FEDERALISMO FISCAL: DISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS E A ISENÇÃO DE TRIBUTOS QUE COMPÕEM A RECEITA DE OUTROS ENTES POLÍTICOS

FISCAL FEDERALISM: DISTRIBUTION OF INCOME AND TAX EXEMPTION COMPOSING REVENUES FROM OTHER POLITICAL ENTITIES

Renan Moreira de Norões Brito¹

Dra. Maria Lirida Calou de Araújo e Mendonça²

RESUMO

O presente trabalho trata do federalismo fiscal brasileiro e algumas de suas manifestações no âmbito tributário que são: as limitações constitucionais ao poder de tributar, a repartição direta e indireta de receita entre os entes políticos e a delimitação constitucional das competências tributárias. Fala-se do federalismo como forma de estado bem como das suas principais características e consequências e mostra-se como se dá a repartição direta e indireta das receitas tributárias, discriminando-se os repasses de impostos da União para os demais entes federados. O objetivo deste trabalho é verificar se o federalismo fiscal brasileiro é harmônico e, para tanto, parte-se do pressuposto de que existem algumas incongruências no sistema tributário nacional que acabam por desequilibrar o federalismo. Foi elaborada uma pesquisa bibliográfica através de autores que tratam do Estado federal bem como de tributaristas. Percebeu-se algumas incongruências no tocante, principalmente, às repartições de receitas tributárias e as isenções ou reduções de alíquotas de tributos que impactam nas receitas de outros entes políticos, pois não há atualmente uma forma de compensação das receitas que estes entes perdem quando a União isenta ou reduz as alíquotas de tributos cuja receita não lhe pertence exclusivamente. Constatou-se que, embora esses tributos, em regra, possuam forte função extra-fiscal e atuem como importante mecanismo regulatório da economia, os entes políticos financeiramente menos abastados é que acabam sofrendo os efeitos dessas reduções de repasses, devendo-se pensar em formas de compensação das receitas que estes deixaram de perceber.

PALAVRAS-CHAVE

Federalismo fiscal. Entes políticos. Isenções.

ABSTRACT

This paper deals with the brazilian fiscal federalism and some of its manifestations in the tax sphere, which are: the constitutional restrictions about the power to tax, the direct and indirect distribution of revenues among political entities and the constitutional delimitation of the

---

¹ Advogado, pós-graduando em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza, mestrando em Direito Constitucional e Teoria Política pela Universidade de Fortaleza.

² Possui graduação em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (1976), mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (1988), doutorado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (2004) e pós-doutorado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (2011). É professor aposentada da Universidade Estadual do Ceará e adjunto da Universidade de Fortaleza, da graduação, especialização e professora do Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional Mestrado e Doutorado da UNIFOR. Coordenadora do Curso de Direito da Faculdade Católica Rainha do Sertão. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito, tributário, administrativo, administração pública e contratos.

taxing competences. It speaks of the federalism as a state form as well as its main characteristics and consequences and demonstrates how the tax revenues are direct and indirectly distributed, discriminating the Union taxes' transfers for the other federal entities. This paper aims to verify if the Brazilian fiscal federalism is harmonic and, therefore, assumes that there are some inconsistencies in the national tax system that ultimately unbalance the federalism. A bibliographic research through authors who deal with the federal state as well as tax lawyers was developed. Some inconsistencies were noticed, with regard, mainly, to allocations of the tax revenues and the exemptions or reductions of the taxes' aliquots that impact on others political entities' incomes, because there isn't, currently, a way to compensate the revenues that these entities are deprived of when the Union exempts or reduces the aliquots of tributes which revenue doesn't belong exclusively to it. It was found that, even though these tributes, normally possess a strong extra-fiscal function and act as an important regulatory mechanism of the economy, political entities which are financially less privileged are the ones that end up suffering the effects brought up by these reductions and distributions, being necessary to think about ways to compensate the revenues that these political entities failed to receive.

KEYWORDS

Fiscal federalism. Political entities. Exemptions.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 adotou a forma federativa de Estado, inclusive determinando em seu artigo 60, §4º que o princípio federativo é cláusula pétrea e não pode ser objeto de emenda constitucional tendente a aboli-lo. Como consequência, União, Estados, Distrito Federal e Municípios são independentes e autônomos entre si e cada um dos entes políticos tem competências próprias embora estejam todos ligados a um ente central, a União Federal.

O presente trabalho tem por objetivo analisar o federalismo fiscal brasileiro e verificar se existem incongruências no sistema tributário nacional que atentem contra a forma federativa de Estado ou que a enfraqueçam. Utiliza-se a pesquisa bibliográfica para fundamentar os argumentos expostos, com amparo em grandes autores da doutrina tributária do nosso país. Procura-se trabalhar o federalismo analisando as particularidades do sistema pátrio e as características que lhe são peculiares.

No primeiro tópico trata-se do federalismo como forma de Estado e quais as suas implicações dentro do panorama político brasileiro. Trata-se do federalismo fiscal e demonstra-se a sua importância para o equilíbrio do pacto federativo. Explicita-se que no Brasil não assiste aos entes políticos o direito de secessão e que, portanto, nenhum dos entes pode renunciar ao pacto federativo. Mostra-se a tendência a uma União mais forte do que os demais entes em razão da própria origem do nosso federalismo que surgiu de um Estado

unitário que deu origem aos demais entes e que deve-se buscar os caminhos que levem a um equilíbrio entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No segundo tópico abordam-se as principais manifestações do federalismo fiscal na Constituição Federal de 1988, quais sejam, algumas das limitações constitucionais ao poder de tributar, as repartições diretas e indiretas das receitas tributárias e a delimitação de competências tributárias para cada um dos entes políticos que compõem a federação brasileira. Mostra-se a importância da repartição de receitas de modo a possibilitar que todos os entes tenham autonomia financeira e possam exercer plenamente sua auto-organização, vê-se que a imunidade tributária recíproca entre os entes políticos e o princípio da não limitação de tráfego são ferramentas que visam estabelecer uma unidade nacional. Ademais, a Constituição assegurou competência tributária para todos os entes políticos justamente para assegurar a cada um a garantia de obtenção de recursos próprios, ficando claro, porém, que os entes menores dependem do repasse de recursos para se manter.

No terceiro tópico aborda-se a incongruência de alguns dos dispositivos que regulam o sistema tributário nacional. Isto porque a Constituição Federal assegura o princípio federativo e, portanto, este deve ser respeitado. Ocorre que em determinadas ocasiões em que a mesma Constituição permite a isenção ou redução de alíquotas de alguns tributos isto acaba por enfraquecer Estados e Municípios que dependem dos repasses desses tributos e não conseguem ser auto-sustentáveis, razão pela qual tais desonerações enfraquecem o federalismo brasileiro na medida em que os entes menores não recebem nenhuma compensação do montante que deixam de receber por meio dos repasses constitucionais e dos fundos de participação.

1 FEDERALISMO FISCAL

A República Federativa do Brasil adota, como o próprio nome sugere, a forma Federal de Estado. Nisto consiste que nosso país é formado pela união indissolúvel da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios conforme redação do artigo 1º da Constituição Federal de 1988. E é este último ente político que torna a nossa federação um pouco diferente das demais, pois no caso brasileiro, reconhece-se o Município como ente federativo dotado das mesmas características dos demais, qual sejam, autogoverno, autonomia, autocontrole e competência legislativa, inclusive tributária, e executiva, diferindo-se dos demais entes apenas por não possuir Poder Judiciário próprio.

O federalismo brasileiro é centrífugo quanto a sua origem, pois o Brasil era um Estado unitário cunhado pela Constituição do Império de 1824, ou seja, um Estado com apenas um ente emissor de normas e extremamente centralizador. Com a proclamação da república e a partir da Constituição de 1891 surge o federalismo. É também chamado de federalismo de segregação, justamente pela difusão da autonomia do Estado unitário para os estados federados. Daí decorre uma União centralizadora, com uma extensa gama de competências atribuídas pela Constituição, diferentemente do que ocorreu nos Estados Unidos, por exemplo, em que os diversos Estados Federados aceitaram se unir, sendo uma federação centrípeta em sua origem e, portanto, os Estados são dotados de maior autonomia. O grande objetivo do federalismo brasileiro é alcançar um ponto de equilíbrio em que todos os entes sejam efetivamente independentes e autônomos, porém dotados de objetivos em comum.

A importância do federalismo fiscal se dá na medida em que através dele se faz possível que todos os entes possam contribuir para um Estado forte. Através da repartição das receitas, por exemplo, torna-se possível que todos os entes tenham condições de arcar com seus custos de manutenção, servidores, dentre outros, e assim possam efetivamente exercer o papel constitucional da busca pelo bem comum da sociedade. Ademais, os cidadãos têm a garantia de que, em tese, só serão tributados de acordo com sua capacidade contributiva, pois os entes não têm liberdade para instituir qualquer tributo como bem entendam, tendo em vista que a Constituição delimita a competência tributária de cada um dos quatro entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A Carta Magna elenca em seu artigo 153 os impostos de competência da União, em seu artigo 155 os impostos dos Estados e do Distrito Federal e no artigo 156 os impostos municipais. Além disso, existem alguns outros tributos de competência da União também previstos pela Constituição, como as contribuições, e aqueles que podem ser criados por qualquer dos entes haja vista seu caráter vinculado, quais sejam, as taxas e a contribuição de melhoria decorrente da realização de obras públicas. Portanto, temos que no Brasil os impostos de cada ente federado são privativos e somente este ente os pode criar, não podendo invadir a competência tributária de outro ente sob pena de violação do pacto federativo e, conseqüentemente, da Constituição.

Na Federação, existe uma repartição de competências, de forma que a União compete os assuntos mais gerais, de interesse de toda a nação, aos Estados-membros cabem as questões de interesse regional e aos Municípios competem as questões de interesse local. Sacha Calmon Navarro Coêlho, tratando do assunto, (2008, p.64) nos ensina que:

Por tais razões, é essencial à estrutura federal de Estado, a repartição de competência, de modo que cada ordem jurídica parcial, que somente vale dentro do âmbito territorial de cada ente descentralizado, possa nascer de Poder Legislativo próprio daquele ente estatal descentralizado.

Isto porque de nada adiantaria determinado ente possuir autonomia se não tivesse um Poder Legislativo próprio e independente para criar a sua própria ordem jurídica, visando atender as necessidades locais e os aspectos particulares de cada território, respeitando aos princípios estabelecidos na Constituição Federal e as normas de âmbito nacional produzidas pelo Poder Legislativo da União. Por isso a distribuição de competências é extremamente importante no Estado Federal, tendo em vista que somente através dela é que se pode conceber entes efetivamente autônomos e independentes.

Falar em federalismo fiscal significa dizer que os tributos arrecadados pelos diversos entes federativos devem ser repartidos de forma a concretizar a independência de todos eles. Sabido que o Brasil possui uma vasta extensão territorial e, portanto, existem entes que possuem capacidade econômica bem superior a outros, deve a receita dos entes maiores serem repartidas com os menores a fim de possibilitar a existência, autonomia e independência desses. Daí porque a nossa Carta Magna elenca diversas formas de repartição de receitas de forma direta e indireta entre os entes políticos, mormente no que tange aos tributos da União e dos Estados-membros, já que os municípios são os menores membros da federação.

Uma dificuldade encontrada dentro do sistema tributário nacional no que tange ao federalismo fiscal é a de garantir autonomia financeira e orçamentária aos diversos entes políticos que compõem a federação e ao mesmo tempo se ter um poder central, no caso brasileiro a União, forte e com capacidade de organizar adequadamente a política fiscal em todo o território nacional. Nota-se no Brasil uma dificuldade em adequar-se a esses aspectos, mormente pelo fato de ser a União por demais centralizadora além de detentora de vasta gama de competência tributária através da qual é a responsável pela manutenção dos demais entes federados.

Ainda no que concerne ao federalismo fiscal, a Constituição Federal de 1988, no título VI, tratou de disciplinar os tributos que competem a cada ente federativo, delimitando a competência de cada um deles e discriminando quais tributos cada um pode criar no exercício de sua competência legislativa. Interessante destacar que as taxas e a contribuição de melhoria podem ser criadas por qualquer dos entes, por se tratar de tributo vinculado a uma atuação estatal específica. No tocante à independência na criação de seus tributos, Alexander

Hamilton (O Federalista), já em 1973, defendia a autonomia dos Estados no tocante à disciplina de seus tributos (1984, p.283):

Embora eu seja da opinião de que não haveria qualquer perigo real de ocorrerem as consequências temidas pelos governos estaduais, em virtude de a União exercer sobre eles o controle nas arrecadações – pois estou convencido de que a sensibilidade do povo, o enorme risco de provocar ressentimento nos governos estaduais e a convicção da utilidade e da necessidade das administrações locais para atenderem as respectivas jurisdições seriam uma sólida barreira contra o uso abusivo daquele controle – ainda assim estou disposto a admitir, integralmente, a procedência do raciocínio segundo o qual os **Estados , isoladamente, deveriam desfrutar uma autoridade independente, não sujeita a controles, para arrecadar seus impostos a fim de atender às próprias necessidades.** Ao fazer esta concessão, afirmo que (com a única exceção dos direitos sobre importações e exportações) eles poderiam, segundo o plano da convenção, conservar aquela autoridade em seu sentido mais absoluto e irrestrito; e que uma tentativa de parte do governo nacional para reduzi-la seria considerada uma violenta usurpação de poder, não autorizada por qualquer artigo ou dispositivo de sua constituição. (Grifou-se).

Portanto é essencial que os entes detenham autonomia na sua tributação e detenham fontes de arrecadação próprias para garantirem a sua subsistência. Ocorre que como os municípios muitas vezes têm extensão territorial muito pequenas e habitantes com pouca ou nenhuma capacidade contributiva, faz-se necessário que se haja uma repartição de receitas. E assim a nossa Constituição diz que pertencem aos Estados a receita decorrente do imposto sobre a renda cobrado pela União dos servidores estaduais bem como vinte por cento do produto da arrecadação dos impostos residuais que porventura a União venha a criar (art. 157 da CF/88). Já aos municípios compete receber o produto da arrecadação decorrente do imposto sobre a renda cobrado pela União dos servidores municipais, metade do imposto sobre a propriedade territorial rural (da União) referente aos imóveis situados no território do município, metade do valor arrecadado com o IPVA (dos Estados) dentro do território municipal e vinte e cinco por cento do valor arrecadado a título de ICMS (dos Estados) sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 158 da CF/88).

Esta divisão de competências tributárias é a consagração do princípio do federalismo em matéria fiscal. Isto porque o referido princípio determina que se estabeleçam competências diversas para cada ente político em diversas matérias, inclusive a tributária. Sobre o tema, interessantes as considerações de Lucíola Maria de Aquino Cabral (2010, p.495) que diz:

O princípio federativo impõe a delimitação das competências tributárias. Em consequência, o constituinte de 1988 optou por um sistema tributário rígido, no qual se encontram definidas as competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal para instituir, cobrar e arrecadar seus tributos. Relativamente aos Municípios e ao Distrito Federal, a Carta da República ampliou a autonomia municipal e distrital, em consonância com os preceitos constitucionais ali consagrados. Os limites de toda competência tributária encontram-se rigidamente

traçados pela Constituição de 1988, que prevê também os remédios jurídicos adequados para afastar eventuais conflitos, considerando-se que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal encontram-se no mesmo patamar de igualdade.

Outro ponto importante do federalismo é que este deve ter uma constituição rígida como fundamento jurídico. Isto porque somente assim se é capaz de assegurar que os entes respeitarão as suas esferas de competência e não invadirão as áreas de atuação de outros entes políticos sob pena de sofrerem as sanções estabelecidas pela própria Carta Magna, como a intervenção. Ademais, no caso brasileiro, é vedado o direito de secessão, ou seja, nenhum ente político tem a faculdade de se retirar do pacto federativo, inclusive é vedada a criação até de emendas constitucionais tendentes a abolir a forma federativa de Estado, nos termos do artigo 60, §4º da Constituição Federal. Portanto, o vínculo que une União, Estados, Distrito Federal e Municípios é indissolúvel.

A República Federativa do Brasil é o ente soberano, haja vista que os demais entes políticos são dotados de autonomia, mas não de soberania, pois esta é perdida quando do ingresso na federação. Ademais, cumpre ao Supremo Tribunal Federal a guarda da Constituição, devendo este tribunal assegurar o cumprimento de seus dispositivos, inclusive no tocante ao respeito ao federalismo, razão pela qual cumpre função primordial em um Estado Federal forte, pois assegura que não haverão abusos do legislador no sentido de desprezar as delimitações de competência e as áreas de atuação de cada ente político.

A opção do constituinte pelo sistema federal importa na adoção de princípios e valores invioláveis pelo legislador e pelo intérprete que asseguram a proteção jurídica do Estado federal e do próprio indivíduo em suas liberdades e direitos individuais. O poder público está vinculado a cumprir o que foi estabelecido pela Carta Magna e os entes políticos devem respeitar a sua área de atuação bem como concretizar aquilo que está dentro de sua esfera de competência de forma a dar efetividade aos mandamentos constitucionais. Este sistema traz uma série de vantagens do ponto de vista político, pois o Estado tende a ficar mais forte e capaz de realizar uma justiça social na medida em que a União, através da repartição das receitas tributárias e dos planos de governo, repassa aos Municípios menores as verbas constitucionais, sem as quais muitos desses Municípios jamais conseguiriam manter uma estrutura administrativa e prover o mínimo existencial aos seus habitantes.

Ademais, no plano internacional, o Estado também ganha força pois a sua representação é fortalecida pelo conjunto de interesses dos Estados-membros, que tendem a não aceitar tiranias, decisões de interesse puramente local. Ademais, o federalismo caminha lado a lado com a democracia, tendo em vista que a descentralização do poder aproxima o cidadão das

tomadas de decisões bem como propicia a diversidade política, na medida em que cada Estado-membro tem seus representantes nas duas casas do Congresso Nacional, Câmara dos Deputados e Senado Federal, defendendo os interesses e as peculiaridades de sua região, o que não teria tanta efetividade em um estado unitário em que só existe um centro de poder e este tende a ser centralizador.

Portanto, essas são algumas das características importantes do Estado federal. Fernando L. Lobo d'Eça (2005,p.478) nos traz um interessante conceito do federalismo em que aponta características essenciais a todos os Estados que adotam esse sistema, embora com suas peculiaridades locais:

Assim, guardadas as diferenças históricas e institucionais específicas de cada Estado, pode-se definir o Estado Federal como aquele inserido no domínio tipológico do estado de *composição complexa*, formado por uma *pluralidade de entes constitutivos* e caracterizado essencialmente por uma *descentralização e coordenação constitucional de poderes*, a partir de um governo central (governo federal), que convive paralelamente sobre um mesmo território, com um ou mais centros de poder (entes federados); estes últimos dispõem de autonomia para se *auto-organizar*, criar *ordenamento jurídico e tributos próprios*, detendo cada qual, um aparato legislativo, executivo e judicial para poder exigir o cumprimento das normas por eles editadas e cujas competências se exercem diretamente, dentro da esfera outorgada pela Constituição Federal, sobre as pessoas e propriedades que se encontrem dentro de seus respectivos limites territoriais. (Grifo original).

Portanto, para o autor citado, o Estado federal deve ser formado por uma pluralidade de entes políticos, caracterizando o que ele chama de composição complexa, deve haver uma descentralização política e uma coordenação de poderes disciplinada constitucionalmente, ou seja, as competências de cada ente devem estar expressas no texto constitucional. Estes entes políticos devem estar ligados a um governo central (no caso do Brasil, a União). Os entes devem ter autonomia para estabelecer seu ordenamento jurídico, para se auto-organizar e para instituir os seus próprios tributos dentro dos limites de competência impostos pela Lei Maior. Para o autor, cada ente deveria ter Poder legislativo, Executivo e Judiciário próprios, o que, no Brasil, não ocorre com os municípios que não possuem Poder Judiciário, para fazer valer seu ordenamento dentro de seus limites territoriais. Essas seriam, portanto, as características gerais do Estado federal, guardadas as diferenças existentes entre os diversos países, mormente porque cada um vem de uma formação histórica diferente e, portanto, tem suas peculiaridades.

Interessante destacar que em um país com dimensões continentais como o Brasil, é bastante notória a heterogeneidade dos entes políticos, razão pela qual aqui não se defende uma total simetria no modelo de federalismo, mas sim uma constante busca para que os desequilíbrios e as desigualdades regionais de cunho social e econômicas sejam minimizadas

para que se tenha uma União forte e que todos os componentes da federação caminhem em prol de objetivos comuns. Vale destacar que existe atualmente a proposta de um modelo assimétrico de federalismo, que propugna pelo tratamento jurídico diferenciado entre entes que tem enormes discrepâncias, seja do ponto de vista territorial, populacional, econômico, dentre outros e que, por isso, manter uma simetria de competência entre entes tão diversos não seria razoável, razão pela qual não haveria razão para as competências serem iguais. Vejamos o que diz Ricardo Victalino de Oliveira (2012, p. 36):

Propugnar a assimetria no âmbito dos Estados federais, em geral, demonstra ser a chave para o contorno de tensões cuja fonte está na pressuposição da igualdade formal entre as unidades federadas de igual enquadramento governamental. O conceito de simetria refere-se, pois, às atribuições comuns (leia-se padronizadas) de competências partilhadas entre os entes, bem como ao tratamento e à representação invariável que esses gozam perante o poder central da Federação. Tratar simetricamente os entes federados importa adotar a insustentável ficção de que as unidades subnacionais são, em aspectos jurídicos, todas iguais, e esperar que essa manobra não deflagre movimentos de contestação do espírito federalista.

Portanto o autor propugna a tese da assimetria federativa em que não haveria razão para tratar simetricamente todos os entes federados na medida em que estes não são iguais e esta pretensa simetria poderia acabar por ensejar tensões entre as unidades federadas e entre estas e o poder central. No Brasil há uma divisão de competências entre os entes federados e, para o que nos interessa, no âmbito tributário, os diferentes entes gozam de diferentes tributos a que lhes compete instituir e cobrar. Longe de ser uma justa divisão, a própria constituição tratou de compensar os entes políticos menores através de repasse de recursos além da criação de fundos constitucionais para repartição de receitas. A teoria do federalismo assimétrico foi aqui apresentada apenas para demonstrar a efetiva falta de simetria entre os entes políticos, mormente quando se trata do federalismo fiscal, razão pela qual se faz necessário um ajuste bem elaborado a fim de compensar os entes políticos menores para que estes possam gozar de autonomia financeira.

2 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AS MANIFESTAÇÕES DO FEDERALISMO FISCAL

A Constituição Federal brasileira de 1988 traz uma série de manifestações do federalismo fiscal. São instrumentos que possibilitam um Estado forte, onde todos os entes possam dispor de autonomia financeira e onde os entes territorialmente e financeiramente menores possam ser compensados pelos maiores para conseguirem manter sua estrutura político-administrativa. Dentre as manifestações do federalismo fiscal em nossa Carta Magna, são as mais evidentes: as imunidades, as repartições das receitas tributárias, a delimitação das

competências dos entes políticos e a participação direta e indireta de entes menores nas receitas de entes políticos de maior poder arrecadatório.

2.1 Das imunidades

Como manifestação do federalismo fiscal na forma de limitação constitucional ao poder de tributar dos entes políticos, as chamadas imunidades, a Constituição Federal assim dispôs, em seu artigo 150, V e VI, a:

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

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

O princípio constitucional da não limitação ao tráfego de pessoas e bens é uma manifestação que visa assegurar a unidade da República Federativa do Brasil. Portanto, não poderá constituir fato gerador de tributo algum o fato de uma pessoa ou coisas transpassarem a fronteira de um município a outro, ou de um Estado-membro para outro. Quanto a ressalva estabelecida no próprio dispositivo acerca do pedágio, impende destacar que para haver a cobrança deste pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público deve existir mais de uma rota de saída do Município ou do Estado-membro, sob pena de haver uma violação do princípio ora em comento.

O mandamento constitucional assegura a liberdade de locomoção dos indivíduos, além de garantir o respeito ao pacto federativo na medida em que impede, por exemplo, que o Estado de São Paulo estabeleça determinado tributo incidente sobre bens oriundos do Estado do Rio de Janeiro. Exemplo de tributo flagrantemente inconstitucional por ferir o dispositivo em análise seria a instituição de uma taxa municipal de visitação criada por uma cidade serrana turística cujo fato gerador fosse a entrada do indivíduo em seu território. Ademais, a liberdade de locomoção é um princípio constitucional assegurado no artigo 5º, XV da Carta Magna.

A imunidade recíproca prevista no artigo 150,VI, a, da Constituição Federal é uma das mais importantes manifestações do federalismo fiscal em nossa carta política. Isto porque assegura que nenhum dos entes políticos poderá onerar outro com impostos. Cumpre destacar que esta imunidade se refere somente aos impostos, justamente pelo seu caráter não contraprestacional, razão pela qual nada obsta a cobrança de outros tributos entre entes

políticos. O princípio federativo é tão consistente, que na opinião de Eduardo Sabbag (2011, p. 292):

Como é cediço, o princípio federativo indica que existe mais de uma esfera de poder dentro do mesmo território, dele decorrendo a *indissolubilidade do pacto federativo*. **É bastante crível a ideia segundo a qual, ainda que não estivesse contemplada tal imunidade em norma expressa, a imunidade recíproca defluiria logicamente do equilíbrio federativo, irradiando-lhe assim o timbre de uma norma ontologicamente imunizante.** (Grifou-se).

Portanto, entende o autor citado que mesmo que não houvesse disposição expressa da não cobrança de impostos entre os entes políticos estes não poderiam ser cobrados em razão do princípio do pacto federativo, que constitui cláusula pétrea do ordenamento constitucional pátrio, o que lhe assegura a não modificação nem mesmo através de emenda constitucional. Ademais, existe uma isonomia entre os entes políticos, uma não hierarquia entre eles, razão pela qual estes devem estar em situação de igualdade, o que corrobora para a não imposição de impostos de uns sobre os outros.

O artigo 150,VI, a, da Constituição fala da imunidade recíproca dos impostos sobre patrimônio, renda e serviços. Por uma interpretação literal do dispositivo poder-se-ia entender que os demais impostos (imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e imposto sobre operações financeiras) que não incidem sobre patrimônio, renda ou serviços poderiam ser cobrados entre entes políticos. Ocorre que esta é uma leitura apressada do dispositivo, tendo em vista que a intenção do legislador constitucional foi justamente a de evitar conflitos entre os entes políticos e assegurar a manutenção do pacto federativo, razão pela qual o dispositivo estende-se para todos os impostos previstos no texto constitucional.

Esta imunidade também se estende às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, conforme disposição expressa do artigo 150, §1º da Constituição Federal. Embora não estejam expressamente incluídas no texto constitucional no que se refere a imunidade recíproca, esta estende-se as autarquias de regime especial que são as agências reguladoras e as agências executivas, além das associações públicas com personalidade jurídica de direito público. É o entendimento de Eduardo Sabbag (2011, p.297). Por fim, cumpre salientar que a imunidade prevista para as autarquias e fundações é condicionada ao atendimento de suas finalidades essenciais e as dela decorrentes.

2.2 Da Repartição das receitas tributárias

Em um país federalista, se faz de grande importância que haja uma delimitação constitucional das receitas tributárias. É o que ocorre no Brasil, pois a Constituição Federal de 1988, na seção VI do título VI (Da Tributação e do Orçamento) trata da repartição das receitas tributárias entre os entes políticos do artigo 157 à 162. Isso ocorre para que todos os entes possam exercer plenamente a sua autonomia, sua capacidade de auto-organização, tendo em vista que em um país de dimensões continentais como o Brasil existem enormes diferenças territoriais e socioeconômicas entre as diferentes regiões, razão pela qual a repartição de receitas funciona de forma a garantir que os entes menos abastados receberão uma certa quantia de dinheiro que, em tese, será suficiente para manter a sua estrutura organizacional e garantir o exercício de sua autonomia.

Passa-se a analisar como se dá essa repartição de receitas tributárias entre os diversos entes federados. Aos Estados e ao Distrito Federal, a Constituição Federal garante, no artigo 157, que a estes pertence cem por cento do produto da arrecadação do imposto sobre a renda de competência da União incidente na fonte sobre rendimentos pagos pelos Estados e Distrito Federal aos seus servidores bem como de suas autarquias e fundações públicas. Fica também com os Estados-membros e o Distrito Federal vinte por cento do produto da arrecadação dos impostos residuais que porventura a União venha a instituir.

Aos Municípios a Carta Magna de 1988 estabeleceu que pertencem a estes cem por cento do produto da arrecadação do imposto sobre a renda de competência da União incidente na fonte sobre rendimentos pagos por aqueles aos seus servidores bem como de suas autarquias e fundações públicas. Receberá também o Município a metade do valor arrecadado pela União com o Imposto Territorial Rural incidente sobre propriedades que estejam em seu território ou cem por cento no caso de aquele optar por fiscalizar e cobrar o imposto. Também receberá a metade do valor arrecadado pelos Estados-membros incidentes sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em território do município. Ademais, aos Municípios cabe receber vinte e cinco por cento do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de competência dos Estados-membros.

Além desses repasses previstos nos artigos 157 e 158 da Carta Política, também existem o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios que assegura o repasse de determinadas receitas da União aos demais entes políticos. A repartição de receitas tributárias se divide em: direta e indireta. Direta quando os recursos são repassados diretamente ao outro ente político e indireta quando o repasse se dá através de fundos

instituídos para esse fim. Ricardo Lobo Torres (2007, p. 366-367), com a clareza que lhe é peculiar aduz que:

A CF 88 ampliou e refinou o sistema de repartição das receitas tributárias (vide p.357). Iniciada com a Emenda Constitucional nº 18/65, as participações sobre a arrecadação constituem instrumento importante para o equilíbrio financeiro do Estado Federal, desde que estabelecidos os meios de controle para a entrega correta e pontual dos recursos. A nova disciplina assegura aos Estados e municípios volume maior de recursos e, ao mesmo tempo, alivia o sistema dos condicionamentos e das restrições anteriormente aplicáveis [...]. Do ponto de vista constitucional os ajustes intergovernamentais se fazem principalmente pela repartição das receitas tributárias ou, melhor, pela participação sobre a arrecadação de impostos alheios. É *instrumento financeiro*, e não tributário, que cria para os entes políticos menores o *direito* a uma parcela da arrecadação do ente maior. As participações podem ser diretas ou indiretas; a diferença consiste em que as indiretas se realizam através de fundos e a lei complementar pode estabelecer condições para o rateio, enquanto as outras são entregues diretamente aos entes menores ou por eles apropriadas mediante mera transferência orçamentária. (Grifo original).

Como demonstrado, os fundos de participação têm o objetivo de garantir a sobrevivência do ponto de vista financeiro dos entes políticos menores. Passa-se a analisar a forma de distribuição do fundo de participação dos Estados-membros e do fundo de participação dos Municípios, ambos previstos no artigo 159 da Constituição Federal.

Portanto, nos termos deste artigo, a União entregará quarenta e oito por cento do produto da arrecadação do imposto sobre a renda e do imposto sobre produtos industrializados, sendo vinte um inteiro e cinco décimos por cento devidos ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios. Três por cento para aplicação em programas de financiamento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por serem historicamente as que mais necessitam de apoio para se desenvolver. Um por cento ao FPM.

A União repassará dez por cento do valor arrecadado com o imposto sobre produtos industrializados aos Estados e ao Distrito federal, de forma proporcional ao valor das suas exportações de produtos industrializados. Entregará também vinte e nove por cento do valor arrecadado com a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível aos Estados e ao Distrito Federal.

3 A CONGRUÊNCIA DOS DISPOSITIVOS QUE REGULAM O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A doutrina constitucional se manifesta no sentido de que os artigos originários da Constituição, ou seja, aqueles inseridos no texto constitucional elaborado pela Assembléia Nacional Constituinte, não poderiam estar eivados de inconstitucionalidade. Isto porque o

poder constituinte originário é ilimitado, não devendo respeito a nenhuma ordem jurídica anterior, devendo respeitar, para os jusnaturalistas, o direito natural e, para os juspositivistas, nem isto. Nas palavras do ilustre professor Pedro Lenza (2008, p.164):

[...] As normas constitucionais fruto do trabalho do poder constituinte originário serão sempre constitucionais, não se podendo falar em controle de sua constitucionalidade. Os aparentes conflitos devem ser harmonizados através da atividade interpretativa, de forma sistêmica. Já o trabalho dos poderes derivados, como estudado, pode ser declarado inconstitucional, uma vez que referido poder é condicionado aos limites e parâmetros impostos pelo originário.

Acontece que, embora os preceitos originários da Constituição Federal não possam ser declarados inconstitucionais, certas vezes determinados artigos entram em choque com princípios constitucionais. Como proceder? Deve ser feita uma interpretação harmoniosa do texto constitucional com o fim de se alcançar o sentido da norma, sempre em prol do interesse da nação e privilegiando os princípios constitucionais fundamentais. Conforme já dito, o princípio federativo é imutável e não pode ser sequer objeto de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado. Ocorre que alguns artigos do sistema tributário nacional entram em aparente conflito, pois acabam por enfraquecer a forma federativa de Estado.

Conforme explicado no tópico anterior os Estados membros e os municípios recebem, através dos respectivos Fundos de Participação, parte da receita arrecadada pela União com o imposto sobre produtos industrializados. Ocorre que a própria Constituição, em seu artigo 153, §1º permite que a União federal reduza as alíquotas por meio de ato do chefe do Poder Executivo por tratar-se de tributo extrafiscal. Ocorre que, ao proceder dessa maneira, os Estados e os Municípios saem extremamente prejudicados, pois dependem economicamente dos repasses dos fundos de participação e tem sua receita por demais reduzida quando a União resolve deixar a alíquota do IPI em valores irrisórios como forma de incentivar determinado setor específico da economia que porventura se encontre em dificuldades.

Por certo que tal procedimento vai de encontro ao equilíbrio do pacto federativo, pois os entes políticos menores, que não possuem grandes montas de recursos e dependem fortemente dos repasses dos fundos ficam limitados em seu orçamento e acabam por não conseguir desenvolver-se, isso quando conseguem pagar suas contas. Sem a pretensão de esgotar o tema, sugere-se que os municípios e os estados deveriam ser compensados em suas perdas a fim de que possam manter suas finanças equilibradas e consigam cumprir com as atribuições constitucionais que lhes são impostas.

Como o imposto sobre produtos industrializados é exceção à anterioridade anual e tem a legalidade estrita mitigada, a alteração de suas alíquotas produz efeitos em noventa dias após

a publicação do decreto do chefe do Poder Executivo, o que faz com que não haja tempo para que os entes que dependem dos repasses desse tributo se planejem para uma diminuição nas suas receitas, razão pela qual se faz necessário que se estabeleça uma forma de compensação para estes entes como forma de garantir o equilíbrio do federalismo fiscal. A título de exemplo de como o federalismo fiscal é prejudicado com a redução das alíquotas do IPI, a Confederação Nacional dos Municípios, em matéria publicada em outubro de 2012 em seu sítio eletrônico, disse que: “neste ano de 2012, em razão da desoneração do IPI praticada pelo governo, os Municípios já deixaram de receber mais de R\$ 1,5 bilhão em FPM e enfrentam uma difícil crise financeira”. Em contrapartida, as despesas com pessoal, com o custo fixo de manutenção de prédios, dentre outros custos fixos inevitáveis dos municípios, os maiores prejudicados, são os mesmos e estes acabam por entrar em crises financeiras ficando sem recursos para outros projetos.

Levando em conta que o IPI tem forte função extrafiscal, servindo para regular a economia e incentivar ou deixar de incentivar o consumo de determinados tipos de produtos, este cumpre um importante papel na economia do país, razão pela qual aqui não se questiona esta sua importante função, mas sim a necessidade de compensação dos demais entes, mais fracos financeiramente do que a União, como forma de preservação do equilíbrio do pacto federativo. Considerando ainda o importante papel do IPI na economia, os Estados membros são menos prejudicados do que os municípios com a redução deste imposto, tendo em vista que aqueles acabam sendo compensados com o incremento das vendas que acarreta no aumento na arrecadação do ICMS, de competência estadual, enquanto que os municípios não têm nenhuma forma de compensarem-se das perdas.

Outro tributo que tem importante papel no equilíbrio do federalismo fiscal é a contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no artigo 177, §4º da Constituição Federal. Isto porque vinte e nove por cento do valor arrecadado com esta contribuição é destinado aos Estados membros. Ocorre que, como o IPI, referida contribuição tem função regulatória importante na economia e pode ter sua alíquota reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, sem respeitar a noventena, ou seja, entrando a alteração em vigor noventa e um dias após a publicação do decreto, não há como os Estados membros se prepararem para a queda brusca nas receitas do fundo de participação dos estados.

O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativo a títulos ou valores mobiliários previsto no artigo 153 da Constituição Federal, de competência da União, também

tem a legalidade mitigada e pode ter suas alíquotas alteradas por decreto do chefe do Poder Executivo. Levando em consideração que, quando se trata do ouro definido em lei como ativo financeiro, trinta por cento do valor da arrecadação pertence ao Estado membro de origem ou Distrito Federal e setenta por cento para o Município de origem a redução das alíquotas deste imposto tem forte repercussão nas receitas destes entes políticos.

Todo o exposto nos faz refletir acerca do federalismo fiscal e de suas incongruências. Sem a pretensão de esgotar o tema, sugere-se aqui a adoção, por meio de emenda constitucional, de medidas que assegurem a redução do impacto de isenções nos entes políticos menores, assegurando formas de compensação quando se faça necessário reduzir alguns tributos como forma de controle da economia nacional, mormente nos casos de tributos que são exceção ao princípio da não surpresa e que tem a legalidade mitigada, pois estes são alterados rapidamente sem que haja um lapso temporal para que os entes menores que dependem destes recursos possam estruturar-se e prepararem-se para a diminuição dos repasses que receberiam.

CONCLUSÃO

Neste trabalho algumas características do federalismo foram abordadas, sendo esta a forma de Estado da República Federativa do Brasil e foram tecidas algumas considerações acerca das especificidades desse tipo de Estado no que tange à tributação e a repartição de receitas entre os entes federados. Portanto, conseguiu-se perceber que as principais manifestações do chamado federalismo fiscal são as limitações constitucionais ao poder de tributar dos entes políticos que atingem outros membros da federação, a definição da competência tributária privativa de União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e também a repartição constitucional das receitas arrecadas com tributos entre os entes que participam da federação brasileira.

Foram analisadas algumas das dificuldades enfrentadas pelos Estados que adotam o modelo do federalismo, mormente no que tange ao federalismo fiscal. A grande gama de competências tributárias em nosso país pertence ao poder central, a União, e esta é responsável por repassar as receitas decorrentes da arrecadação de alguns desses tributos aos demais entes federados. Em decorrência disso, dá-se a dificuldade dos entes políticos menores de prover sua subsistência pelos próprios meios, dificultando a auto-administração, razão pela qual sua autonomia resta prejudicada tendo em vista que estes se encontram sempre sob a dependência da União que, por vezes, acaba os prejudicando com decisões, visando regular a economia nacional, que afetam os repasses devidos.

O objetivo deste trabalho, qual seja, verificar a congruência dos dispositivos que regulamentam o sistema tributário nacional com o federalismo que deve ter um equilíbrio satisfatório entre todos os membros da federação, embora aqui não se defenda que deva ser totalmente simétrico, foi estudado ao longo dos tópicos e, sem a pretensão de esgotar o tema ou apontar uma conclusão definitiva, entende-se que os dispositivos constitucionais que regulam o sistema tributário nacional por diversas vezes se mostram incongruentes pois acabam por enfraquecer os membros da federação com territórios menores ou economias mais fracas na medida em que deixam ao alvedrio da União isentar, ou reduzir alíquotas de alguns tributos, mediante simples decreto do chefe do Poder Executivo federal, que repercutem na receita de outros entes federados e compõem fundos destinados a repasses a estes entes.

REFERÊNCIAS

CABRAL, Luciola Maria de Aquino. Tributação e Descaracterização do Pacto Federativo. In: Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça (Org.). **A Teoria Constitucional Tributária Em Evidência**. Fortaleza: EdUECE/UNIFOR, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

D'EÇA, Fernando L.Lobo. In: Carlos Mário da Silva Velloso; Roberto Rosas; Antonio Carlos Rodrigues do Amaral (Org.). O Sistema Federal e os Princípios Constitucionais de Coordenação de Competências. **Princípios Constitucionais Fundamentais**. São Paulo: Lex Editora, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Victalino de. **Federalismo Assimétrico Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2012.

HAMILTON, Alexander. Poderes de Taxação Exclusivos e Concorrentes. In: HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JOHN, Jay (Org.). Traduzido por: Heitor Almeida Herreira. **O Federalista**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1984.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____, **FPM: prorrogação do IPI para veículos terá reflexo direto no valor do fundo**. Confederação Nacional de Municípios. Publicado em 24 out 2012. Disponível em <http://www.cnm.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21109&catid=34&Itemid=186>. Acesso em 27/11/2012.