

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LEONARDO DE AZEVEDO

**REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NO PACTO FEDERATIVO**

Curitiba

2017

LEONARDO DE AZEVEDO

**REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NO PACTO FEDERATIVO**

Trabalho apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel no curso de graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo Luís Kanayama

Curitiba

2017

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

LEONARDO DE AZEVEDO

### **REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NO PACTO FEDERATIVO**

Trabalho apresentado como requisito parcial à obtenção do título de bacharel no curso de graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

---

Prof. Dr. Rodrigo Luís Kanayama  
Orientador – Setor de Ciências Jurídicas da UFPR

---

Prof. Dr. Alexandre Ditzel Faraco  
Setor de Ciências Jurídicas da UFPR

---

Prof. Dr. Egon Bockmann Moreira  
Setor de Ciências Jurídicas da UFPR

Curitiba, 24 de Novembro de 2017

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos que contribuíram para que eu me tornasse a pessoa que sou hoje, a todos que contribuíram para minhas vitórias e a todos que contribuíram para meus fracassos, pois, sem eles eu não estaria onde estou, com essas pessoas eu pude aprender, rever meus conceitos, me fortalecer e edificar a trajetória da minha vida.

Dedico de maneira especial à minha mãe, meu exemplo de honestidade, caráter e força, a minha família que é o núcleo da minha vida, a meus amigos que sem o seu apoio incondicional nos momentos de fadiga nada disso seria possível e ao meu orientador, o professor Dr. Rodrigo Luís Kanayama.

Por fim, mas não menos importante, dedico este trabalho ao povo brasileiro trabalhador e de caráter ímpar, sobretudo aqueles que pagam honestamente seus tributos e possibilitaram que eu estudasse em uma renomada Universidade Federal, espero com esta obra poder contribuir para com os estudos tributários e do fisco brasileiro e que um dia consigamos atingir um patamar de justiça social e fiscal que façam cessar os abusos perpetrados contra o povo brasileiro.

*"Primeiro levaram os negros  
Mas não me importei com isso  
Eu não era negro*

*Em seguida levaram alguns  
operários  
Mas não me importei com isso  
Eu também não era operário*

*Depois prenderam os  
miseráveis  
Mas não me importei com isso  
Porque eu não sou miserável*

*Depois agarraram uns  
desempregados  
Mas como tenho meu emprego  
Também não me importei*

*Agora estão me levando  
Mas já é tarde.  
Como eu não me importei com  
ninguém*

*Ninguém se importa comigo."*

**Intertexto – Bertolt Brecht**

## RESUMO

A legislação tributária brasileira é complexa, a carga tributária é excessiva, o que torna o Brasil o sétimo país com a maior carga tributária do mundo, segundo um levantamento do Fórum Econômico Mundial (FEM), já para a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) o país é o primeiro colocado da América Latina no quesito carga tributária (32,4% em relação ao PIB). Os reflexos dessa tributação nem sempre são percebidos pela população, o retorno é ínfimo, o que gera a evasão fiscal e os escândalos cada vez mais frequentes de corrupção. Para além desse problema existe a crítica por parte dos poderes públicos estaduais e municipais acerca da distribuição das receitas tributárias entre os entes federados. O sistema tributário como está composto gera um círculo vicioso, pois, a carga tributária excessiva e o pouco retorno geram a descrença por parte da população que por sua vez busca por meios alternativos de burlar o sistema, a complexidade do sistema acaba dificultando para o fisco que esses processos de evasão fiscal sejam descobertos, decorrência disso é o fato de que o Estado tem menos dinheiro para investir optando por majorar as alíquotas para que a arrecadação aumente. É um imperativo para a saúde fiscal do país que haja uma Reforma Tributária incisiva. É objeto de análise deste trabalho, duas Propostas de Emenda Constitucional que versam sobre a reforma tributária e que atualmente tramitam no Poder Legislativo, a PEC 31/07 (que está em avançado processo de tramitação) e a proposta de reforma tributária de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly, ambas são objeto de análise nesse trabalho sob o espectro dos apontamentos de Daniel K. Goldberg (que se baseia na teoria dos jogos de Raws e na doutrina de Richard Bird), e do jurista José Antônio Sampaio Dória, chegando-se a conclusão de que embora não se tratem de reformas aptas a modificar integralmente o sistema já produzem resultados significativos e constituem uma fagulha de esperança de um futuro fisco saudável, os debates oriundos dessas propostas certamente irão amadurecer os estudos do Direito Tributário e Financeiro e contribuirão para um Federalismo forte, com entes federados realmente autônomos.

Palavras-chave: Pacto Federativo – Federalismo — Reforma Tributária – Direito Tributário – Direito Financeiro

## ABSTRACT

The Brazilian tax legislation is complex, the tax burden is excessive, Brazil is the seventh country with the highest tax burden in the world according to a survey of the World Economic Forum (WEF), to the Organization for Economic Cooperation and development (OECD) the country is first placed in Latin America in terms of tax burden (32.4% in relation to GDP). The reflections of this taxation are not always perceived by the population, the return is negligible, which generates the tax evasion and the increasingly frequent scandals of corruption. In addition to this issue there is criticism on the part of the state and municipal public authorities about the distribution of tax revenues between the federal entities. The tax system as it is composed generates a vicious circle because, excessive tax burden and the little return generate distrust on the part of the population which in turn search for alternative means of circumventing the system, the complexity of the system makes it difficult for the taxman that these processes of tax evasion to be discovered, because of this fact the State has less money to invest opting for alloys and the aliquots for revenue increase. It's an imperative for the fiscal health of the country that there is a tax reform incisive, is the object of analysis of this study two constitutional amendment proposals dealing with the tax reform and that currently deliberating on legislative power, the PEC 31/07 (which is in advanced process of negotiation) and the proposed tax reform authored by Luiz Carlos Hauly, both will be objects of analysis in this work under the spectrum of notes of Daniel K. Goldberg (which is based on Raws' game theory and Richard Bird's doctrine), and Judge José Antônio Sampaio Dória, arriving at the conclusion that although they are not reforms capable of integrally modifying the system already produce results significant debates and are a spark of hope for a healthy future, the debates arising from these proposals will surely mature the studies of Tax and Financial Law and contribute to a strong Federalism, with truly autonomous federated entities.

Keywords: Federative Pact – Federalism — Tax Reform – Tax Law – Financial Law

## SUMÁRIO

### Sumário

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>2 FEDERALISMO: CONCEITO E RETROSPECTO HISTÓRICO</b> .....	<b>12</b>
2.1 Federalismo no Brasil .....	15
2.2 Espécies de Federalismo .....	21
<b>3 FEDERAÇÃO E SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988</b> .....	<b>23</b>
3.1 Constituição e Princípios .....	23
3.2 Princípios: Definição e Implicações .....	24
3.3 Princípios Tributários .....	26
3.3.1 Princípio da Legalidade Tributária .....	26
3.3.2 Princípio da Anterioridade Tributária .....	29
3.3.3 Princípio da Igualdade .....	30
3.3.4 Princípio da Competência .....	31
3.3.5 Princípio da Capacidade Contributiva .....	31
3.3.6 Princípio da Vedação do Confisco .....	32
3.3.7 Princípio da Liberdade de Tráfego .....	33
3.4 Tributos .....	35
3.4.1 Diferença entre Taxa e Imposto .....	35
3.4.2 Contribuição de Melhoria .....	39
3.4.3 Empréstimo Compulsório .....	40
3.4.4 Contribuições .....	42
<b>4 REPARTIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>43</b>
<b>5 REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS</b> .....	<b>46</b>
<b>6 REFORMAS TRIBUTÁRIAS</b> .....	<b>49</b>
<b>7 CONCLUSÃO</b> .....	<b>53</b>



<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>54</b>
--	-----------

## 1 INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária é um imperativo atual no cotidiano do país tendo em vista a complexa e excessiva carga tributária, o tema tem sido apresentado recorrentemente nos debates legislativos e econômicos nacionais, assim como o Pacto Federativo que tal qual tem sido tema recorrente nos âmbitos especializados.

Para que haja o funcionamento do Federalismo, opção de modelo de Estado consubstanciada no artigo 1º da Carta Magna, para além da independência político-administrativa é necessária a autonomia financeira dos entes que o compõe. Para José de Ribamar Caldas Furtado o pacto federativo brasileiro utiliza-se de duas técnicas para garantir a independência financeira:

a) reparte a competência para instituir tributos entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios;

b) assegura a participação de Estados, Distrito Federal e Municípios na receita tributária arrecadada pela União e garante o recebimento pelos Municípios de parte da receita tributária arrecadada pelos Estados.

Atualmente tramita no Poder Legislativo a PEC 31/07 e apensadas que contém em seu texto 17 propostas sobre a reforma tributária, dentre os principais pontos do texto já aprovados em uma comissão especial estão a unificação das 27 leis estaduais do ICMS e a criação do Imposto sobre Valor Adicionado Federal (IVA-F) que ocorrerá por meio da fusão do PIS/PASEP, da COFINS e da contribuição do salário-educação. A Proposta de Emenda Constitucional de relatoria do deputado Luiz Carlos Hauly por sua vez prevê a simplificação do sistema mediante a unificação de alguns impostos, desoneração dos impostos sobre a previdência, o fortalecimento da justiça social tributária e a criação de um ambiente propício para a entrada do capital internacional.

O Brasil é o país com a maior carga tributária na América Latina segundo um estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Os reflexos dessa grande tributação nem sempre são percebidos pela população, isto gera muitas críticas tendo em vista que desencadeiam a grande evasão fiscal e os escândalos cada vez mais frequentes de corrupção. Para além desse problema existe a crítica por parte dos poderes públicos estaduais e municipais quanto a distribuição das receitas tributárias entre os entes federados.

O presente trabalho utilizando do método científico de pesquisa bibliográfica buscou fazer uma retomada histórica das origens do Federalismo, sua aplicação no país, como se encontra constituído o sistema tributário no Brasil passando pelos princípios informadores e sobre as diversas espécies de tributos contextualizando o intérprete para por fim criar um ambiente propício para que houvesse a análise das propostas de Reforma Tributária amparados de igual forma pelas teorias e proposições de Daniel K. Goldberg e de José Antônio Sampaio Dória.

O objetivo desta obra é demonstrar qual é o caminho que o legislador está trilhando no tocante aos tributos bem como fomentar o debate e contribuir para com o aperfeiçoamento da técnica tributária e fiscal. O Direito Tributário e o Direito Fiscal são temas cada vez mais presentes no cotidiano do brasileiro que em grande parte encontra-se à deriva nas discussões, tivemos a destituição do Chefe do Executivo, processo oriundo do descumprimento da Responsabilidade Fiscal, o que demonstra o quão importante é este tema para o país. Em síntese, busca-se com a presente obra fomentar o debate acerca do Direito Tributário e do Direito Financeiro bem como de suas conexões entre si e com outros ramos do Direito.

## 2 FEDERALISMO: CONCEITO E RETROSPECTO HISTÓRICO

Com o intuito de estabelecer uma linearidade neste capítulo acerca do Federalismo é importante esclarecer qual foi a centelha desta forma de organização de Estado bem como o seu conceito fundamental. O Federalismo teve sua origem em 1787, com o surgimento dos Estados Unidos da América devido à união de forma permanente das até então treze colônias britânicas. Em um primeiro momento essa união se deu sob a forma de Confederação por meio de um tratado intitulado “Os Artigos da Confederação”, como bem analisa o jurista Nelson de Freitas Porfírio Junior:

*“O objetivo maior dos Artigos era a preservação da independência das ex-colônias perante a Inglaterra. Nessa primeira etapa, certamente em virtude da lembrança do recente passado de forte opressão e dominação pelo poder inglês, as ex-colônias optaram por manter intactas “soberania, liberdade e independência” recém-adquiridas, concedendo à então criada União (denominada Estados Unidos da América) somente alguns poucos poderes, que na prática limitavam-se à autorização para realização de negociações internacionais e à manutenção de uma força armada comum”<sup>1</sup>*

Observa-se diante das anotações do notável jurista que a centelha bem como as primeiras imbricações de um modelo que a posteriori daria origem ao Federalismo teve como *ratio* inicial a independência e uma maior autonomia, esse modelo de raciocínio inaugurou o Estado Federado e persiste até os tempos atuais, embora não se possa dizer que o Federalismo adote um modelo ideal, uma vez que cada Estado detém um tipo que se amolda melhor frente às suas particularidades.

Embora a Confederação tenha se concretizado mudando os paradigmas do *status quo* até então vigente, é importante destacar que diante dos frágeis laços estabelecidos, da pouca eficácia e do conflito de interesses que surgiram nesse modelo embrionário, houve uma revisão dos Artigos de Confederação no ano de 1787, data na qual, os representantes desses Estados Confederados aprovaram a transformação da Confederação em Federação, desta feita, elaboraram uma Constituição de observância obrigatória e que regia de igual maneira todos esses Estados até então confederados. É perceptível a influência de Montesquieu uma vez que a pedra angular deste novo modelo é o equilíbrio e a limitação entre os poderes

---

1 CONTI, José Maurício. Federalismo Fiscal, Barueri-SP: ed. Manole, 2004, p. 5

que foram divididos entre o Legislativo, Judiciário e Executivo, como observa Dalmon de Abreu Dallari:

*“Fortemente influenciados por MONTESQUIEU, os constituintes norte-americanos acreditavam fervorosamente no princípio da separação de poderes, orientando-se por ele para a composição do governo da federação. Elaborou-se, então, o sistema chamado de freios e contrapesos, com os três poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, independentes e harmônicos entre si, não se admitindo que qualquer deles seja mais importante que os demais. Foi também preciso conciliar a necessidade de um governo central com a intransigência dos Estados que não abriam mão de sua autonomia política. Aliás, é importante que não se perca de vista que no caso dos Estados Unidos a federação resultou, realmente, de uma união de Estados, o que é muito importante para explicar vários aspectos do mecanismo do sistema.”<sup>2</sup>*

Uma vez estabelecida a aurora do Federalismo é imperioso estabelecer uma noção que traduza esse modelo de organização de Estado. Para Dalmon de Abreu, são características desse modelo, o surgimento de um novo Estado a partir da união daqueles que aderiram a Federação e que a partir deste ato perdem sua condição de Estado, o autor ainda tece comentários quanto a nomenclatura de Estado que é dado a cada unidade federada, que em sua visão detém mais conotação política porquanto não são verdadeiramente Estados.

Ainda cabe destacar que na federação não há direito à secessão, essa previsão é um imperativo legal, ou seja, está expressa em algumas Constituições e implícitas em outras, refere-se quanto a impossibilidade de que uma vez que um Estado adote ao modelo de Federação em conjunto com outros, ele exerça a sua retirada, e assim não poderia deixar de ser, pois a força política bem como a soberania da federação são oriundas justamente da união das unidades federativas que juntas conjugam esforços para melhor atingir aos interesses ideais da União.

Uma vez efetivada a adesão ao Federalismo, há abdicação implícita da soberania, contudo mantém-se uma autonomia política limitada. É oriundo do próprio conceito de soberania que advém a impossibilidade de haver concomitância entre soberanias no mesmo Estado.

Na Federação não há hierarquia, o que existe é a distribuição de competências que são fixadas na Constituição como bem explica Dallari:

---

<sup>2</sup>DALLARI, Dalmon de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado, São Paulo-SP, ed. Saraiva, 1998, p. 92

“Não existe hierarquia na organização federal, porque a cada esfera de poder corresponde uma competência determinada. No caso norte-americano os Estados, que estavam organizando a federação, outorgaram certas competências à União e reservaram para si, conforme ficou expresso na Constituição, todos os poderes residuais, isto é, aquilo que não foi outorgado à União. Esta regra tem variado nas Constituições dos Estados Federais, havendo alguns que tornam expressa a competência dos Estados e outorgam à União os poderes residuais, havendo casos, ainda, de atribuição de poderes expressos à União e às unidades federadas. Modernamente, tornou-se comum a atribuição de competências concorrentes, ou seja, outorga de competência à União e às unidades federadas para cuidarem do mesmo assunto, dando-se precedência, apenas nesse caso, à União.”<sup>3</sup>

Aqui é importante destacar que ao mesmo passo em que há distribuição de competências efetivadas pela Constituição, a cada esfera de competência é atribuída renda própria cujas análises serão aprofundadas em outros capítulos deste trabalho. Dallari discorre acerca da necessidade de receitas próprias, uma vez que a atribuição de competência também importa na atribuição de encargos, uma vez que se tem encargos, é necessário possuir renda para fazer frente a esses encargos. Portanto, é imperativo no modelo federado, a necessidade de assegurar fontes de rendas suficientes, pois como bem pontua o autor, caso não fosse assegurada renda suficiente para fazer frente as despesas e encargos, a autonomia política seria somente uma ficção, uma vez que não pode agir com independência aquele que não dispõe de recursos próprios. O poder político nesse modelo também sofre uma partilha, há o governo federal no qual há participação das unidades federadas em concomitância com o povo, e os governos estaduais que detêm autonomia política na condução de assuntos de interesse locais, desde que em estrita observância à Constituição Federal que é o sustentáculo desse modelo de Estado. A representação política é concretizada de duas formas, uma vez que é efetuada pelo Senado que representa os Estados e pela Câmara dos Deputados que por sua vez representam o povo, portanto, nesse modelo é presente o sistema bicameral.

Diante de tudo que foi exposto é possível concluir que há uma desconcentração do poder que embora não seja de maneira integral já amplia de maneira significativa a participação na formação política, bem como afasta o perigo

---

<sup>3</sup>Dallari, Dalmon de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado, São Paulo-SP, ed. Saraiva, 1998, p. 93

de eventuais governos totalitários se estabelecerem. De outro viés, a crítica que se faz a esse modelo de Estado reside no fato de que coexistem no âmbito internos várias vontades e objetivos resultados da autonomia conferida que podem vir a instaurar conflitos jurídicos e políticos naquilo que o Poder Constituinte originário não foi capaz de anteceder.

## 2.1 Federalismo no Brasil

Os primeiros deslindes do modelo federativo no Brasil datam de 1831, data na qual D. Pedro I abdica o trono cedendo a forte pressão das elites agrárias em face à grande centralização que se encontrava no governo da época.

A pressão pela criação de regimes provinciais perdurou até 12 de agosto de 1834, data na qual foi editado por meio de Ato Adicional, a Lei nº 16 que criou a Monarquia representativa criando Assembleias Legislativas em substituição aos Conselhos Gerais das Províncias. Tal medida gerou a descentralização ao providenciar funções executivas e legislativas às Províncias, tal descentralização se deu de tal forma que alguns historiadores chegam a conceber que gerou-se um “Império Federado”.

Tal Ato Adicional para além da autonomia conferiu o poder de criar impostos, ainda que não tenha havido a discriminação de impostos nesta oportunidade, o parágrafo 5º do artigo 10º deste instrumento normativo determinou que a competência tributária das Províncias e dos Municípios não poderia se dar de forma prejudicial as imposições gerais do Estado e do Governo Central, vide:

“Art.10 - Compete às mesmas Assembléas legislar:

§ 5º - Sobre a fixação das despesas municipaes e provinciaes, e os impostos para ellas necessarios, com tanto que estes não prejudiquem as imposições geraes do Estado. As Camaras poderão propôr os meios de occorrer ás despesas dos seus municipios“.<sup>4</sup>

No ano de 1889, sagraram-se vitoriosos os movimentos contrários a um governo imperial, logo, com a Proclamação da República e com a expedição do Decreto nº 1 de 15 de Novembro de 1889 pelo Governo Provisório, instituiu-se no

---

<sup>4</sup> BRASIL. Lei nº 16 de 12 de Agosto de 1834. Faz algumas alterações e adições á Constituição Política do Imperio, nos termos da Lei de 12 de Outubro de 1832. Coleção das Leis do Império do ano de 1834. Rio de Janeiro: typographia nacional, 1866p. 47

país o modelo federado ao transformar em Estados o que era até então as Províncias, e uni-los sob a batuta de “Estados Unidos do Brazil”.

Nos artigos 6º e 7º do Decreto nº 1 fica evidente a coação para que houvesse a integração à Federação pelos Estados ao dispor que caso não efetivada a adesão, seria autorizada a intervenção bem como a previsão de supressão de eventuais governos locais, vide:

*“Art. 6º. Em qualquer dos Estados, onde a ordem publica for perturbada e onde falem ao governo local meios efficazes para reprimir as desordens e assegurar a paz e tranquillidade publicas, effectuará o Governo Provisorio a intervenção necessaria para, com o apoio da força publica, assegurar o livre exercicio dos direitos dos cidadãos e a livre acção das autoridades constituídas.*

*Art. 7º. Sendo a Republica Federativa Brasileira a fórmula de governo proclamada, o Governo Provisorio não reconhece nem reconhecerá nenhum governo local contrário á fórmula republicana, aguardando, como lhe cumpre, o pronunciamento definitivo do voto da nação, livremente expressado pelo suffragio popular”.<sup>5</sup>*

A Constituição é a base de um modelo federado, ao prever a distribuição de competências bem como a organização do Estado, portanto, passemos a análise da Constituição de 1891 que no arcabouço normativo trouxe em seu artigo 1º a previsão de adoção da República Federativa sob o regime representativo como forma de Governo, traduzindo-se na união perpétua e indissolúvel das Antigas Províncias em Estados Unidos do Brasil, a ideia de autonomia inerente ao Federalismo fica evidente no artigo 4º, 5º, 6º e 65 respectivamente deste mesmo instrumento normativo, vide:

*“Art 4º - Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se, para se anexar a outros, ou formar novos Estados, mediante aquiescência das respectivas Assembléias Legislativas, em duas sessões anuais sucessivas, e aprovação do Congresso Nacional.*

---

<sup>5</sup> BRASIL. Decreto nº 1 de 15 de Novembro de 1889. Proclama provisoriamente e decreta como forma de governo da Nação Brasileira a República Federativa, e estabelece as normas pelas quais se devem reger os Estados Federais. Coleção das Leis do Império de 1889. Rio de Janeiro: Imprensa nacional, 1890, p. 2



*Art. 5º - Incumbe a cada Estado prover, a expensas próprias, as necessidades de seu Governo e administração; a União, porém, prestará socorros ao Estado que, em caso de calamidade pública, os solicitar.*

*Art.6º - O Governo federal não poderá intervir em negocios peculiares aos Estados...*

*Art 65 - É facultado aos Estados:*

*1º) celebrar entre si ajustes e convenções sem caráter político (art. 48, nº. 16);*

*2º) em geral, todo e qualquer poder ou direito, que lhes não for negado por cláusula expressa ou implicitamente contida nas cláusulas expressas da Constituição".<sup>6</sup>*

Nesta oportunidade é que a flexibilidade deu lugar à rigidez de divisão de impostos entre União, Estados e Distrito Federal, pois em suas constituições e leis orgânicas já caberia o percentual da arrecadação a qual os Municípios fariam jus. Tal fato tem uma justificativa histórica, que para melhor esclarecer é propício traçar uma divisão entre o processo que se deu nos Estados Unidos da América que priorizaram a flexibilização na divisão de rendas tributárias, porquanto lá o modelo federativo é oriundo da agregação dos Estados, o Brasil por sua vez sofreu um processo inverso pois a preocupação quanto a distribuição de rendas visaram a preservação das imposições do Governo Central que eram prejudicadas pelas demandas das Províncias.

O Decreto nº 19.398 de 11 de novembro de 1930 marcou o retorno da centralização e supressão da autonomia das unidades federativas ao dissolver o Congresso Nacional, as Assembleias Legislativas Estaduais e Câmaras Municipais, cassando o mandato de todos os Governadores e Prefeitos bem como nomeando interventores para cada Estado membro que reportavam-se exclusivamente ao chefe do Executivo que na época era Getúlio Vargas, paradoxalmente à esta supressão observa-se que manteve-se vigorando as Constituições e Leis Estaduais,

---

<sup>6</sup> BRASIL. Constituição de 1891. Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, para organizar um regime livre e democrático, estabelecemos, decretamos e promulgamos a seguinte. Coleção de Leis da República de 1891. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891, p.2 e 11.

além de haver um reforço na autonomia financeira dos Estados e da garantia que a nova Constituição obedeceria ao modelo federativo.

Esta nova Constituição foi outorgada por Getúlio Vargas no ano de 1937 e ficou conhecida como “Polaca” pois foi inspirada no modelo semifascista polônes, essa Carta Magna manteve a restrição antes observada na autonomia dos demais entes federados, uma vez que aumentou o rol de situações que possibilitariam a intervenção da União nesses entes, havia também a possibilidade de transformação em Território da União caso suas receitas não fizessem frente a manutenção de seus serviços por três anos consecutivos, vide:

*"Art 8º - A cada Estado caberá organizar os serviços do seu peculiar interesse e custeá-los com seus próprios recursos.*

*Parágrafo único - O Estado que, por três anos consecutivos, não arrecadar receita suficiente à manutenção dos seus serviços, será transformado em território até o restabelecimento de sua capacidade financeira".<sup>7</sup>*

É evidente que este diploma legal ficou configurado sob a égide de uma racionalidade altamente centralizadora, que ao invés de fortalecer os laços da Federação, optou por albergar e tomar para si a competência daqueles entes que não pudessem fazer frente às suas despesas, retirando-lhes sua autonomia. Essa opção é fruto do cenário político da época, pois Getúlio era apoiado pela elite econômica composta por cafeicultores e industriais, esse apoio era oriundo das medidas do Executivo que passou a intervir na economia de forma a evitar abalos, um exemplo dessa medida é a compra do café excedente, por conta disso, a opção da elite na época foi por um Executivo forte para os auxiliar a continuar seu crescimento. De outra sorte também foi um fator essencial para a centralização do poder a alta polarização entre a Direita e a Esquerda bem como o medo da dita “ameaça comunista”.

A Constituição de 1946 foi promulgada ao final da Segunda Guerra Mundial, época na qual o Brasil sob a égide do dito Estado Novo passava por um paradoxo interessante, pois enquanto o Brasil combateu o nazismo ao lado dos Aliados na Europa, no cenário interno instaurou-se uma ditadura de caráter nazifascista. Desta

---

<sup>7</sup> BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 10 de Novembro de 1937. O Presidente da República dos Estados Unidos do Brazil. Diário Oficial da União - Seção 1 - 10/11/1937, p. 22359.

forma, a guerra tornou ainda mais evidente as medidas do governo centralizador de Vargas que passou a sofrer pressão pela redemocratização, para tanto convocou as eleições presidenciais para o fim do ano de 1945, porém, antes que elas ocorressem, a oposição capitaneada pelos militares Gaspar Dutra e Góis Monteiro destituiu Vargas do poder, encerrando o Estado Novo com o Brasil retornando a ter a figura da presidência com Gaspar Dutra.

Com a queda do Estado Novo, surgiram novos partidos no cenário político nacional, tais como o Partido Social Democrático (PSD), União Democrática Nacional (UDN) e Partido Progressista Brasileiro (PSB). No seio desse pluralismo político e ideológico a Constituição de 1946 ganhou vida tendo dentro de suas disposições a previsão de mandato de cinco anos para o chefe do Executivo eleito pelo povo, Poder Legislativo composto por Senadores e Deputados também eleitos pelo povo, organização do Poder Judiciário e a autonomia política e administrativa dos entes federados, o fortalecimento da autonomia fica evidente nas disposições do artigo 7º desse diploma normativo, o qual prevê um aprimoramento da figura da intervenção em detrimento da legislação anterior, vide:

*"Art 7º - O Governo federal não intervirá nos Estados salvo para:*

*I - manter a integridade nacional;*

*II - repelir invasão estrangeira ou a de um Estado em outro;*

*III - pôr termo a guerra civil;*

*IV - garantir o livre exercício de qualquer dos Poderes estaduais;*

*V - assegurar a execução de ordem ou decisão judiciária;*

*VI - reorganizar as finanças do Estado que, sem motivo de força maior, suspender, por mais de dois anos consecutivos, o serviço da sua dívida externa fundada;*

*VII - assegurar a observância dos seguintes princípios:*

*a) forma republicana representativa;*

*b) independência e harmonia dos Poderes;*

*c) temporariedade das funções eletivas, limitada a duração destas à das funções*

*federais correspondentes;*

*d) proibição da reeleição de Governadores e Prefeitos, para o período imediato;'*

*e) autonomia municipal;*

*f) prestação de contas da Administração;*

*g) garantias do Poder Judiciário".<sup>8</sup>*

Embora tenha retomado às características fundantes de uma Federação, as disposições da Constituição de 1946 foram paulatinamente suprimidas e isto se deve ao contexto histórico da época. O Presidente Juscelino Kubitschek adotou um modelo econômico no país, investindo nas industrializações e na exportação, o que levou o país a uma crise econômica uma vez que o capital estrangeiro recusava-se a investir pois temia a concorrência com os produtos brasileiros no cenário internacional, eles exigiam que o país lhes dessem o controle tanto da política quanto da economia. Estas exigências culminaram nos Atos Institucionais, onde o Governo Militar por meio do golpe de 1964 reatou laços com os capitalistas estrangeiros.

Nesta nova guinada nacional para o autoritarismo é que teve nascimento a Constituição de 1967, um diploma normativo altamente centralizador, onde os poderes eram reunidos nas mãos do chefe do Executivo que detinha a competência para suspender direitos políticos, cassar mandatos e para além disso extinguiu a pluralidade de ideias no âmbito dos poderes no Brasil, pois decretou o fim dos partidos políticos.

O Brasil neste período ficou conhecido pelo "milagre econômico", pois houve um crescimento exponencial na economia do país, algo que nunca antes foi visto em sua história. Um dos preceitos do Federalismo é que os entes federados que compõem a União detenham recursos próprios para fazer frente aos seus encargos,

---

<sup>8</sup> BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Constituição dos Estados Unidos do Brasil decretada pela Assembleia Constituinte. Diário Oficial da União – Seção 1 – 19/9/1946, p. 13059

logo, aumentando sua autonomia, o que se viu nesse período autoritário foi exatamente o contrário, uma vez que o grande crescimento econômico brasileiro se deu em grande parte graças ao investimento estrangeiro no país, uma vez que o governo concedeu privilégios ao capital estrangeiro, as receitas tinham origem externa ao país e ficavam concentradas na União que priorizava o seu uso conforme lhe aprouvesse.

Este modelo econômico entrou em colapso com a ajuda da chamada Crise do Petróleo de 1973 onde as exportações caíram e o mercado interno se viu estagnado devido ao fato de que as classes mais abastadas não consumiam os produtos duráveis na mesma medida que se deu no aumento exponencial da economia já as classes menos abastadas não tinham acesso a esses produtos pois seus salários e suas condições de vida ainda eram muito precárias.

O declínio do modelo econômico adotado pelo autoritarismo no Brasil e do próprio autoritarismo se iniciou a partir de 1974 com a gradativa abertura política do país. Em 1986 houveram as eleições para o Congresso Nacional e os quinhentos e cinquenta e nove eleitos compuseram a Assembleia Constituinte responsável por elaborar a nova Constituição e assim o fizeram entre 1987 e 1988.

A Constituição de 1988 foi fruto de um extenso debate e também do processo de redemocratização do país, tanto que fora apelidada de constituição cidadã justamente pelo seu caráter democrático, ela representa a retomada do Federalismo no país, entretanto para discorrer mais sobre o assunto cabe aqui uma breve incursão sobre as espécies de Federalismo.

## **2.2 Espécies de Federalismo**

O Federalismo carrega características distintas em seu processo de formação o que possibilita distinguir um modelo federalista para outro. Portanto, este modelo de formação de Estado pode ser dual/dualista, cooperativo, de integração, de equilíbrio, simétrico ou assimétrico.

O Federalismo dualista como o próprio nome sugere caracteriza-se por ter duas esferas de poder, cada qual com competências e encargos próprios, além de uma repartição que se dá de maneira horizontal, este modelo caracteriza-se pela definição por meio da Constituição de tributos de competência própria dessas

esferas de poder, entretanto não há uma preocupação que esses poderes atuem em sintonia, conforme discorre Nelson de Freitas Porfírio Junior:

*“Não existe nenhuma preocupação constitucional com a coordenação ou a harmonização das atividades exercidas por cada uma delas. Esse é o tipo clássico de federalismo, mais característico das federações formadas por agregação”.*<sup>9</sup>

O Federalismo cooperativo por sua vez caracteriza-se por ser justamente o oposto ao Federalismo dualista, pois existe a necessidade de que ocorra uma harmonização entre os Estados e o governo central com o intuito de alcançar um objetivo em comum que é resolver as mazelas que acometem a nação, o mecanismo clássico de ajuda presente nesse modelo são as frequentes concessões de ajudas federais aos Estados-membros, segundo Dircêo Torrecillas Ramos, neste modelo estão presentes as noções de união, aliança, cooperação e solidariedade.<sup>10</sup>

O Federalismo de integração é um modelo paradoxal pois traduz-se justamente na intervenção da União na autonomia dos Estados-membros com o intuito de se obter uma maior eficiência em termos de captação bem como na alocação de recursos, o que, como vimos vai de encontro ao substrato do Federalismo que importa na autonomia dos Estados-membros tanto na captação bem como para fazer frente aos seus encargos, este modelo pode incorrer em um Estado unitário previsto constitucionalmente com algum grau de descentralização.

O Federalismo de equilíbrio ao conferir autonomia visa diminuir as diferenças existentes entre os diversos entes federados, a correção dessas disparidades é atingida por meio de mecanismos de cooperação. Complementando essa ideia de equilíbrio invoca-se o Federalismo simétrico onde o tratamento conferido aos entes federados é diferente na medida de suas diferenças, pois não seria racional tratar todos os entes de maneira equânime sendo que eles encontram desigualdades naturais e históricas em seu caminho, seria fortalecer essas diferenças, entretanto a aplicação desse modelo na prática encontra óbices já que torna difícil a escolha de critérios justos e objetivos para esse tratamento desigual de forma a garantir a isonomia.

---

<sup>9</sup> CONTI, José Maurício (org.). Federalismo Fiscal . Junior, Nelson de Freitas Porfírio. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal – Barueru. SP: Manole, 2004 p. 9

<sup>10</sup> RAMOS, Dircêo Torrecillas. O Federalismo Assimétrico. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 49

O Brasil atualmente adota um Federalismo cooperativo dado que a Constituição prevê diversos instrumentos para garantir a cooperação como os órgãos regionais de desenvolvimento, os repasses previstos na Carta Magna de receitas tributárias para os Estados-membros e Municípios e dos Estados para os Municípios, bem como a concessão de incentivos fiscais e subsídios.

### **3 FEDERAÇÃO E SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

#### **3.1 Constituição e Princípios**

Como visto anteriormente a concretização da Federação se dá por meio da autonomia, esta que por sua vez é impulsionada pelo ato de auferir rendas para fazer frente a seus encargos e políticas. É importante pontuar que grande parte das disposições acerca do Sistema Tributário encontram guarida em nossa Carta Magna, entretanto para entender essas disposições é necessário ter uma noção do que compõe esse sistema, Kiyoshi Harada, especialista em Direito Tributário o conceitua como:

*“...conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição”<sup>11</sup>*

Dentre outras palavras, seria o arcabouço normativo que trata das disposições acerca da composição de receita pelo Estado (tributos), estruturados em um conjunto concatenado e devidamente harmonizado em suas implicações recíprocas, constituem verdadeira pedra angular do Estado.

Para além desse conceito, aprofundando no tema, o autor alega que trata-se de um sistema parcial (sistema constitucional tributário) uma vez que se encontra inserto em um sistema maior que ele conceitua como global (Constituição).

Geraldo Ataliba negou o caráter nacional do Sistema Tributário, tendo em vista que existe autonomia dos Estados e Municípios para estruturar seus respectivos sistemas, mesmo que encontrem um substrato comum que são os princípios constitucionais, segundo o saudoso doutrinador:

*“Há um sistema tributário brasileiro, sem dúvida, mas, ao contrário do francês e do italiano, por exemplo, não reúne as condições para ser considerado nacional.*

---

<sup>11</sup> HARADA, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988/Curitiba: Juruá, 2006. p. 19

*E o fato de haver normas constitucionais voltadas para todas as pessoas políticas – o que sempre houve aqui e em todas as federações – não chega, por si só a dar tal caráter ao sistema.*

*Para que este pudesse ser reputado nacional, seria necessário que o legislador que o plasma também se revestisse da mesma qualidade, o que não acontece. Pelo contrário, temos uma multiplicidade de legisladores a contribuir para a modelagem do Sistema Tributário”.<sup>12</sup>*

Entretanto o caráter nacional que se atribui ao Sistema Tributário é oriundo justamente da congregação da legislação federal com as estaduais e municipais, que se unem em conjunto respeitando a princípios comuns e harmônicos.

### 3.2 Princípios: Definição e Implicações

Uma vez já delimitado o escopo deste capítulo é necessário uma breve análise sobre o que se tem como princípios bem como quais são os princípios atinentes a este sistema. Hans Kelsen apregoou em sua obra intitulada “Teoria Pura do Direito” que “o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma”<sup>13</sup>.

De tal forma, as normas encontram-se dispostas hierarquicamente em uma pirâmide normativa, sendo assim, as normas que compõem a base devem garantir respeito as disposições daquelas que se encontram acima uma vez que são o seu argumento de validade e em última instância devem encontrar conformidade com a Lei Maior que é a Constituição, responsável por limitar o Poder Público e estruturar todo o arcabouço normativo.

Kelsen discorre acerca da Carta Magna afirmando não se tratar apenas de uma lei superior mas sim de uma lei que se constitui em "matriz de todas as manifestações normativas do Estado", já que regula o "processo de criação de normas jurídicas" e "traça os princípios, as diretivas e os limites para o conteúdo das leis futuras"<sup>14</sup>.

Ao legislador e intérprete da lei não é cabível solapar as disposições constitucionais a seu bel prazer dando sua própria interpretação ao que nela se encontra esculpido, é preciso que haja uma conformidade no ato de formular leis

<sup>12</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p.223-224.

<sup>13</sup> KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, 2ª ed., vol. II, trad. de João Baptista Machado, Coimbra, Arménio Amado Editor, Sucessor, 1962, p. 2.

<sup>14</sup> KELSEN, Hans. "La garantiejurisdictionnelle de la Constitution", Revue du Droit Public 1928, pp. 204-205



bem como e em sua aplicação com aquilo que encontra-se explicitamente na Constituição em seus artigos e com aquilo que está implícito, ou seja, os princípios informadores e estruturantes da racionalidade da Lei Suprema.

A não observância das disposições constitucionais implica em inconstitucionalidade que por sua vez pode dar-se de duas formas, sendo elas formal (quando a norma inferior é editada por autoridade sem a competência para tal ou quando

em desconformidade com o procedimento adequado para tal), e material (quando a norma inferior não encontra guarida tanto em norma constitucional quanto em princípio constitucional).

As normas constitucionais são graduadas em sua relevância dado que algumas traduzem-se em regra e ao passo que outras constituem princípios. São várias as concepções que se tem acerca do que são os princípios, entretanto a aceção mais aceita é de que se trata do guia do ordenamento jurídico, uma vez que possuem um grau de abstração elevado visando traçar as diretrizes do ordenamento jurídico, dentre outras palavras, trata-se de uma norma com um grau de abstração e generalidade maior do que as demais, assumindo funções informativas, interpretativas e suprindo o sistema, constituindo-se verdadeiro alicerce dele.

As regras por sua vez, são normas com um nível reduzido de generalidade, na maioria das vezes essas regras compõem o necessário para que alguém esteja investido na titularidade de um direito subjetivo, uma vez que possuem um elevado nível de concretude, aqui cabe fazer menção à doutrina de Celso Bastos:

*“Em síntese, pois, os princípios são de maior nível de abstração que as meras regras e, nestas condições não podem ser diretamente aplicados. Mas, no que eles perdem em termos de concreção ganham no sentido de abrangência, na medida em que, em razão daquela sua força irradiante, permeiam todo o texto constitucional, emprestando-lhe significação única, traçando os rumos, os vetores, em função dos quais as demais normas devem ser entendidas”<sup>15</sup>.*

Diante do exposto é possível chegar à conclusão de que os princípios são elementos estruturantes do ordenamento jurídico constitucional, constituem pedra angular das interpretações das normas constitucionais e portanto guiam a

---

<sup>15</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Hermenêutica e interpretação constitucional. 3. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 208

interpretação e aplicação das normas jurídicas, desta maneira a violação de suas disposições incorre em grave ataque ao sistema como um todo, aqui cabe trazer a doutrina do brilhante jurista Celso Antônio Bandeira de Mello que com precisão cirúrgica define princípio bem como as graves implicações de sua não observância:

*“Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que já por nome sistema jurídico positivo.*

*“Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais”<sup>16</sup>*

### 3.3 Princípios Tributários

#### 3.3.1 Princípio da Legalidade Tributária

Trata-se de princípio democrático que atribui ao povo a chamada autotributação uma vez que aqueles que foram eleitos para representá-lo é que vão discutir as inovações e alterações tributárias.

Este princípio encontra-se albergado na Constituição em seu artigo 150, inciso I, vide:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, Ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.*

Da intelecção desse enunciado normativo é possível inferir que o ato de instituir ou aumentar tributo está condicionado à instituição de uma lei que assim estabeleça, dado que somente a lei em sentido estrito pode criar, modificar ou extinguir tributos, entretanto é importante salientar o fato de que o princípio da legalidade tributário não está restrito a somente à vedação de cobrança ou majoração de tributo sem lei prévia, este princípio capitania a política de incentivos

---

<sup>16</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Elementos de direito administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 230.

fiscais, repartição de tributo pago indevidamente, concessão e revogação de isenção.

Para ilustrar o que foi dito com precisão cabe trazer à baila as reflexões de Alberto Pinheiro Xavier:

*“O princípio da legalidade no Estado de Direito não é já, pois, mera emanção de uma ideia de autotributação, de livre consentimento dos impostos; antes passa a ser encarado por uma nova perspectiva, segundo a qual a lei formal é o único meio possível de expressão da justiça material. Dito em outras palavras: o princípio da legalidade tributária é o instrumento – único válido para o Estado de Direito – de revelação e garantia da justiça tributária”<sup>17</sup>.*

Para além da disposição positivada na Lei Maior, este princípio guarda conformação com o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 97 com seus 6 incisos, estabelece os temas que dentro do Direito Tributário terão necessariamente que ser precedidos por uma lei, vide:

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus*

*dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

Tanto o inciso I quanto o II que tratam da criação de tributos, de sua eliminação do sistema normativo tributário e do seu aumento ou redução respectivamente, encontram correspondência com o artigo 150 inciso I da Constituição Federal. O aprofundamento normativo retratado neste artigo com relação ao princípio da legalidade se inicia a partir do terceiro inciso que trata do fato gerador e da obrigação tributária principal, aqui cabe algumas considerações para

---

17 XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 11

alinhar o tema do que se tem por fato gerador e obrigação tributária principal, na doutrina de Geraldo Ataliba o fato gerador trata-se da materialização no mundo dos fatos da hipótese de incidência abstratamente prevista na norma, dentre outras palavras, é o momento concreto no qual ocorre a conduta abstratamente prevista em lei prévia, já a obrigação tributária principal trata da obrigação prioritária que surge com a ocorrência do fato gerador que é a obrigação de entregar dinheiro ao Estado.

O inciso IV trata que a lei estabelecerá a fixação da alíquota bem como a base de cálculo do tributo, aqui novamente cabe fazer breves explanações acerca do que são esses conceitos, ambos são elementos essenciais para quantificar o valor devido do tributo, a base de cálculo deve guardar estrita relação com a hipótese de incidência uma vez que é a quantificação daquela, a título de exemplo, utilizaremos o imposto de renda como premissa de análise, a hipótese de incidência deste tributo é o ato de auferir renda, a base de cálculo será o montante em pecúnia desta renda auferida, a alíquota por sua vez é a porcentagem sobre a qual o tributo vai incidir em cima deste fato, ou seja, a alíquota que irá incidir sobre o montante da renda auferida.

O inciso V trata que haverá atuação exclusiva da lei quando o escopo for definir outras infrações, a respeito desse inciso, o brilhante doutrinador Kyoshi Harada faz importantes observações:

*“A primeira parte do citado inciso, apesar de exigir lei para a fixação da penalidade (nulla poena sine lege”), não prescreveu igual orientação para definição de infrações decorrentes de ações ou omissões contrárias aos dispositivos das lei tributária, distanciando-se do princípio “nullum crimem sine lege”.<sup>18</sup>*

Por fim, o inciso VI versa que cabe a lei dispor acerca das hipóteses de exclusão (é um benefício concedido ao contribuinte, pode se dar de duas maneiras sendas elas a anistia ou isenção), suspensão (paralisação do curso do processo devido às causas previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, perdurando enquanto durarem essas causas), extinção dos créditos tributários (encerramento da exigibilidade do crédito tributário devido à ato ou fato jurídico que detenha o condão de fazer desaparecer a obrigação) bem como sobre a dispensa ou redução da penalidade.

---

18 HARADA, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988. 2. ed. rev. e atual. até a EC 47/05. Curitiba: Juruá, 2006. p. 164

### 3.3.2 Princípio da Anterioridade Tributária

Esse princípio encontra-se positivado na Constituição pátria em seu artigo 150, inciso III, alínea b e c, este último foi adicionado pela Emenda Constitucional nº 42/2003 visando afastar a lamentável prática do legislador de editar tributos no último dia do ano de forma que sua cobrança já fosse possível no primeiro dia do ano seguinte, prejudicando gravemente a segurança jurídica do contribuinte e sua previsibilidade para lidar com questões tributárias, o artigo assim dispõe:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*III - cobrar tributos:*

*b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;*

*c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”*

Da inteligência do enunciado contido nesse dispositivo fica evidente que a instituição ou aumento de tributos deve estar condicionada à edição de lei antes do início do exercício no qual é cobrado para além disso a lei terá um período de vacância de pelo menos noventa dias. Ademais, se essa lei for publicada até o último dia de dezembro, somente será exigível no mês de abril do ano seguinte.

Mister apontar que este princípio comporta algumas exceções tais como: a) os empréstimo compulsórios destinados a atender despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa, na sua iminência ou em caso de calamidade pública; b) os impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de créditos, câmbio e seguro, ou relativa a títulos ou valores imobiliários; c) impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra externa.

Para além das já citadas exceções cabe aqui citar as contribuições da seguridade social, os aumentos de alíquotas do ICMS bem como da contribuição de intervenção no domínio econômico, entretanto todos os exemplos citados submetem-se a exigência dos noventa dias.

A disposição dos noventa dias de antecedência contida na alínea c, do inciso III do artigo 150 não é aplicável ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza bem como à base de cálculo do IPVA, IPTU, dentre outras

palavras, é autorizado o legislador editar uma lei no último dia do exercício anterior e que essa lei passe a vigor no primeiro dia do exercício financeiro.

Perceptível a nobre intenção do legislador ao elaborar as disposições acerca da anterioridade genérica e nonagesimal, entretanto, essas disposições foram fragilizadas com as exceções incluídas posteriormente, momento no qual o legislador utilizou-se da prática legislativa para prejudicar o contribuinte em seus direitos mais fundamentais que são a segurança jurídica bem como a capacidade de se preparar para planejar seu orçamento.

### 3.3.3 Princípio da Igualdade

Este princípio consubstancia-se em um dos primados mais basilares do sistema jurídico como um todo, que é a disposição de que todos devem ser tratados igualmente perante a lei (princípio geral da isonomia jurídica).

Encontra guarida no artigo 150, inciso II do Código Tributário Nacional que dispõe:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”.*

Dentre as formas de concretização desse comando principiológico está o imposto progressivo, como bem expõe o doutrinador Hugo de Brito Machado:

*“Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza”.*<sup>19</sup>

Dentre outras palavras, aquele que detém uma maior manifestação de riqueza possui uma maior capacidade contributiva logo de pagar o imposto em uma proporção mais elevada de forma que fique proporcional com aqueles que detém uma capacidade contributiva minorada, dessa forma atinge-se o ideal preconizado por este princípio que é a igualdade.

---

19 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 51

Nesse momento é que surge a problemática de aplicação deste princípio, pois, como se pode ponderar, instituir critérios válidos para que ocorra a discriminação e como disciplinar as desigualdades naturais existentes entre as pessoas? Apesar das formulações doutrinárias, aquela que vêm sendo mais bem aceita é a de que o critério de discriminação deve guardar correspondência com a finalidade da norma, ilustrando essa passagem podemos utilizar o exemplo de um concurso para policial, nessa hipótese é plausível que se exija certas características e aptidões físicas tendo em vista o cotidiano da profissão, ou seja, guardam uma correspondência com a finalidade, de outra monta, não seria plausível exigir características físicas em um concurso para Juiz, pois não vínculo com a finalidade, é um trabalho eminentemente intelectual.

#### **3.3.4 Princípio da Competência**

Este princípio se traduz em uma limitação ao poder de tributar, uma vez que a matéria já foi outorgada constitucionalmente à ente diverso. A competência tributária é o poder impositivo juridicamente delimitado, em algumas hipóteses o é dividido.

Portanto, este comando principiológico estabelece que cada entidade tributante deve agir em conformidade e nos limites da parcela do poder impositivo que lhe foi atribuída.

#### **3.3.5 Princípio da Capacidade Contributiva**

Esta disposição principiológica encontra-se albergada no artigo 145, § 1º da Carta Magna que versa que sempre que houver a possibilidade, os impostos terão caráter pessoal e terão sua gradação baseada na capacidade econômica do contribuinte, possibilitando à administração tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, devendo sempre atender e pautar-se pelos direitos individuais nos termos da lei.

A redação introdutória pode induzir em erro ao levar o intérprete a entender que sempre que possível, seja o equivalente redacional de observar a capacidade contributiva somente quando possível, Hugo de Brito Machado faz algumas observações acerca deste entendimento:

“Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o sempre que possível, do § 1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos,

pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal”.<sup>20</sup>

A tese emplacada pelo doutrinador encontra correspondência fática vide os impostos reais, hipótese na qual a graduação segundo a capacidade contributiva do contribuinte não é adequada, pelo fato de levam em conta matéria tributária, ou seja, o próprio bem ou coisa. Dentre outras palavras, não há como mensurar a capacidade econômica levando em conta aspectos pessoais dado que esses impostos não levam em conta este aspecto.

Importante notar que este princípio assenta-se sob a perspectiva de que a justiça fiscal é alcançada por meio da personalização e na graduação do imposto levando em conta a capacidade do contribuinte, portanto, os encargos sofrem uma repartição que por sua vez é proporcional a capacidade de cada contribuinte.

Kiyoshi Harada discorre acerca deste princípio:

“A personalização e a graduação do imposto exigirão uma técnica tributária acurada. Implantar um imposto dentro do limite justo para milhões de contribuintes díspares, sob o ponto de vista socioeconômico, constituirá um desafio permanente à imaginação do legislador”.<sup>21</sup>

Essa análise justifica-se pelo fato de que o Brasil é um país de proporções continentais, desta feita, conseguir alcançar os contribuintes de forma igualitária sendo que estes se encontram em situações extremamente plurais, exige a imaginação bem como o conhecimento profundo por parte do legislador dessas situações.

### **3.3.6 Princípio da Vedação do Confisco**

Esse comando principiológico encontra-se positivado no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988, versa que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir imposto com efeito de confisco. O conceito de confisco para os fins preconizados pela Constituição é nebuloso, sua análise pende do caso concreto, portanto o contribuinte pode invocá-lo sempre que entender que o tributo está confiscando seus bens.

Caberá ao Poder Judiciário diante da concretude da problemática que se apresenta perante ele, estabelecer se há o confisco ou não, trata-se, portanto, de

---

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 52  
<sup>21</sup> Harada, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988. 2. ed. rev. e atual. até a EC 47/05. Curitiba: Juruá, 2006. p. 210



um instrumento de segurança jurídica conferido ao contribuinte em detrimento da vontade estatal de captação de recursos a qualquer custo.

A interpretação sobre o efeito confiscatório de um tributo não pauta-se pela perspectiva reducionista, depende de uma interpretação sistemática da carga tributária para se estabelecer se o efeito de confisco encontra-se presente ou não.

Doutrinadores entendem estar presente o efeito confiscatório sempre que a alíquota real do tributo for superior à margem de lucro com que o contribuinte opera tratando-se de impostos sobre produção e circulação de serviços.

Aliomar Baleeiro entende que o efeito confiscatório encontra-se presente quando há absorção de todo o valor da propriedade impedindo o exercício de uma atividade lícita e moral<sup>22</sup>. O doutrinador Ruy Barbosa Nogueira por sua vez entende que o confisco consubstancia-se na absorção efetuada pelo tributo da totalidade do valor da situação ou do bem tributário, bem como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente<sup>23</sup>.

Kiyoshi Harada tece algumas diretrizes para identificar se há efeito confiscatório ou não em um tributo, vide:

*“...para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade etc”<sup>24</sup>.*

Dentre outras palavras, o efeito confiscatório de um tributo não é passível de análise por si só, é necessário uma leitura sistemática, conjugando-se a capacidade contributiva juntamente com a moderação e razoabilidade da tributação, para além do disposto, deve verificar se o tributo guarda conformação com o arcabouço principiológico garantidor da propriedade e das demais searas correlatas.

### **3.3.7 Princípio da Liberdade de Tráfego**

Preconizado pelo artigo 150, inciso V da Constituição Federal de 1988, este princípio versa acerca da impossibilidade do tributo obstar o tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Importante destacar que

<sup>22</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 536

<sup>23</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 130

<sup>24</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017 p. 273

não se trata de impedimento à instituição de tributos que se referem às operações interestaduais e intermunicipais de circulação de bens e mercadorias mas sim um impedimento da instituição de tributo cuja hipótese de incidência traduza-se essencialmente no ato de transpor às fronteiras estaduais ou municipais.

É um princípio que traduz e reforça o pacto federativo, uma vez que afasta ingerências nas operações que cruzam Estados ou Municípios devido à unidade econômica e política vigente no território nacional.

A unidade do território nacional é resultado da opção pelo Estado Federativo, sobre essa opção Manoel Gonçalves Ferreira Filho traça algumas observações:

*“Estado Federal é um estado e, por isso, apresenta um aspecto unitário, quer no plano internacional, quer no mero plano interno. No plano internacional, esse aspecto se manifesta em sua unidade e personalidade, só o Estado Federal é pessoa de Direito Internacional Público...”*

*No plano interno essa unidade se manifesta antes de mais nada pela existência de um ordenamento jurídico (constitucional ou não) próprio do todo, com uma organização completa competente em todo o território e sobre todos os habitantes desse território”<sup>25</sup>.*

Fazemos aqui remissão à primeira parte deste trabalho para traduzir o que disse o autor. O Estado Federal é composto pela união indissolúvel dos entes federados que a partir do momento que optam por aderir a este modelo de estado abdicam de sua soberania, bem como aceitam a submissão à uma Constituição comum, devendo estrita observância a essa Lei Maior. Ademais cabe ressaltar que embora submetidos aos desígnios da Federação, preservam a sua autonomia, devendo conduzir suas ações de maneira harmônica em estrita observância ao Pacto Federativo.

Permitir a tributação baseada unicamente no ato de transpor as fronteiras estaduais e municipais, é conduta que fragiliza o modelo federativo, uma vez que permite que se instaure uma competição interna e condutas que enfraquecem este modelo. Antes dessa disposição principiológica era comum no país que houvesse tributos interestaduais acarretando em alguns absurdos, como exemplo dessa situação podemos citar o imposto de exportação que incidia sobre a operações de venda de mercadoria de um Estado-membro para outro, como bem assevera Aliomar Baleeiro:

---

25 FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 1967. p.70.

*“Até o advento da Emenda Constitucional nº 18/65, o imposto de exportação era de competência dos Estados-Membros, que interferiam, assim, diretamente, na política relacionada com o comércio exterior. O equívoco foi corrigido e, desde então, se atribuiu à União o imposto de exportação, retomando o ente federal o domínio sobre os critérios na condução daquela política.”<sup>26</sup>*

Portanto, enquanto de competência dos Estados-Membros e na ausência do princípio ora retratado a prática de tributação do tráfego de bens e serviços interestaduais e intermunicipais era corriqueira, tal conduta foi corrigida a partir do momento que este imposto passou a ser de competência da União bem como quando foi elaborada essa disposição principiológica.

### **3.4 Tributos**

#### **3.4.1 Diferença entre Taxa e Imposto**

Como foi tratado anteriormente neste trabalho, o fortalecimento da Federação passa necessariamente pela concretização da autonomia dos entes federados, um dos pilares dessa autonomia é a receita para que os entes federados possam fazer frente a seus encargos bem como implementar suas políticas visando o seu desenvolvimento.

Neste capítulo trataremos dos tributos em espécie, mais precisamente discorrendo acerca de sua hipótese de incidência, implicações práticas, de quem é a competência para legislar e instituir bem como as demais discussões que são pertinentes ao escopo do presente trabalho.

Para clarear o objetivo deste capítulo é necessário estabelecer as diferenças existentes entre taxa e imposto. Imposto é o tributo que se caracteriza pelo surgimento da obrigação tributária devido a ocorrência de um fato gerador que é independente de qualquer atividade estatal, como bem dispõe o texto do artigo 16 do Código Tributário Nacional, vide: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, o brilhante doutrinador Paulo de Barros Carvalho assim conceitua o imposto: “podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”<sup>27</sup>. Portanto, conjugando a leitura da lei bem como da doutrina é possível chegar a conclusão de que o imposto prescinde de uma contrapartida estatal, ou seja, independe de uma atividade estatal

<sup>26</sup> ALIOMAR, Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.224

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2003 p. 36.

para que haja o seu surgimento, portanto o imposto é tido como tributo não vinculado, sua função essencial é a captação de recursos para os cofres públicos.

Os impostos detêm uma classificação própria, eles podem ser classificados em:

a) **Diretos e Indiretos**: os impostos diretos fazem menção àqueles nos quais o contribuinte dá ensejo ao fato imponible, não há repercussão pois quem arca com a carga tributária é ele próprio. O indireto por sua vez faz menção àqueles cuja carga tributária é suportada por um terceiro, ou seja, o ônus financeiro oriundo do tributo transfere-se ao consumidor final pelo que é tido como o fenômeno da repercussão econômica.

b) **Impostos Pessoais e Reais**: os impostos pessoais são aqueles que se atrelam às condições particulares do contribuinte, ou seja, é um tributo de caráter subjetivo uma vez que leva em conta qualidades do sujeito passivo da obrigação tributária. Os impostos reais por sua vez se atrelam à matéria tributária, ou seja, o próprio bem ou coisa sem se ater às condições pessoais do contribuinte.

c) **Impostos Fiscais e Extrafiscais**: os impostos fiscais como o próprio nome supõe são aqueles que detêm função eminentemente arrecadatória, ou seja, capta valores para compor os cofres públicos. Os impostos extrafiscais de outra monta tem finalidade regulatória do mercado ou da economia do país.

d) **Classificação do Código Tributário Nacional**: O CTN divide os impostos em quatro grupos, entretanto a classificação que o código de normas tributárias pressupõe não é adotado como um modelo pela doutrina tampouco pelo Supremo Tribunal Federal. O CTN dispõe que os tributos podem ser: sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e circulação e especiais.

e) **Impostos Progressivos, Proporcionais e Seletivos**: os impostos progressivos consistem naqueles cuja alíquota é majorada na mesma proporção de sua base de cálculo, a progressividade traduz-se em um critério quantitativo. Os impostos proporcionais por sua vez adotam uma alíquota única que incide sobre uma base de cálculo que pode variar. Os impostos seletivos por sua vez se apresentam como elemento apto a substituir a pessoalidade preconizada pelo artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal, quando é impossível sua aplicação, como exemplo desses tributos temos o ICMS e o IPI, evidente que a pessoalidade não é um elemento apto a informar estes tributos uma vez que incidem sobre circulação de

mercadorias e prestação de serviços bem como sobre os produtos industrializados, desta feita, são classificados como impostos seletivos para uma adaptação à realidade dos fatos.

Uma vez analisados os impostos e suas classificações é dado o momento de analisar as taxas que se encontram diametralmente opostas, uma vez que estão imediatamente vinculadas a uma contraprestação estatal, portanto, sua hipótese de incidência leva necessariamente em conta uma atividade engendrada pela Administração Pública essa atividade por sua vez relaciona-se diretamente com o contribuinte dado que ele é o destinatário da atividade estatal.

Sendo um tributo que apresenta-se diante de uma atividade estatal, detém competência para sua cobrança, a entidade impositora, podendo ela ser a União, Distrito Federal, Estados ou Municípios, ou seja, é um tributo de competência comum tal qual preconizado pelo artigo 145, inciso II da Constituição Federal bem como o artigo 77 do Código Tributário Nacional, vide:

*“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;”*

*“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.*

Diante do exposto, são duas as ocasiões que ensejam o surgimento da obrigação tributária no caso das taxas, podendo ser o exercício regular do poder de polícia ou a efetiva/potencial utilização de serviço público específico e divisível que pode ser efetivamente prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.

O artigo 79 do Código Tributário Nacional discorre acerca do termo efetivo e potencial, vejamos:

*“Art. 79. Os serviços públicos a que se referem o artigo 77 consideram-se:*

*I – utilizados pelo contribuinte:*

*a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;*

*b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;”.*

Dentre outras palavras, a efetividade diz respeito ao serviço concretamente prestado ao destinatário que é o contribuinte, esse serviço é efetivamente fruído pela coletividade bem como é materialmente detectável. A potencialidade versa sobre um serviço colocado à disposição do contribuinte entretanto sem a correspondente utilização por parte deste último.

As taxas podem ser classificadas em:

a) **Taxas de polícia:** são aquelas exigíveis em função de atos de polícia praticados pela Administração Pública, pelos órgãos que a compõe ou pelas entidades fiscalizadoras. O artigo 78 do Código Tributário Nacional dispõe acerca do conceito de poder de polícia, vide:

*“Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e os direitos individuais ou coletivos.”*

São alguns exemplos da chamada taxa de polícia a taxa de alvará, taxa de fiscalização ou de anúncios, taxa de fiscalização dos mercados de títulos e de valores mobiliários pela CVM, taxa de controle e fiscalização ambiental, taxa de fiscalização dos serviços de cartórios extrajudiciais e taxa para o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização.

b) **Taxas de serviço:** trata-se da taxa fundada na realização de um serviço público específico e divisível, nota-se que esses requisitos são cumulativos, o artigo 79 do Código Tributário Nacional dispõe acerca do que deve se entender quanto a esses conceitos, vide:

*“Art. 79. Os serviços públicos a que se referem o art. 77 consideram-se:*

*II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;*

*III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários”.*

Dentre outras palavras, a especificidade diz respeito aos serviços públicos nos quais seja possível a individualização (*ut singuli*) por meio do destaque em unidades autônomas, portanto, é possível identificar o sujeito passivo ou discriminar o usuário. Já o serviço divisível é aquele no qual se é permitido quantificar a benesse trazida pela ação estatal de maneira individual.

### 3.4.2 Contribuição de Melhoria

A Contribuição de Melhoria encontra guarida em nosso ordenamento jurídico no artigo 145 da Constituição Federal:

*“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.*

Está previsto também no artigo 81 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.*

Da leitura do disposto nos diplomas normativos infere-se que trata-se de um tributo de competência comum e tem como escopo a vedação do enriquecimento ilícito, portanto, seu fato gerador advém da valorização imobiliária acarretada por essas obras, sendo seu limite máximo o acréscimo comprovado de valor resultante da relação obra e imóvel beneficiado.

Nessa guinada importante estabelecer suas diferenças perante os tributos tratados anteriormente, a contribuição de melhoria não se confunde com imposto uma vez que depende de atividade estatal específica, entretanto, de outra monta, também não se confunde com as taxas que embora dependentes de atividade estatal específica prescindem desse valor intermediário da contribuição de melhoria que é a valorização do bem imóvel.

Kiyoshi Harada atrela este tributo ao princípio da equidade, entende ele que a contribuição de melhoria é concretizadora da justiça uma vez que toda a comunidade está arcando com o custo de uma obra que por sua vez trará um benefício direto para determinado grupo de pessoas.<sup>28</sup>

---

28 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed. Curitiba: Atlas. p. 257

Já Geraldo Ataliba relaciona este tributo ao princípio da atribuição de mais-valia imobiliária gerada pela obra pública, impedindo o lucro sem que haja nenhuma contrapartida.<sup>29</sup>

Importante retomar e destacar que este tributo é de competência comum da União, dos Estados – membros, dos Municípios e do Distrito Federal, sendo portanto, um tributo, afeto a todos esses entes federados. Essa competência encontra-se inserida no artigo 3º do DL n. 195/67, vide:

*“Art. 3º - A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, (...)”.*

A base de cálculo deste tributo refere-se ao quantum de valorização que o imóvel sofreu, dentre outras palavras, versa sobre a benesse valorativa que a obra pública adicionou ao bem imóvel. Portanto, a base de cálculo é igual ao valor do imóvel após a obra retirando-se o valor do imóvel antes da obra.

### 3.4.3 Empréstimo Compulsório

O empréstimo compulsório encontra sua previsão no texto constitucional em seu artigo 148:

*“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, respeitando o art. 150, III, “b”.*

*Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.*

Da leitura deste artigo podemos inferir que trata-se de um tributo de competência da União que depende de que certas situações façam-se presentes para que seja possível a sua instituição, tais como, a ocorrência de calamidade pública, guerra externa e as despesas atípicas delas decorrentes, sua iminência ou a necessidade um investimento público devido ao ser caráter urgente ou relevante interesse nacional.

Amílcar de Araújo Falcão traça algumas observações acerca deste tributo:

*“Empréstimo compulsório é a prestação em dinheiro que o Estado ou outra entidade pública de direito interno coativamente*

---

29 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6. ed. São Paulo: Malheiros. p. 176-177



*exige, nos termos da lei, para custeio de suas próprias atividades, daqueles que possuam determinada capacidade contributiva denotada por fatos geradores legalmente previstos, condicionando-se o seu pagamento à promessa de ulterior restituição em prazo certo ou indeterminado (amortizável ou perpétuo) e, eventualmente, de fluência de juros”.<sup>30</sup>*

Da leitura desta doutrina infere-se que este tributo consiste na exigência de uma prestação em dinheiro, exigência esta que é fomentada pelo Estado por quem o faça que por sua vez deve respeitar os contornos legais, tal exigência deve estar intimamente vinculada ao que motivou sua exigência de forma que consista em uma forma de custeio. A posteriori deve haver a restituição do valor pago nas formas da lei.

Enquanto espécime tributária, faz-se necessário a edição de lei complementar para que discipline os seus contornos tais como a devolução e o prazo de resgate. Eduardo Sabbag traça algumas observações acerca da necessidade de que haja o estabelecimento dos limites do tributo por meio de lei:

*“Com efeito, a norma instituidora do tributo deve disciplinar a devolução e o prazo de resgate, vinculando o legislador. Do contrário, novas leis poderiam ser editadas, procrastinando *ad aeternum* a devolução do tributo e quebrando o elo de lealdade que deve unir o Estado-tributante ao contribuinte cidadão”.<sup>31</sup>*

Dentre outras palavras a necessidade de edição de norma apta tanto a instituir quanto a disciplinar o tributo faz-se necessário para afastar a edição de leis posteriores que teriam o intuito de abusar da condição hipossuficiente do contribuinte prolongando o prazo para devolução da maneira que melhor aprovesse ao Estado-tributante, gerando uma insegurança jurídica gritante devido ao fato que seria retirado determinado montante do contribuinte porém a sua restituição seria uma grande incógnita. A exigência do empréstimo compulsório encontra-se vinculada com o pressuposto fático de índole constitucional que lhe deu causa, portanto, cessando esse pressuposto, extingue-se a exigência do tributo.

Para um maior entendimento do tributo em tela é importante a compreensão dos pressupostos fáticos que autorizam sua instituição. De primeira monta, as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública podem ser conceituadas como aquelas que tem origem em catástrofes da natureza e as demais

---

<sup>30</sup>FALCÃO *apud* SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 430.

<sup>31</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 657

hecatombes decorrentes, a título de exemplo podemos citar os terremotos e os furacões, ou seja, são situações limítrofes de origem natural. Paulo de Barros entende que o conceito de calamidade pública pode sofrer uma abrangência incluindo eventos de caráter socioeconômico que por sua vez representem um risco o equilíbrio do organismo social em sua totalidade<sup>32</sup>.

A noção de despesa extraordinária decorrente de guerra externa por sua vez está atrelado ao conflito armado internacional, importante destacar que o conflito deve ser deflagrado pela nação estrangeira uma vez que um dos pilares constitucionais de nossa nação é a primazia pelo estado de paz, sendo que a declaração de guerra só é possível mediante uma situação de agressão estrangeira.

Por fim a noção de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional importa na antecipação da receita de importe pecuniário que passa do contribuinte para os cofres estatais, tal pressuposto fático veio em substituição à disposição anterior a Constituição de 1988, na qual era possível criar um tributo em face da conjuntura econômica limítrofe que exigisse a absorção temporária do poder aquisitivo da moeda.

Pelo fato de ser um tributo com um forte caráter extrafiscal, constitui uma das exceções ao princípio da anterioridade uma vez que não seria plausível a aguardar que a lei que os instituiu surtisse efeitos em uma situação de calamidade ou na iminência de um conflito armado externo. De outra monta, quando o pressuposto fático deste tributo for o investimento público de caráter urgente ou ainda o relevante interesse social, faz-se necessário observar o Princípio da Anterioridade.

#### **3.4.4 Contribuições**

As contribuições encontram sua previsão em nosso ordenamento constitucional no artigo 149 que dispõe ser de competência exclusiva da União a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, para além dessa previsão prevê ainda a necessidade de lei complementar bem como de que haja o respeito aos princípios constitucionais tributários.

O parágrafo 1º do artigo 149 por sua vez traz a previsão da contribuição no âmbito dos Estados, Distrito Federal e Municípios, versando que a eles cabe instituir contribuições a ser cobrada de seus servidores visando o custeio e o benefício de

---

32 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2003 p. 32

seu regime previdenciário, a alíquota não será inferior àquela cobradas de servidores titulares de cargos efetivos da União.

Já o artigo 149-A traz a possibilidade de se instituir contribuições no âmbito do Distrito Federal e Municípios para o custeio do serviço de iluminação pública desde que igual maneira da regra geral de contribuições, haja o respeito aos princípios constitucionais tributários.

As contribuições diferenciam-se de impostos na medida em que estes são oriundos do poder de império sem vinculação de suas receitas, já as contribuições como bem diz Eduardo Sabbag, apoia-se na “solidariedade em relação aos integrantes de um grupo social ou econômico, na busca de uma dada finalidade”<sup>33</sup>. Possuem portanto uma vinculação das receitas à execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica que por sua vez pode ou não ser de proveito do contribuinte. Diferenciam-se também das taxas, dado que não estão vinculadas a uma contraprestação estatal, e também das contribuições de melhoria, pois não há o instituto da valorização do bem imóvel.

Trata-se portanto de espécie tributária autônoma que por muitas vezes possui fato gerador semelhante ao dos impostos, gerando a necessidade da inauguração constitucional de um novo parâmetro de distinção entre essas figuras tributárias. Esse parâmetro de distinção recai sobre o fato de que as receitas devem ser vertidas para o financiamento de atividades de interesse público, trazendo benesse à certos grupos e direta ou indiretamente ao contribuinte.

#### **4 REPARTIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Dado que estudamos o Federalismo e a forte influência que a receita dos entes federados possui para o fortalecimento desse sistema, bem como estudamos o sistema tributário responsável pela geração dessa receita é chegado o momento oportuno para verificar como se dá a repartição das competências e receitas tributárias em nosso sistema.

Como bem observa o jurista Eduardo Sabbag, a repartição das receitas tributárias é essencial para a Federação, vide:

*“A repartição de parcela da arrecadação tributária, entre as entidades impositoras, é meio garantidor da autonomia política dos*

---

33 SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 681

*entes federados, uma vez que esta inexistente se estiver dissociada da autonomia financeira. Aliás, frise-se que “não se reparte ou partilha” a competência privativa dos impostos, mas, sim, a própria receita desse tributo.”<sup>34</sup>*

Dentre outras palavras, o rateio daquilo que é produto da arrecadação tributária entre os entes federados é instrumento apto a conferir maior autonomia política, dado que esses entes poderão fazer frente a seus encargos e programas de governo, essa repartição não se trata da competência que é conferida privativamente para a instituição desses impostos, mas do produto da captação fazendária.

Este tópico inserido dentro das normas tributárias que no entanto também pertence ao Direito Financeiro é de suma importância para o Federalismo como podemos ver pelas ponderações anteriores, no entanto da análise da própria configuração tributária e das receitas em nosso país é possível observar o porque deste tema ser tão caro. Atualmente a União possui um número maior de tributos sob sua competência do que os Estados e os Municípios juntos, dado que são de sua competência nove tributos previstos no artigo 153 e 154 da Constituição Federal:

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*I - **importação de produtos estrangeiros;***

*II - **exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;***

*III - **renda e proventos de qualquer natureza;***

*IV - **produtos industrializados;***

*V - **operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;***

*VI - **propriedade territorial rural;***

*VII - **grandes fortunas, nos termos de lei complementar...***

*Art. 154. A União poderá instituir:*

*I - mediante lei complementar, **impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;***

---

34 SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 777

*II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.” (grifo nosso).*

*Já aos Estados e os Municípios detém a competência de três impostos, previstos no artigo 155 e 156 da Constituição Federal respectivamente, vide:*

*“Art. 155. **Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:***

***I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;***

***II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;***

***III - propriedade de veículos automotores.***

*Art. 156. **Compete aos Municípios instituir impostos sobre:***

***I - propriedade predial e territorial urbana;***

***II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;***

***III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” (grifo nosso)***

Dessa distribuição de competências advém um grave problema, a receita tributária concentra-se nas mãos da União, o que é ilógico do ponto de vista gerencial da Federação dado que as receitas serão vertidas em prol de uma finalidade pública visando atingir ao bem comum da coletividade, porém, a União, é o ente federado que se encontra mais distante do cidadão, portanto, não é o ente mais apto para que haja a concentração e a gerência das receitas, os verdadeiros entes aptos para a captação e gerência das receitas tributárias são os Estados e Municípios, que ao estarem mais próximos do cidadão, possuem maior clareza no estabelecimento de prioridades.

O grande objetivo do Federalismo é chegar a um *status quo* aonde haja o equilíbrio entre a população, riqueza, território e poder entre os diversos entes autônomos que compõem a federação. A existência de desequilíbrios entre as regiões é característica inerente às grandes extensões territoriais como o Brasil, esses desequilíbrios regionais devem ser objetos dos chamados mecanismos de cooperação voltados para sua correção.

Segundo a doutrina de Nelson de Freitas Porfírio Júnior:

“Em outras palavras, um federalismo ideal (que pode ser denominado simétrico) pode não conduzir a bons resultados . Ao contrário , o tratamento diferenciado de cada unidade autônoma respeitando as necessidades e particularidades de cada uma, poderá gerar um desenvolvimento global ao país”.<sup>35</sup>

Portanto, a Constituição deve atribuir um tratamento assimétrico voltado para as particularidades de cada região, tratá-las de maneira desigual na medida de suas diferenças, concretizando o êxito no desenvolvimento do país como um todo.

A centralização de poderes no papel da União é necessário até determinado nível tendo em vista que é ela quem irá coordenar as atividades a serem desenvolvidas pelos Estados-membros e pelos Municípios, entretanto, essa centralização pode incorrer na diminuição da autonomia desses entes federados, paradoxalmente prejudicando o federalismo.

## **5 REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS**

O brilhante jurista José Maurício Conti, tece alguns comentários acerca da importância da obtenção de receita pelos órgãos federados, vide:

*“As repartições de receitas consubstanciam um ponto crucial na organização dos Estados sob a forma federativa, pois assegura a independência financeira das entidades que compõem a federação, verdadeiro alicerce da autonomia destas entidades”<sup>36</sup>.*

Dentre outras palavras, a repartição da receita apresenta-se no desenho de constituição de nosso estado contemporâneo como um dos sustentáculos da Federação, dado que é este mecanismo que garante autonomia aos entes federados para que possam honrar seus encargos traduzindo-se no instrumento derradeiro de concretização da descentralização, esta que é *ratio* maior de um Estado que pretenda adequar-se ao modelo federado.

Portanto, diante do desequilíbrio constatado na repartição da competência dos tributos entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios tratado no tópico anterior, é que surge a necessidade de que haja a repartição da receita de forma a concretizar os pressupostos do Federalismo e mitigar os desequilíbrios constatados. Importante destacar que essa repartição é uma exceção prevista constitucionalmente ao Princípio da não Afetação dado que a repartição trata-se da vinculação da receita, algo que o princípio em tela expressamente veda bem como o

35 CONTI, José Maurício (org.). Federalismo Fiscal . Junior, Nelson de Freitas Porfírio. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal – Barueru. SP: Manole, 2004 p. 10

36 CONTI, José Maurício. Federalismo Fiscal e fundos de participação. São Paulo : Juarez de Oliveira, 2001, p. 35

fato de que as transferências ocorrem do governo de maior nível para os governos de níveis menores, dentre outras palavras, ocorre da União para os Estados e Distrito Federal, da União para os Municípios e dos Estados para os Municípios, observa-se que o Município não irá transferir receita pois ele é o governo de menor nível conseqüentemente aquele que está mais próximo do cidadão, neste tocante a disposição das receitas apresenta-se corretamente.

As transferências constitucionais tributárias são classificadas de duas formas:

a) **Transferências Diretas:** repasse de uma parte da arrecadação para determinado governo. Essa modalidade de transferência pode se dar:

Da União para os Municípios:

a.1) Com a transmissão da integralidade dos rendimentos resultantes da arrecadação do Imposto de Renda retido na Fonte, nessa hipótese, a União ao invés de apropriar-se do produto do imposto incidente sobre os rendimentos pagos aos servidores estaduais e distritais pelos Estados ou Distrito Federal (autarquias e fundações) repassa integralmente o valor para esses entes;

a.2) com a transmissão de 30% da arrecadação do Imposto sobre Operações Financeiras-Ouro, quando este for definido em lei como um ativo financeiro ou instrumento cambial, para o Estado de origem do qual provém sua extração. Desta forma 30% do produto da arrecadação do IOF-Ouro é destinada aos Estados de origem enquanto 70% é destinado para os Municípios de origem, no Distrito Federal não ocorre a repartição dado que este não possui Municípios em seu bojo.

Dos Estados-membros para os Municípios:

a.3) Transmissão de 50% da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores incidente sobre os veículos licenciados em seus territórios, desta forma o produto da arrecadação deste tributo é repartido metade para o Estado-membro e metade para o Município;

a.4) transmissão de 25% do produto da arrecadação com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o Estado-membro ou Distrito Federal fica com 75% do produto da arrecadação deste tributo. Desse montante de 25% haverá uma nova repartição nos termos do parágrafo único do artigo 158 da Constituição Federal:

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

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

*II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal”;*

a.5) transmissão de 25% do produto da cobrança do CIDE-Combustível, observa-se nesse caso que a União reparte 29% da arrecadação com os Estados e Distrito Federal, incidente sobre o montante que resulta desses 29% há uma nova repartição de 25% com os Municípios, proporcionalmente os Municípios ficam com  $\frac{1}{4}$  da arrecadação enquanto os Estados e o Distrito Federal ficam com  $\frac{3}{4}$ .

Observa-se, diante das hipóteses de transmissão de receita elencadas, que não estão presentes em seu bojo o ITCMD, II, IE, IOF, Imposto Extraordinário e Imposto sobre Grandes Fortunas.

b) **Transferências Indiretas:** se dão mediante a formalização de Fundos Especiais. Atualmente são quatro Fundos Especiais, sendo que três deles incidem sobre a arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produto Industrializado, totalizando a apropriação de 49% do montante da resultante da arrecadação, já o quarto trata-se do Fundo de Compensação de Exportações, que apropria 10% do produto da arrecadação do IPI.

b.1) Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal: apropriação de 21,5% do produto da arrecadação do IR e IPI, a distribuição da receita ocorre de acordo com o número populacional e concomitantemente de modo inversamente proporcional à renda do ente federado. Uma problemática que se apresenta quanto a esse Fundo é o fato de que em 24 de Fevereiro de 2010 o Supremo Tribunal Federal proferiu um acórdão entendendo pela inconstitucionalidade de todo o artigo 2º da LC 62/89 alegando que passados 20 anos de sua edição, ela não atenderia de forma satisfatória a exigência constitucional de uma lei complementar para estabelecer o critério de rateio, portanto, foi editada a Lei Complementar 143/2013 modificando o quadro anterior.

b.2) Fundo de Participação dos Municípios: apropriação de 22,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI, por força da Emenda Constitucional nº 84/2014, essa porcentagem passou a ser de 24,5% pois houve a inclusão dos adicionais de 1% a serem entregues no primeiro decêndio dos meses de Julho e Dezembro de cada ano respectivamente. Essa porcentagem final sofre uma fragmentação e um novo



repassa que se dá em 10% para as capitais estaduais, 86,4 % aos municípios do interior sendo o coeficiente definido pela número populacional e 3,6% destinados a uma reserva desses fundos;

b.3) Fundos Regionais: apropriam-se de 3% do produto de arrecadação do IPI e do IR. A distribuição ocorre de forma a repassar 1,8% para os programas de financiamento do setor produtivo da região Nordeste e 1,2% às regiões Norte e Centro-Oeste.

b.4) Fundos de Compensação de Exportações: apropriam-se de 10% do produto da arrecadação com o IPI. Assim é intitulado pois tem como objetivo compensar aos Estados e ao Distrito Federal a imunidade de ICMS para as exportações, a distribuição ocorre proporcionalmente à participação na exportação de produtos industrializados, sendo a participação de cada ente federado limitada ao teto de 20% do total desse Fundo. Da transmissão dos valores aos Estados, deverá haver uma nova repartição destes para com os Municípios situados em seu território na proporção de 25%.

Na data de 8 de Setembro de 2016 foi publicada a Emenda Constitucional n. 93 que alterou o ADCT prevendo a desvinculação das receitas da União, ou seja, trata-se de uma permissão prevista constitucionalmente para que a entidade tributante use livremente do montante de arrecadação tributária na proporção de 30%.

## **6 REFORMAS TRIBUTÁRIAS**

Richard M. Bird em sua obra intitulada “Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization” de 1999<sup>37</sup> discorre acerca das características de um tributo eficiente da perspectiva econômica, para ele é eficiente um tributo com base tributária pouco manipulável de forma a garantir aos entes locais autonomia ao dispor deles sem que isso ocasionasse um deslocamento de contribuintes, a arrecadação oriunda dos tributos deve ser apta à satisfazer as necessidades locais bem como à expandir-se proporcionalmente às despesas públicas, as receitas tributárias devem ser dotadas de estabilidade e previsibilidade, os tributos devem ser percebidos com justeza pelos contribuintes, a tributação deve ser passível de

---

37 BIRD, Richard M. Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization (1999). Tax policy in Real World, ed. Joel Slemrod, Cambridge: Cambridge University Press, 1998.

administração e sua arrecadação deve ser clara aos contribuintes, a incidência do tributo deve ser de difícil exportação para outros entes federativos.

O não atendimento a essas características preconizadas pela teoria de Bird é notável no Brasil, pois os Municípios que detêm a competência exclusiva para instituir o ISS ficam a mercê do contribuinte, dado que estes preferem deslocar-se para Municípios vizinhos (base de incidência móvel) traduzindo-se na queda da arrecadação e conseqüentemente na guerra fiscal. Portanto, as características de um bom imposto local importam em restringir a capacidade de manipulação da base tributária garantindo a autonomia dos entes federados<sup>38</sup>.

De posse dos estudos e da teoria de Bird é inerente a conclusão de que os Municípios deveriam priorizar os impostos incidentes sobre a propriedade (vide o IPTU e ITR) justamente pela ausência de manipulação constatada nesses tributos, entretanto, isso encontra óbices na medida que os Municípios necessitarão de outras fontes para garantir sua autonomia financeira.

Constatamos que há um paradoxo da eficiência do federalismo fiscal brasileiro, onde as atribuições e encargos são descentralizados para o governo local, entretanto, boa parcela das bases possíveis de incidência tributária são alocadas no governo federal, gerando um desequilíbrio entre a receitas e atribuições na Federação que visam ser corrigidas pelas transferências que foram tratadas no capítulo anterior.

Nosso federalismo fiscal caracteriza-se por sua rigidez, entretanto ainda assim é necessário que haja uma maior descentralização fiscal no país dentre outras mudanças necessárias para fortalecer o federalismo, Daniel K. Goldberg<sup>39</sup> baseia-se na teoria dos jogos de Raws bem como na teoria de Bird para apontar os pontos essenciais de mudança em nosso sistema federativo fiscal, sucintamente são elas: a) a necessidade de eliminar os focos de rigidez do sistema garantindo com isso a autonomia orçamentária aos entes federativos sem que se haja uma restrição na sua atuação por meio da destinação da receitas municipais ou estaduais a gastos predeterminados, b) que haja uma transferência das bases de incidência seguindo a lógica que se constata na prática, portanto, transferindo o ISS para a União Federal em troca de transferências fiscais que tenham como critério a mensuração do

---

38 CONTI, José Maurício (org.). Federalismo Fiscal . Goldberg, Daniel K. Entendendo o Federalismo Fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar– Barueru. SP: Manole, 2004 p. 9

39 CONTI, José Maurício (org.). Federalismo Fiscal . Goldberg, Daniel K. Entendendo o Federalismo Fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar– Barueru. SP: Manole, 2004 p. 28-29

esforço fiscal de cada ente, c) a criação de mecanismos que proíbam e desincentivem as estratégias não cooperativas entre os entes federados bem como o incentivo de mecanismos de coordenação entre eles para que se atinja uma maior harmonia fiscal.

O jurista Antônio Roberto Sampaio Dória em seus estudos, traça algumas diretrizes ideais da discriminação de renda, sendo elas: a) receitas proporcionais aos encargos, b) que seja possível o complemento por impostos de competência regulatória material, c) distribuição de competências de maneira que se concentrem na União os impostos de difusão econômica nacional e nos governos locais aqueles economicamente restritos à sua esfera de influência, d) distribuição igualitária dos impostos de equivalente produtividade e daqueles de base real e pessoal, e) acesso flexível a novas fontes tributárias, f) atribuição de impostos aos entes que estejam mais aptos à administrá-los, g) integração entre os sistemas, h) que sejam eliminados os óbices à circulação econômica entre as entidades federativas, i) elasticidade do poder tributário federal quando necessário (casos emergenciais).<sup>40</sup>

De posse dessas proposições formuladas anteriormente, verificaremos em que proporção os projetos de emenda constitucional referentes às reformas tributárias encontram-se em consonância com essas proposições, e em que medida esses projetos precisam se adequar para fortalecerem efetivamente o Federalismo.

A Proposta de Emenda Constitucional 31/2007 de autoria do deputado federal Virgílio Guimarães que está em avançada tramitação no Congresso Nacional dispõe sobre a alteração do Sistema Tributário Nacional prevendo a unificação da legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, bem como traz em seu bojo outras previsões.

A PEC 31/07 contém em seu texto dezessete propostas sobre reforma tributária, dentre os principais pontos do texto já aprovados em uma comissão especial estão a unificação das 27 leis estaduais do ICMS e a criação do Imposto sobre Valor Adicionado Federal (IVA-F) que ocorrerá por meio da fusão do PIS/PASEP, da COFINS e da contribuição do salário educação, permitir o aproveitamento recíproco dos créditos acumulados do ICMS, IPI, ISS e do imposto resultante da fusão do PIS/PASEP e COFINS, instituir a CPMF como contribuição de

---

40 DÓRIA Apud. José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. Goldberg, Daniel K. *Entendendo o Federalismo Fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar*– Barueri. SP: Manole, 2004 p. 39-40

caráter permanente e fiscalizatório, melhorar a administração tributária controlando sua carga e visando atingir os ideais preconizados pela Constituição, contribuir com as finanças públicas federais, estaduais e municipais e do Distrito Federal, flexibilizando a vinculação das receitas e criando um sistema especial de pagamento dos precatórios municipais. Estas disposições já apresentam um sinal de boa vontade por parte do legislador em se aprofundar nos temas atinentes ao direito tributário (unificação da legislação tributária e a maneira como ocorre a captação desses recursos). A proposta contém ainda em seu bojo a previsão de um Sistema de Integração Tributária (SIT) integrado pelos impostos não cumulativos sobre a produção e consumo (ICMS, IPI, ISS e o imposto federal que substituirá o PIS/PASEP e a COFINS) e o aporte pelos Estados e Municípios de uma receita oriunda de um Fundo de Compensação de forma a compensar-lhes 50% da receita dos impostos que teriam direito caso as operações de exportação não estivessem protegidas pela não incidência, isto porque pelo prazo de vinte anos o imposto que substituirá o PIS/PASEP e a COFINS garantirá este fundo que visa compensar o ente federativo que absorver os créditos fiscais gerados por outro ente. São objetivos dessa Proposta de Emenda à Constituição a redução do custo Brasil visando um caráter desenvolvimentista, a desoneração de investimentos, redução gradativa da carga tributária e do custo tributário indireto, novos critérios de distribuição das receitas, o oferecimento de incentivos visando mitigar os desequilíbrios regionais.

No tocante à partilha de receitas, a PEC 31/07 prevê que pelo prazo de vinte anos, os Estados, Distrito Federal e Municípios irão receber um valor adicional de 1% do IR e do IPI, esses valores serão destinados a fundos de desenvolvimento.

A outra Proposta de Emenda Constitucional referente à reforma tributária, liderada pelo deputado Luiz Carlos Hauly, visa simplificar o sistema por meio da unificação e substituição do ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS por dois novos impostos sendo eles o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e o Imposto Seletivo Monofásico, o primeiro será cobrado sobre o valor que foi acrescentado ao bem ao longo de sua cadeia produtiva, sendo cobrado ao final dele, a proposta ainda visa desonerar os impostos sobre a previdência por meio da criação de um imposto incidente sobre movimentações financeiras tanto de pessoas físicas quanto jurídicas, portanto, há diminuição da alíquota por meio desse compartilhamento de obrigação, prevê a extinção da tributação sobre bens essenciais tais como alimentos e remédios e

ainda sobre a exportação e ativos fixos das empresas, tais medidas visam combater o caráter regressivo da tributação aonde os pobres pagam tanto quanto os ricos gerando um descompasso com a justiça social bem como visa fortalecer a entrada do capital internacional. Para além dessas disposições, a proposta prevê o deslocamento de recursos no montante de R\$ 24.597.000,00 (vinte e quatro milhões e quinhentos e noventa e sete mil reais) para os Municípios com a destinação das receitas do ITCMD e dos outros 50% do IPVA, bem como a criação de Fundos de Solidariedade Fiscal que serão criados por lei complementar visando reduzir as diferenças na captação de receitas entre Estados e Municípios.

Com as alterações previstas por essa PEC, o quadro de distribuição e arrecadação de tributos no Brasil ficaria desta maneira: IR e Imposto Seletivo Monofásico para a União, o IVA para os Estados e o IPTU, IPVA, ITR para os Municípios.

## **7 CONCLUSÃO**

A autonomia, pedra angular do Federalismo importa na previsão de que haja recursos suficientes incondicionais à disposição dos entes federados para que estes possam cumprir com suas atribuições, se esses recursos forem escassos, a autonomia não será concretizada e com isso não haverá um Federalismo concreto, pois não haverá uma descentralização das competências e sim um Estado unitário.

Ambas às Propostas de Emenda Constitucional tratadas ao longo deste trabalho tratam de alterações substanciais quanto ao panorama tributário vigente atualmente no país, de posse das diretrizes preconizada por Daniel K. Goldberg e José Antônio Sampaio Dória observa-se que a PEC 31/07 é louvável na medida em que cria mecanismos que afastam a atuação de maneira desleal entre os entes federados visando unicamente seus próprios objetivos e a integração entre os sistemas. Já a Proposta de Emenda Constitucional preconizada por Luiz Carlos Hauly, para além de simplificar o sistema, distribui a competência e a receita em certa medida aos entes mais aptos à administrá-los, cria mecanismos de harmonização entre os entes federados, e mitiga os óbices econômicos relativos à circulação econômica entre os entes federados.

Embora sejam ainda muito incipientes em suas aplicações e distantes de uma possível formalização e aplicação no caso concreto tratam-se de um esperançoso futuro diante de um atual cenário desolador onde a carga tributária encontra-se

dentre as mais altas do mundo, o retorno percebido pelo contribuinte é ínfimo, a distribuição de competências e da receita não seguem uma lógica econômica federativa e a concorrência desleal entre os entes federados gera um Estado de guerra fiscal inaceitável no modelo federativo.

As proposições de Reforma Tributária afastam-se do *status quo* vigentes onde a tributação só é reformulada de maneira a deixar a carga tributária mais pesada para o contribuinte que se vê de mãos atadas diante da ingerência e da volição estatal em auferir mais receitas aos cofres públicos sem um pensamento sistêmico a longo prazo. A precária situação econômica que se encontra o país é em parte resultado da forma como está constituído nosso Sistema Tributário Nacional, pois, atualmente há um círculo vicioso, as disposições tributárias geram um quadro ineficiente de captação e distribuição de recursos, por conseguinte, aumenta-se a carga tributária para fazer frente ao *déficit* constatado, porém é uma maneira paliativa de lidar com o problema.

Mais do que nunca é necessário o estudo sério e multidisciplinar do orçamento estatal e da tributação com o fim de formular cada vez mais opções concretas passíveis de solucionar os problemas constatados. O governo bem como a população está ciente da necessidade de uma reforma efetiva, tanto que esta é apontada como uma das próximas bandeiras a ser encabeçada pelo Chefe do Executivo no Congresso Nacional, entretanto a presença de interesses antagônicos e a complexidade do discurso pode colocar em risco a efetividade de uma reforma que realmente modifique o sistema para melhor. Concluindo, é necessário o estudo sério multidisciplinar de forma a embasar as discussões públicas sempre tendo em mente que o que se visa beneficiar é o modelo federativo e não interesses que não sejam o bem comum e que desta forma ao final da reforma será constatado que o benefício veio em prol do país. Para além disso é preciso que seja dada celeridade à tramitação das PEC's já apresentadas para que ao fim das discussões e dos estudos necessários seja aplicada aquela que melhor se amolda à necessidade contemporânea de uma Reforma Tributária, afinal, o país urge por uma remodelação do *status quo* fiscal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALIOMAR, Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.224

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6. ed. São Paulo: Malheiros. p. 176-177.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p.223-224.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 536.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 208

BIRD, Richard M. **Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization (1999). Tax policy in Real World**, ed. Joel Slemrod, Cambridge: Cambridge University Press, 1998.

BRASIL. **Constituição de 1891**. Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, para organizar um regime livre e democrático, estabelecemos, decretamos e promulgamos a seguinte. Coleção de Leis da República de 1891. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891, p.2 e 11.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 10 de Novembro de 1937**. O Presidente da República dos Estados Unidos do Brazil. Diário Oficial da União - Seção 1 - 10/11/1937, p. 22359.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Constituição dos Estados Unidos do Brasil decretada pela Assembleia Constituinte. Diário Oficial da União – Seção 1 – 19/9/1946, p. 13059

BRASIL. **Decreto nº 1 de 15 de Novembro de 1889**. Proclama provisoriamente e decreta como forma de governo da Nação Brasileira a República Federativa, e estabelece as normas pelas quais se devem reger os Estados Federais.Coleção das Leis do Império de 1889. Rio de Janeiro: Imprensa nacional, 1890,p. 2.

BRASIL. **Lei nº 16 de 12 de Agosto de 1834**. Faz algumas alterações e adições á Constituição Política do Imperio, nos termos da Lei de 12 de Outubro de 1832. Coleção das Leis do Império do ano de 1834. Rio de Janeiro: typographia nacional, 1866p. 47.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.p. 32 e 36.

CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri - SP: Manole, 2004 p. 5, 9, 10, 28 e 29.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e fundos de participação**. São Paulo : Juarez de Oliveira, 2001, p. 35.

DALLARI, Dalmon de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**, São Paulo-SP, ed. Saraiva, 1998, p. 92 e 93.

DÓRIA Apud. José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal** . Goldberg, Daniel K. Entendendo o Federalismo Fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar– Barueri. SP: Manole, 2004 p. 39-40.

FALCÃO apud SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 430.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1967. p.70.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017 p. 257 e 273.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 19, 164 e 210

KELSEN, Hans. "**La garantie jurisdictionnelle de la Constitution**", Revue du Droit Public 1928, pp. 204-205

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 2ª ed., vol. II, trad. de João Baptista Machado, Coimbra, Arménio Amado Editor, Sucessor, 1962, p. 2.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 51 e 52.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 230.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 130.

RAMOS, Dircêo Torrecillas. **O Federalismo Assimétrico**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 49.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 657, 681 e 777.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 11.