

#### 3.1. O Imposto sobre Valor Agregado Federal

A PEC 233/2008, em seu art. 1º, introduz o inciso VIII ao art. 153 da CRFB/88, de modo que a adicionar à competência tributária da União, o novo “Imposto sobre Operações com Bens e Prestação de Serviços”, a que nos referimos como Imposto sobre Valor Agregado Federal (IVA-F):

Art. 153.....

VIII - operações com bens e prestações de serviços, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.<sup>54</sup>

Para que o novo imposto de competência tributária da União não explorasse bases tributárias já exploradas por outros tributos de sua competência, e para simplificar o sistema tributário nacional, a PEC 233/2008 trata de extinguir a COFINS (revogação do art. 195, I, b e IV e §12 da CRFB/88), o PIS (alteração no art. 239 da CRFB/88), a CIDE-Combustíveis (revogação do art. 177 § 4º da CRFB/88) e a contribuição do Salário-Educação (revogação do art. 212 § 5º da CRFB/88). O IVA-F, ao incidir sobre a “operações com bens e prestações de serviços” substituirá a arrecadação dos 4 tributos a serem excluídos.

O novo IVA-F deverá ser não-cumulativo, atributo garantido pelo novo art. 153, §6º, inciso I, deverá incidir sobre importações, garantindo-lhe a imunidade às exportações,

---

<sup>54</sup>BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição nº 233 de 2008*. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008)>. Acesso em: 26.11.2016

tendo o exportador direito de creditar-se dos valores já recolhidos nas operações anteriores (inciso IV).

Questionamento legítimo seria sobre a possível elevação da carga tributária sobre o consumo / produção, já que, não obstante a criação do novo imposto federal com extinção de antigos tributos, o IPI e o ICMS ainda fazem parte da cadeia de consumo de produtos no mercado interno. A PEC 233/2008 responde a tais preocupações com a norma disposta em seu art. 9º, que estabelece possibilidade de mecanismos de controle de carga tributária do IVA-F e do Imposto de Renda durante os anos de implantação da emenda:

Atendendo à preocupação com o controle da carga tributária, está previsto, no art. 9º da PEC, que lei complementar poderá estabelecer limites e mecanismos de ajuste da carga tributária do IVA-F e do IR, relativamente aos exercícios em que forem implementadas as alterações propostas.<sup>55</sup>

Em linhas gerais, estas são as principais mudanças trazidas para a instituição do novo IVA-F.

### 3.2. O novo ICMS

O novo ICMS é apresentado pelo art. 155-A, a ser inserido na CRFB/88 pela PEC 233/2008. A proposta de um novo desenho para o ICMS baseia-se na ideia de uma maior nacionalização no que tange à normatização do imposto, por meio de transferência da competência legislativa dos Estados / Distrito Federal, para a União.

As atribuições da lei complementar nacional, que, aqui, não fará mais as vezes de norma geral, mas de verdadeira lei instituidora do tributo, estão no §6º do art. 155-A. Sua iniciativa ficará a cargo do presidente da república, de um terço dos Senadores, um terço dos Governadores, ou um terço das Assembleias Legislativas, desde que estejam representadas todas as Regiões do País

Dada a peculiaridade dessa lei complementar, que vai além da norma geral, fazendo as vezes de lei instituidora do imposto para cada Estado e o Distrito Federal, são propostas, no § 3º do art. 61 da Constituição, regras especiais para a iniciativa dessa norma, que ficará a

---

<sup>55</sup>BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição nº 233 de 2008*. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008)>. Acesso em: 26.11.2016

cargo do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, dos Governadores ou das Assembléias Legislativas, sendo que nessas hipóteses deverão estar representadas todas as Regiões do País. Tal configuração tem o objetivo de prover maior estabilidade à legislação do imposto, que, com isso, estará sujeita a um menor volume de propostas de alteração.<sup>56</sup>

A prática do atual ICMS permite que haja 27 legislações diferentes sobre a matéria que, sendo aplicada para operações fora do território do Estado-membro, com o ICMS interestadual, geram constantes conflitos tributários entre os entes federados competentes, não só quanto ao conflito de aplicação de legislações, como dos entraves práticos ao caráter não cumulativo do imposto, mas principalmente quanto à competitividade desleal quando da concessão de benefícios ilegais/incostitucionais. Esse conflito federativo deverá ser amenizado com a transferência da competência tributária dos Estados / Distrito Federal para a União.

Porém, a alteração mais drástica na competência tributárias dos Estados/Distrito Federal está no § 2º do art. 155-A, que aqui reproduzimos, pela sua importância.

§ 2o As alíquotas do imposto serão definidas da seguinte forma:

I - resolução do Senado Federal, de iniciativa de um terço dos Senadores ou de um terço dos Governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecerá as alíquotas do imposto, definindo também a alíquota padrão aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota;

II - resolução do Senado Federal, aprovada pela maioria de seus membros, definirá o enquadramento de mercadorias e serviços nas alíquotas diferentes da alíquota padrão, exclusivamente mediante aprovação ou rejeição das proposições do órgão de que trata o § 7o;

III - o órgão de que trata o § 7o poderá reduzir e restabelecer a alíquota aplicável a determinada mercadoria ou serviço, observadas as alíquotas do inciso I;

IV - as alíquotas das mercadorias e serviços poderão ser diferenciadas em função de quantidade e de tipo de consumo;

V - a lei complementar definirá as mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações, não se aplicando nesse caso o disposto nos incisos I a III.

Cada um dos 26 Estados e o Distrito Federal não terão mais liberdade legislativa para definição das diferentes alíquotas aplicadas ao ICMS. O § 2ª unifica o estabelecimento

---

<sup>56</sup> BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição nº 233 de 2008*. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008)>. Acesso em: 26.11.2016

das alíquotas por Resolução do Senado Federal, casa de representação federativa na vontade nacional.

A iniciativa do projeto de Resolução de que trata o § 2º é de um terço dos Governadores, ou dos Senadores, sendo aprovada por uma maioria qualificada de três quintos dos membros do Senado. Nota-se que, em comparação com as demais regras de instituição do imposto, que se dão por lei complementar nacional, as suas alíquotas podem ser alteradas com mais facilidade.

As alíquotas deverão ter o mesmo valor em todo o território nacional. A exceção é disposta no inciso V, possibilita o estabelecimento de alíquotas diferenciadas por cada Estado quando assim estabelecido na lei complementar instituidora do tributo.

Regra geral, nas operações interestaduais, o produto da arrecadação do imposto pertencerá ao Estado destino da operação, a exceção da parcela de 2% do imposto, que pertencerá ao Estado de origem da operação. As exceções à esta regra estão dispostas nos incisos II e III do § 3º do art. 155-A, como bem esclarece ROSSIGNOLI:

Assim, um dos pontos principais da PEC é a nivelção do percentual estipulado para o ICMS, com o objetivo acabar com a Guerra Fiscal entre os Estados. Para isto, nas operações interestaduais, o produto da arrecadação pertencerá ao estado de destino da mercadoria ou serviço e ficará com o estado de origem, o correspondente a 2% do imposto, só não ocorrerá se caso a alíquota a tributar for menor que esta, neste caso o imposto ficará no seu percentual total com o Estado de origem, também ficará nos casos em que houver transações que envolva petróleo, lubrificantes, ou combustíveis dele derivados e energia elétrica.<sup>57</sup>

A regulamentação da lei complementar nacional instituidora do novo ICMS também será nacional e única, e ficará a cargo do conselho nacional criado pelo §7º do art. 155-A que, na prática, é um novo CONFAZ.

Violações à nova competência tributária da União para a instituição do ICMS deverão ser punidas conforme o disposto no § 8º do art. 155-A, hipótese em que não só o ente político delituoso poderá ser punido com “multas, retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais e sequestro de receitas”, mas como o agente público que perpetrou o delito poderá ser punido com “multas, suspensão dos direitos políticos, perda da

---

<sup>57</sup> ROSSIGNOLI, Marisa. *CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, FEDERALISMO FISCAL E A PEC 233/2008*. In: Conpedi. (Org.). XIX Encontro Nacional do Conpedi - 2010. Florianópolis: Conpedi, 2010, v. 1, p. 2313-2330. Disponível em: [http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais\\_fortaleza.html](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais_fortaleza.html). Acesso em: 07.08.2017. p. 2327.

função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário, sem prejuízo da ação penal cabível”, na forma e na gradação previamente estipuladas em lei complementar.

Assim se estabelecerá o novo ICMS, de competência federal.

### 3.3. A nova repartição e destinação das receitas tributárias

O primeiro aspecto da nova sistemática constitucional de repartição e destinação de receitas tributárias é a vinculação da receita de impostos, antes vedada pelo art. 167 inciso IV da CRFB/88. Bem na verdade, a proibição inda existe, tendo ocorrido somente o alargamento das exceções à regra geral de não vinculação da receita de impostos à órgão fundo ou despesa.

A mudança foi proposta por uma simples razão: como a maioria das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social seria extinta, é necessário que o governo surja com novas receitas para custear o orçamento da seguridade social.

Logo, como exceção, do total arrecadado em IPI, IR e IVA, 38,8% serão destinados ao financiamento da seguridade social; 6,7% ao programa de seguro desemprego; 2,5% definido em LC ao financiamento de subsídios à combustíveis; e 2,3% ao financiamento da educação básica.

O percentual das transferências indiretas quase não sofre alteração pela PEC 233/2008. Do montante líquido arrecadado de IPI, IR, IOF, IVA e dos impostos de competência residual, tendo como líquido os valores apurados após a destinação que tratamos no parágrafo anterior e do IR retido na fonte pertencente aos Estados Distrito Federal e Município, 21,5% destinam-se ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; 23,5% ao Fundo de Participação dos Municípios; 4,8% ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional; e 1,8% ao Fundo de Equalização de Receitas.

Embora os percentuais do FPE (21,5%) e do FPM (23,5%, sendo 1% pago em dezembro) sejam mantidos, a PEC nº 233/2008 altera a base de cálculo da partilha dos tributos federais com Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 159, II e § 2º, CF-88).

Além do IR e IPI, passam a compor a base o produto da arrecadação do IVA-F, IGF (caso implementado) e eventuais impostos criados mediante exercício da competência residual da União, sendo,

todavia, excluídas as novas vinculações criadas pela PEC (letras “a” a “d” do item B, acima).<sup>58</sup>

Para a análise do balanço de forças do federalismo fiscal, importante analisar a reforma feita no art. 160 da CRFB/88 pela PEC 233/2008, que passaria a ser redigido da seguinte forma:

“Art. 160.  
.....  
§ 1o A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:  
I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;  
II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2o, incisos II e III.  
§ 2o A vedação prevista neste artigo não impede a União de efetuar a retenção de transferência na hipótese de que trata o art. 155-A, § 8o, I.” (NR)

Ou seja, foi inserida mais uma exceção á regra geral de vedação a barreira impositiva ou condicionamento aos repasses constitucionais de receitas tributárias relativas à impostos. Além dos incisos I e II do antigo parágrafo único, a PEC 233/2008 acrescenta o § 2<sup>a</sup>, que possibilita a União reter recursos oriundos de transferências tributárias em caso de descumprimento da nova competência tributária da União para legislar sobre o ICMS.

A PEC 233/2008 realiza, ainda, reforma na tão discutida Desvinculação das Receitas da União (art. 76 do ADCT/88), para que se exclua da base de cálculo desta, os valores dos repasses constitucionais discriminados nos arts. 153, § 5º; 157; 158, I e II; e 159, I, “c”, 2, e II, da CRFB/88.

Sendo assim, não fariam parte do cálculo dos atuais 30% (antigos 20%) da DRU os repasses do IOF arrecadado sobre o ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, o IR retido na fonte por Estados, Distrito Federal e Municípios, o ITR dos Municípios, o produto do IPI, IR e IVA destinado à educação básica e, finalmente, dos repasses destinados aos fundos constitucionais FPE, FPM, Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional e Fundo de Equalização de Receitas.

---

<sup>58</sup> SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. *Reforma tributária PEC nº 233/2008 (Nota Técnica)*. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1439>>. Acesso em 03.05.2017. p. 5.

Grande avanço comparado ao antigo desenho da DRU quando da propositura da PEC, em 2008, é a exclusão dos valores destinados à educação básica de sua base de cálculo. Longe de ser a reforma que grandes críticos da DRU desejam, seria um grande avanço social em comparação à sistemática de 2008.

Também se prevê mudanças na vinculação de receitas de impostos federais para a educação em função das mudanças nos tributos, a DRU é mantida, mas após as transferências que substituem o salário-educação. A DRU tem sido muito discutida por reduzir o montante a partir do qual as transferências são realizadas. Entre outros momentos, este debate esteve presente no momento da aprovação da Emenda Constitucional 53 de 2006 que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação- FUNDEB.<sup>59</sup>

O instituto da Desvinculação das Receitas da União, no entanto, sofreu recente alteração com a promulgação da Emenda Constitucional nº 93 de 08.09.2016, com significativo alargamento de sua aplicação. Com referida reforma, o percentual da desvinculação foi elevado de 20% para 30%, além de terem sido criadas, ao lado da DRU, a Desvinculação das Receitas dos Estados e do Distrito Federal – DRE (art. 76-A do ADCT/88), e a Desvinculação das Receitas do Municípios – DRM (art. 76-B do ADCT/88), incluindo receitas de impostos e taxas às novas desvinculações, assim como determinação de sua base de cálculo<sup>60</sup>.

Por essa razão a análise da reforma da DRU pela PEC 233/2008 se encontra prejudicada, já que, se promulgada hoje, as normas a esse respeito contidas na PEC teriam de sofrer bruscas reformas para entrarem em vigor.

Em breves linhas, estas são as principais mudanças na repartição e destinação das receitas tributárias pela PEC 233/2008.

---

<sup>59</sup> ROSSIGNOLI, Marisa. *CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, FEDERALISMO FISCAL E A PEC 233/2008*. In: Conpedi. (Org.). XIX Encontro Nacional do Conpedi - 2010. Florianópolis: Conpedi, 2010, v. 1, p. 2313-2330. Disponível em: [http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais\\_fortaleza.html](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais_fortaleza.html). Acesso em: 07.08.2017. P. 2324.

<sup>60</sup> BRASIL. *Constituição (1988). Emenda constitucional nº 93, de 8 de setembro de 2016*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc93.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc93.htm#art2)>. Acesso em: 17.10.2017.

#### 4. A CONSTITUCIONALIDADE DA PEC 233/2008 FRENTE AO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

##### 4.1. Possibilidade de Controle de Constitucionalidade de Normas Constitucionais

Antes de verificação de constitucionalidade de PEC 233/2008 é preciso que se teça alguns comentários acerca da possibilidade do controle de constitucionalidade de normas constitucionais, natureza última das propostas de emenda constitucionais após o processo de discussão, votação e aprovação no congresso nacional.

Nossos comentários devem começar pela tipologia do poder constituinte, que pode ser definido como o poder de redigir a Constituição de um Estado. Há certo consenso na doutrina sobre a existência de duas espécies principais de poder constituinte: o poder constituinte originário; e o poder constituinte derivado/reformador.

O poder constituinte originário é responsável pela inauguração de uma nova Constituição, seja pela fundação de um novo Estado de direito ou simplesmente pela fundação de uma nova ordem jurídica dentro de um Estado preexistente. De qualquer modo, sua manifestação costuma ocorrer em momentos de grande comoção social, onde a atenção da comunidade nacional se volta para o processo de redação Constitucional, e, por esse motivo, possui características muito peculiares. Diz-se, portanto, que o poder constituinte originário é “político, inicial, ilimitado e incondicionado”<sup>61</sup>.

Já o poder constituinte derivado/reformador, como o próprio nome o sugere, é o poder de reformar/alterar a constituição. No direito brasileiro o poder constituinte derivado/reformador manifesta-se formalmente por meio dos processos de (i) revisão constitucional, pelo que estabelece o art. 3º do ADCT/88, e (ii) emendas constitucionais, processo descrito no art. 60 do corpo permanente da CRFB/88. O poder de reformar a constituição é um poder de direito, que retira sua validade jurídica do poder constituinte originário, sendo por este limitado.

(...) De outra parte, no concernente à natureza do poder de reforma constitucional, registra-se amplo consenso de que se trata de uma competência estabelecida pelo poder constituinte (este, em contrapartida,

---

<sup>61</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P. 1130.

atuando como potência), de tal sorte que o poder de reforma, como toda competência, é sempre poder judicialmente limitado. (...) <sup>62</sup>

Tais limitações ao poder de reforma constitucional podem ser de caráter formal, delimitando regras procedimentais para alteração da Constituição (quórum, legitimidade para proposição, dentre outros), circunstancial, quando a Constituição impede sua reforma diante de certas situações (na vigência de intervenção federal, p.e.), ou material, quando o constituinte originário resolveu impedir que o constituinte derivado alterasse certos assuntos específicos do texto constitucional.

Com base na submissão do poder constituinte derivado pelo poder constituinte originário o e. Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 939<sup>63</sup>, reconheceu a possibilidade de controle de constitucionalidade de normas constitucionais não-originárias, tendo como parâmetro os limites constitucionais impostos ao poder de reforma. Na ocasião, a corte suprema julgou parcialmente procedente a ADI para declarar a inconstitucionalidade de parte do art. 2º, §2º da Emenda Constitucional nº 03/1993, que autorizava a instituição do “Imposto Provisório sobre Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – IPMF”.

Seguindo com a análise sobre os limites materiais, importante que se reconheça o motivo pelo qual o constituinte originário resolveu proteger certos institutos específicos. O fez para que proteger a identidade da Constituição contra o poder de reforma, sem, contudo, impedir a atuação deste último:

Os limites materiais do poder de reforma consistem em matérias que, em virtude de constituírem o cerne material de uma constituição, representando, por sua vez, a sua própria identidade, são subtraídas à plena disposição do poder de reforma, ainda que atendidos os requisitos postos pelos limites de ordem formal e circunstancial. Sua função precípua, portanto, é preservar aquilo que também se chamou de elementos constitucionais essenciais (John Rawls) e, com isso, assegurar uma certa permanência e estabilidade do sistema e a manutenção, salvo substituição da constituição por uma nova, **do núcleo da obra do constituinte originário.** (grifo nosso)<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P. 1125.

<sup>63</sup> ADI 939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755

<sup>64</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P.1129.

A CRFB/88, por meio de seu art. 60, §4º e incisos, listou as matérias que estão fora da esfera de disponibilidade do constituinte derivado: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais. Ao impor esses limites, porém, o constituinte originário impediu a deliberação apenas de propostas de emendas constitucionais que tendessem a abolir os objetos acima listados.

Por certo, o impedimento material do §4º não veta toda e qualquer emenda constitucional que altere as disposições da federação brasileira ou da separação dos poderes, por exemplo. A simples interpretação gramatical da norma leva-nos à conclusão que o constituinte originário teve a intenção de proteger a existência dos institutos listados no parágrafo citado, ou seja, seu núcleo essencial e não suas particularidades.

Quanto à segunda indagação, já em 1995 Flávio Bauer Novelli, na esteira de Klaus Stern, **interpretava a expressão “*tendente a abolir*” (art. 60, § 4º), como impeditiva somente de emendas que suprimissem, destruíssem, ou privassem o direito fundamental de qualquer sentido útil, enfim, que tocassem no seu núcleo essencial, por via direta ou oblíqua.** Desta forma, restrições não invasivas do cerne dos direitos fundamentais (e das demais cláusulas pétreas) podem ser toleradas, assim compreendidas aquelas incidentes sobre aspectos marginais da norma, que não se confundem com os seus elementos essenciais. De fato, se mesmo as leis podem restringir direitos fundamentais, quando tal providência for fruto de uma ponderação proporcional entre a norma objeto da restrição e outro princípio constitucional, parece evidente que emenda constitucional igualmente poderá fazê-lo. Ademais, tal orientação permite que o ideal de estabilidade seja compatibilizado com a necessidade de desenvolvimento do projeto constitucional, pois a aferição de intensidade de restrição será feita à luz do caso concreto. (grifo nosso)<sup>65</sup>

Dar outra interpretação ao dispositivo, seria limitar o poder constituinte derivado além do grau em que o quis o constituinte originário, retorcendo sua vontade e impedindo que o texto constitucional se adapte às mudanças sociais futuras, conferindo-lhe excessiva rigidez, não intencionada pelo constituinte originário.

Não é outra a interpretação do e. Supremo Tribunal Federal Sobre o assunto:

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: seu cabimento - sedimentado na jurisprudência do Tribunal - para questionar a compatibilidade de emenda constitucional com os limites formais ou materiais impostos pela Constituição ao poder constituinte derivado:

---

<sup>65</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P.1132.

precedentes. II. Previdência social (CF, art. 40, § 13, cf. EC 20/98): submissão dos ocupantes exclusivamente de cargos em comissão, assim como os de outro cargo temporário ou de emprego público ao regime geral da previdência social: arguição de inconstitucionalidade do preceito por tendente a abolir a "forma federativa do Estado" (CF, art. 60, § 4º, I): improcedência. 1. A "forma federativa de Estado" - elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República - não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição; de resto **as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege.** 2. À vista do modelo ainda acentuadamente centralizado do federalismo adotado pela versão originária da Constituição de 1988, o preceito questionado da EC 20/98 nem tende a aboli-lo, nem sequer a afetá-lo. (...)

(ADI 2024, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 03/05/2007, DJe-042 DIVULG 21-06-2007 PUBLIC 22-06-2007 DJ 22-06-2007 PP-00016 EMENT VOL-02281-01 PP-00128 RDDDT n. 143, 2007, p. 230-231)

No julgado acima citado, ao julgar a constitucionalidade das novas regras para o regime de previdência de caráter contributivo, instituído pela Emenda Constitucional nº 20/98, julgou o novo art. 40 da CRFB/88 constitucional, justamente por entender que não busca extinguir a forma federativa de Estado além de pouco alterar o caráter já centralizado do federalismo brasileiro.

Elucidado, portanto, que, não obstante a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de normas constitucionais não-originárias, só se pode permiti-lo quando a referida norma tem a função de extinguir, aniquilar, dizimar, exterminar as cláusulas pétreas do Estado brasileiro.

#### 4.2. A Constitucionalidade da PEC 233/2008

O IVA-F, assim como definido na PEC 233/2008, cria novo imposto de competência da União, extinguindo outros tributos, também de competência da União, quais sejam, a contribuição para o PIS, a COFINS, a CIDE-Combustíveis e a contribuição do Salário-Educação.

Não se pode vislumbrar violação ao princípio federalista na alteração realizada pelo IVA-F. A mera substituição de uma série de tributos por outro, com os devidos ajustes de

vinculação de receita e sem alteração de competências tributárias, não tem o condão de abolir a forma federativa de Estado.

Muito mais do que problemas, a extinção de contribuições sociais busca concertar o já citado desequilíbrio no federalismo fiscal brasileiro. A maioria dos tributos extintos pela PEC 233/2008 de competência exclusiva da União, a quem também pertenciam a integralidade da receita de sua arrecadação (à exceção da CIDE-Combustíveis), foram utilizados como forma de aumentar a receita primária da União, sem que Estados/Distrito Federal e Municípios se beneficiassem desses aumentos, esvaziando a capacidade arrecadatória destes últimos e aumentando significativamente a arrecadação vinculada da União.

As alterações da PEC 233/2008 causariam um aumento da base de partilha, aumentando a integração do federalismo brasileiro, nos dizeres de MURILO RODRIGUES DA CUNHA SOARES, em Nota Técnica emitida pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados:

A nova base de partilha dos tributos da União com os Estados, Distrito Federal e Municípios corrigiria uma antiga distorção no sistema tributário: a estreita base atual, que compreende apenas o IR e IPI. Essa seria a principal causa da criação e aumento das contribuições sociais não partilhadas (COFINS, PIS, CSLL, CPMF, CIDEs, etc.). Embora fiscalmente neutra no curto prazo, a nova base de partilha – composta pelo IR, IVA-F, IPI, IGF e impostos residuais – é mais ampla e solidária, excluindo-se dela apenas a contribuição sobre folha de pagamentos e os impostos de natureza essencialmente regulatória.<sup>66</sup>

Nesse sentido, não só se revela constitucional a PEC em análise, mas como benéfico à um maior fortalecimento do federalismo fiscal brasileiro.

Questão mais polêmica diz respeito ao Novo ICMS de competência da União, segundo a PEC 233/2008, retirando a competência legislativa dos Estados/Distrito Federal para a instituição do imposto de maior parte de sua receita.

Certo é, que a mera alteração de competências não causa violação ao princípio federalista, nem sequer é capaz de extinguir a forma federativa de Estado.

Assim, não é considerada imune à reforma toda e qualquer norma concessiva de competência aos entes federativos ou aos

---

66 SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. *Reforma tributária PEC nº 233/2008 (Nota Técnica)*. Disponível em: < <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1439>>. Acesso em 03.05.2017. p. 23.

departamentos estatais, não havendo óbice, p. ex., a que emenda constitucional transfira competência da União para o Estado, ou vice-versa (i.e.: federalização dos crimes contra os direitos humanos, via EC n. 45/2004), ou que seja criado um novo mecanismo de controle recíproco ou interno entre (nos) os poderes (i.e.: criação do Conselho Nacional de Justiça também pela EC n. 45/2004), desde que não reste afetada o núcleo essencial dos princípios federativos e da separação dos poderes e a sua disciplina fundamental constante da CF/1988.<sup>67</sup>

Ademais, pela interpretação sistemática do art. 155-A, por mais que a competência legislativa do imposto tenha transladado dos Estados/Distrito Federal para a União, a capacidade tributária ativa e o produto da sua arrecadação ainda pertencem àqueles. Logo, não haveria insolvência de Estados/Distrito Federal, que, como já vimos, é limite último às alterações nas competências tributárias dos entes federados.

A nacionalização da competência tributária, apenas reforça o caráter nacional do tributo, inquestionável quando da simples observação da sua hipótese de incidência, a “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 155, II da CRFB/88).

Como já vimos no decorrer do presente trabalho, as competências tributárias são distribuídas por critérios de eficiência alocativa, sendo natural que tributos de caráter nacional, com base tributária tão ampla, fiquem no limite da competência tributária da União, e não dos entes subnacionais.

No mesmo sentido, por diversas vezes já se pronunciou o e. Supremo Tribunal Federal:

**E M E N T A: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (...) ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTARIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: (...) Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributaria, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. CONVENIOS E CONCESSÃO DE**

---

67 CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013. P.1133.

ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFÍCIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: (...) **O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.** (...)

(ADI 1247 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1995, DJ 08-09-1995 PP-28354 EMENT VOL-01799-01 PP-00020)

\*\*\*\*\*

EMENTA: ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01). **2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.** 3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam. (...)

(ADI 2377 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2001, DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00367 RTJ VOL-00191-03 PP-00848)

No primeiro julgado, o STF concedeu medida cautelar para suspender a aplicabilidade da norma do Estado do Pará que permitia ao poder executivo daquele Estado, em situações em que achasse necessário, conceder benefícios fiscais e financeiros que importassem redução de ICMS sem a autorização do CONFAZ.

Em situação semelhante, no segundo julgado o STF concedeu medida cautelar para suspender a aplicabilidade de norma do Estado de São Paulo que concedia benefício fiscal de ICMS enquanto igual benefício fosse concedido nos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo.

Em bambas as ocasiões reconheceram-se o caráter nacional do imposto, resultando em limitações constitucionais à competência tributária dos Estados membros.

A definição das alíquotas do Novo ICMS, por passarem à competência do Senado Federal, encontram-se completamente de acordo com o federalismo fiscal brasileiro, que encontra justamente na referida casa, a representação nacional dos Estados/Distrito Federal federados. O que aconteceu, com relação à definição das alíquotas foi, na verdade, um alargamento da competência do Senado Federal, que já detinha algum poder de definição de alíquotas máximas e mínimas em situações específicas. Como já demonstrado aqui, a influência dos entes subnacionais na vontade nacional, por diversos modos, é característica forte do federalismo fiscal brasileiro.

Clara, portanto, a constitucionalidade da nacionalização da competência tributária para instituição do ICMS pelo art. 155-A a ser criado pela PEC 233/2008, nos pontos em análise.

No que se pode observar das novas regras de repartição de receitas tributárias, também não há inconstitucionalidade a ser apontada. O disposto na PEC 233/2008 busca apenas adaptar os repasses constitucionais às alterações tributárias inseridas em seu texto, buscando sempre a neutralidade em suas alterações.

Dito art. 160 da CRFB/88, que, no sistema constitucional de repartição de receitas, é norma garantidora da autonomia financeira dos Estados/Distrito Federal e Municípios, foi alterado para que fosse inserida apenas uma exceção à regra geral de vedação a qualquer barreira impositiva ou condicionamento aos repasses constitucionais de receitas tributárias relativas à impostos. A nova exceção, possibilita a retenção de transferências pela União quando do desrespeito de sua nova competência tributária do art. 155-A pelos Estados/Distrito Federal.

Sem extinguir a regra geral de vedação a qualquer barreira impositiva ou condicionamento aos repasses constitucionais de receitas tributárias relativas à impostos, verdadeira garantidora de autonomia dos entes subnacionais, impossível vislumbrar qualquer inconstitucionalidade na PEC 233/2008 no que altera as normas de repartição de receitas tributárias.

Para além da análise específica das normas trazidas pela PEC 233/2008, é preciso que se atente para o fato de que mera alteração no grau de autonomia financeira dos

Estados/Distrito Federal e Municípios não descaracteriza nem abole o federalismo fiscal brasileiro. A análise histórica deste instituto, realizada no começo deste trabalho mostra que, não obstante os vários ciclos de centralização e descentralização do grau de autonomia dos entes federados, o Brasil sempre foi caracterizado como uma Federação.

Pelo exposto, revela-se constitucional a PEC 233/2008 nos pontos analisados.

## 5. CONCLUSÃO

Acreditando na retidão metodológica do presente trabalho, buscou-se, aqui, analisar tão somente a compatibilidade de certos pontos da PEC 233/2008 com o princípio federativo, para avaliar, assim, sua constitucionalidade. Independente de opiniões outras sobre as decisões de política fiscal gravadas na proposta, essas discussões devem ser tratadas no âmbito político e no meio social, como manda o princípio democrático.

Como último comentário que nos cate tecer, não causa espanto que a proposta de emenda analisada se encontra estagnada no Congresso Nacional desde 2009. Esse foi e será o destino de muitas propostas de emenda que visarem realizar mudanças significativas no sistema tributário nacional. Isto porque operam no Brasil muitas forças com voz ativa no processo de reforma, cada uma com reivindicações próprias e reticentes com alterações de um sistema já apresenta grandes distorções.

Como muito bem salientou FERNANDO ANTÔNIO REZENDE DA SILVA:

Obviamente, quando o quadro vigente já apresenta um grau muito elevado de disparidades e de antagonismos, a dificuldade para promover mudanças mais abrangentes nos impostos aumenta de forma significativa, pois não se trata apenas de restaurar um equilíbrio preexistente, mas também de buscar corrigir, ainda que precariamente, as principais distorções reinantes.<sup>68</sup>

---

<sup>68</sup> SILVA, Fernando Antônio Rezende da. *A reforma tributária e a federação*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. P. 16-17.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARRETCHE, Marta. *Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira*. Rev. Sociol. Polit. [online]. 2005, n.24, pp.69-85. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/242399526\\_Quem\\_taxa\\_e\\_quem\\_gasta\\_a\\_barganha\\_federativa\\_na\\_federacao\\_brasileira](https://www.researchgate.net/publication/242399526_Quem_taxa_e_quem_gasta_a_barganha_federativa_na_federacao_brasileira). Acesso em: 07.08.2017.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 12. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BLÖCHLIGER, Hansjörg; e KANTOROWICZ, Jaroslaw. *Fiscal constitutions: An empirical assessment*. Disponível em: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5jrxjctrxp8r-en.pdf?expires=1504143384&id=id&accname=guest&checksum=E3B6924288E00BA9D188E8E7507FC5CE>>. Acesso em 19 de junho de 2017.

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

BRASIL. *Constituição (1988). Emenda constitucional nº 93, de 8 de setembro de 2016*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc93.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc93.htm#art2)>. Acesso em: 17.10.2017.

BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição nº 233 de 2008*. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=421313F3FF9CF1A9B88B8298685BB95A.proposicoesWebExterno2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008)>. Acesso em: 26.11.2016

CANOTILHO, J. J. Gomes ... [et. al.] *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva / Almedina, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

ERK, Jan. *Federalism & Decentralization: Evaluating Africa's Track Record*. Leiden: Leiden University MOOCs, 2015. Disponível em < <https://pt.coursera.org/learn/decentralization-africa>> . Acesso em 05.06.2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores). *Tratado de Direito Tributário, volume I*. São Paulo: Saraiva, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

PONTUAL, Helena Daltro. *Uma breve história das Constituições do Brasil*. Disponível em:< <http://www.senado.gov.br/noticias/especiais/constituicao25anos/historia-das-constituicoes.htm>>. Data de acesso: 29.08.2017.

ROSSIGNOLI, Marisa. *CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, FEDERALISMO FISCAL E A PEC 233/2008*. In: Conpedi. (Org.). XIX Encontro Nacional do Conpedi - 2010. Florianópolis: Conpedi, 2010, v. 1, p. 2313-2330. Disponível em: [http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais\\_fortaleza.html](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais_fortaleza.html). Acesso em: 07.08.2017

SILVA, Fernando Antonio Rezende da. *A reforma tributária e a federação*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. *Reforma tributária PEC nº 233/2008 (Nota Técnica)*. Disponível em: < <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1439>>. Acesso em 03.05.2017.