



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Daniel Vieira Marins

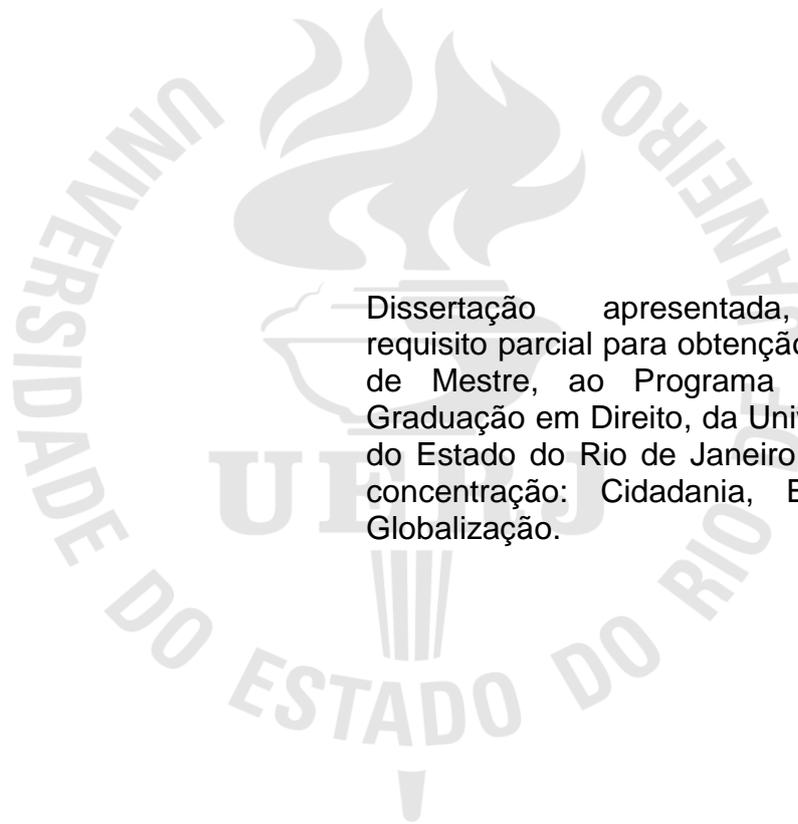
**O esforço fiscal dos municípios e as transferências  
intergovernamentais**

Rio de Janeiro

2015

Daniel Vieira Marins

**O esforço fiscal dos municípios e as transferências intergovernamentais**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Rio de Janeiro

2015



CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

M339            Marins, Daniel Vieira.  
                  O esforço fiscal do municípios e as transferências intergovernamentais  
/ Daniel Vieira Marins . - 2015.  
                  147 f.

                  Orientador: Prof. Dr.Gustavo da Gama Vital de Oliveira.  
                  Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,  
                  Faculdade de Direito.

                  1. Direito tributário - Teses. 2. Tributação - Teses. 3.Responsabilidade  
                  fiscal – Teses. 4.Finanças públicas – Teses. I. Oliveira, Gustavo da Gama  
                  Vital de. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III.  
                  Título.

CDU 347.73

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Daniel Vieira Marins

**O esforço fiscal dos municípios e as transferências intergovernamentais**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 24 de junho de 2015.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Orientador)  
Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro  
Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Marco Antonio Ferreira Macedo  
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2015

## DEDICATÓRIA

Para a Cris, minha eterna companheira de vida.

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo alto investimento na minha educação.

Aos meus colegas e amigos da Divisão de Grandes Devedores (DIGRA/PRFN2), que, durante a minha licença capacitação para concluir a dissertação, enfrentaram as duras batalhas do dia-a-dia com o acréscimo dos autos judiciais das empresas e pessoas físicas sob o meu acompanhamento.

Ao meu amigo Gilson Pacheco Bomfim, que, antes e durante o processo de seleção do mestrado, sempre me deu apoio moral para ingressar no Programa de Pós-Graduação em Direito.

Ao meu amigo Márcio Ladeira Ávila que, desde a época em que fazia mestrado em Direito Internacional na UERJ, já me incentivava para ingressar em uma das linhas de pesquisa do mestrado em Direito.

Aos meus amigos Leo Quintieri, Ary Ricardo Parreiras (*in memoriam*) e Eder Saturnino, pelas incríveis viagens sonoras nos inícios de cada semana.

Ao meu Orientador, Gustavo da Gama, pessoa simples e humilde (qualidades raras nos tempos atuais), com quem sempre tive livre acesso e obtive uma vasta bibliografia para o desenvolvimento da dissertação.

A Cris que, desde sempre, me incentivou e apoiou para identificar meus desejos, realizar os meus sonhos e me dedicar às atividades que, verdadeiramente, me satisfazem.

The secret of happiness is: find something more important than you are and dedicate your life to it.

*Daniel C. Dennett*

## RESUMO

MARINS, D. V. *O esforço fiscal dos municípios e as transferências intergovernamentais*. 2015. 147 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

O objetivo do trabalho é demonstrar como o esforço fiscal dos municípios é influenciado por dificuldades de caráter político, técnico, fiscalizatório e legislativo, e pelas transferências intergovernamentais. Para tanto, são apresentadas as características do federalismo fiscal cooperativo, bem como é destacada a importância da autonomia fiscal, da repartição das competências tributárias e da participação na arrecadação por parte dos entes federados. Ademais, foram analisadas as modalidades de participações (repasse) constitucionais e de transferências intergovernamentais (obrigatórias e voluntárias; condicionadas e incondicionadas), tanto na realidade brasileira como à luz do Direito Comparado. A seguir, faz-se uma reflexão sobre as dificuldades financeiras enfrentadas pelos municípios, principalmente no que se refere à tentativa de melhorar sua arrecadação própria e quanto à influência das transferências voluntárias. Por fim, analisa-se a Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de estímulo ao esforço fiscal dos municípios, sendo propostas diversas alterações legislativas, em especial no que concerne ao artigo 11 da Lei Complementar nº 101/2000, relativo às situações que ensejam a vedação da realização de transferências voluntárias para governos subnacionais. O trabalho é concluído com a sugestão de que seja aprovada a Proposta de Emenda Constitucional nº 82/2007 e o PLP 108/2011, além de modificações na legislação que tornem efetiva a resolução das questões técnicas e fiscalizatórias que prejudicam a obtenção da melhora do esforço fiscal dos municípios.

Palavras-chave: Federalismo fiscal. Esforço fiscal dos municípios. Transferências intergovernamentais. Lei de Responsabilidade Fiscal. Tributação.

## ABSTRACT

MARINS, D. V. *The tax effort of the municipalities and the intergovernmental transfers*. 2015. 147 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

The objective of this work is to demonstrate how the tax effort of the municipalities is influenced by political and technical difficulties, problems related to supervision and legislation, and by intergovernmental transfers. To do so, it is presented the characteristics of the cooperative fiscal federalism, as well as it is highlighted the importance of fiscal autonomy, the allocation of tax powers, and the participation in fundraising by the federated entities. In addition, it is analyzed the types of constitutional participations (“transfers”) and intergovernmental transfers (compulsory and voluntary; categorical grants or conditioned grants and general grants or unconditional grants), both in the Brazilian reality as in the light of comparative law. Hereafter, it is done a reflection on the financial difficulties faced by the municipalities, mainly as regards the attempt to improve its own collection and the influence of voluntary transfers. Finally, it is analyzed the Fiscal Responsibility Law as a stimulus instrument to fiscal effort of the municipalities, being proposed several legislative changes, in particular as regards Article 11 of Complementary Law No. 101/2000, concerning situations that prohibit the realization of voluntary transfers to subnational governments. The work is finished with the suggestion to the approval of the Proposed Constitutional Amendment No. and the PLP 108/2011, as well as changes in the legislation that make effective the resolution of technical and supervisions issues that undermine the achievement of improvement of the fiscal effort of the municipalities.

Keywords: Fiscal federalism. Fiscal effort of the municipalities. Intergovernmental transfers. Fiscal Responsibility Law. Taxation.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1. FEDERALISMO FISCAL E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS.....	13
1.1 Autonomia Financeira.....	13
1.2 Federalismo Fiscal.....	22
1.3 Federalismo Fiscal Cooperativo e Competição Tributária.....	31
1.4 Repartição das Competências Tributárias e Participação na Arrecadação.....	39
2. TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS.....	48
2.1 Noções iniciais. Transferências intergovernamentais em sentido estrito <i>versus</i> participações (repasses) constitucionais.....	48
2.2 Classificação. Transferências obrigatórias e voluntárias. Transferências condicionadas e incondicionadas.....	54
2.3 As transferências intergovernamentais nas demais federações e em países descentralizados administrativamente.....	62
2.4 As transferências intergovernamentais na realidade brasileira e sua relação com as dificuldades enfrentadas pelos governos municipais.....	82
3. O ESFORÇO FISCAL E A INFLUÊNCIA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	92
3.1 Reflexões sobre as dificuldades dos Municípios.....	92
3.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de estímulo ao esforço fiscal dos Municípios.....	115
CONCLUSÃO.....	129
REFERÊNCIAS.....	138

## INTRODUÇÃO

Há muitos anos, os Municípios, tal com os Estados-membros, vêm sofrendo dificuldades para captar recursos públicos, de forma a dar efetividade aos ditames constitucionais, principalmente no que tange à educação básica, à saúde e à criação de infraestrutura urbana. O problema foi objeto de análise por economistas e administradores públicos, tal como se extrai dos dados da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF)<sup>1</sup>, os quais apontam obstáculos nas esferas política, técnica, fiscalizatória e legislativa.

Contudo, poucos são os estudos, sob a ótica do Direito, atinentes ao tema, de forma que, no plano acadêmico, ainda há muito espaço para que propostas de solução do problema da arrecadação tributária dos Municípios e da dependência das transferências intergovernamentais voluntárias sejam apresentadas. Questões como a baixa arrecadação do IPTU (entorno de 0,45% da arrecadação tributária nacional) e a menosprezada arrecadação do ITR (que depende de convênios com a União), somadas ao redirecionamento da carga tributária municipal a um tributo sobre o consumo (caso do ISS) e ao peso dos Fundos de Participação dos Municípios (FPM), fazem com que as transferências intergovernamentais voluntárias sejam utilizadas como instrumento de distorção da aplicação das políticas públicas, as quais ficam à mercê de valores recebidos eventualmente. Com isso, o princípio federativo (revelado aqui a partir da ideia de "federalismo fiscal") é seriamente prejudicado, afetando o exercício das atividades administrativas e de políticas públicas definidas pela Constituição da República de 1988.

Segundo dados da ABRASF, os Municípios têm enfrentado graves dificuldades no exercício da sua competência tributária, seja sob a ótica política

---

<sup>1</sup> No Seminário "Desafios do IPTU no Brasil", realizado em Brasília, entre os dias 8 e 9 de outubro de 2013, com o apoio da ABRASF, diversos especialistas apresentaram dados concernentes aos problemas de arrecadação enfrentados pelos Municípios. Em regra, os painéis apresentados se direcionaram no sentido de que existem obstáculos de ordem política, técnica, fiscalizatória e legislativa. Deve-se destacar os painéis dirigidos por Alexandre Sobreira Cialdini, André Luís Macêdo, Claudia M. De Cesare, Egláisa Micheline Pontes Cunha, Erika Amorim Araújo, Flávio Vilela Campos, François E. J. de Bremaeker, Guilherme Müller, Jonas Donizette, José Roberto R. Afonso, Luiz Palmeira, Marcelo Fernandes, Marciano Seabra de Godói, Marco Aurélio Cardoso, Marcos Nóbrega, Maria Cristina Mac Dowell, Martim O. Smolka, Mauro Ricardo Costa, Omar Pinto Domingos e Ricardo Luiz de Souza Ramos.

(como a ocorrência de críticas dos contribuintes ao aumento do IPTU), seja sob o ponto de vista técnico (como a precariedade na estrutura física e nos recursos humanos das Secretarias Municipais de Fazenda), seja sob o foco da fiscalização (existência de poucos fiscais especializados), seja à luz da legislação (a qual dificulta o aumento da arrecadação do IPTU).

Assim, nos últimos anos, houve, no máximo, um aumento na arrecadação do ISS, em contraste com a queda percentual na arrecadação do IPTU. Paralelamente, em diversos casos, o valor pago a título de IPTU se aproxima dos valores pagos pelos contribuintes a título de IPVA, o que evidencia, ainda mais, a desconexão entre a realidade do mercado imobiliário e a exigência do tributo territorial urbano. Ademais, os Municípios ainda sofrem perdas de arrecadação oriundas das alterações da jurisprudência atinentes aos fatos geradores do ISS e do ICMS (não obstante a lista de serviços existente em sede de lei complementar), sendo que poucos daqueles localizados no Interior promoveram convênios com a União, com o fim de exigir o ITR (art. 153, § 4º, inc. III – na forma da EC nº 42/2003).

Sob a ótica do direito comparado, nota-se que em outros países, como os da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a arrecadação com tributos sobre a propriedade territorial alcança mais de 2% do total de tributos arrecadados, o que evidencia que há claro espaço para o aumento da arrecadação do IPTU e do ITR no Brasil.

Diante dos diversos problemas envolvendo o exercício da sua competência tributária, os Municípios se voltaram para as transferências intergovernamentais, de modo a equilibrar suas receitas e viabilizar, minimamente, a atividade de administração pública.

Contudo a concessão de transferências intergovernamentais (em especial, as oriundas da União) é limitada pelas regras da Lei Complementar nº 101/2000. No âmbito da chamada “Lei de Responsabilidade Fiscal”, afirma-se que é vedada a realização de transferências voluntárias para os entes federais que não promovam a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional (art. 11, *caput* e parágrafo único). Logo, para que os Municípios possam, de maneira legítima, usufruir de transferências intergovernamentais, é essencial que exerçam, de forma plena e

eficaz, a sua competência tributária, priorizando-se a responsabilidade na gestão fiscal.

Tendo em vista a realidade municipal brasileira descrita acima, pretende-se demonstrar que existe margem para o aumento da arrecadação tributária por parte dos Municípios, em especial do IPTU e do ITR, de modo a conferir a estes entes da Federação uma maior (e verdadeira) autonomia financeira, a qual viabilize a persecução de seus deveres constitucionais.

Além disso, demonstrar-se-á que a dependência dos Municípios às transferências intergovernamentais voluntárias é prejudicial ao exercício das atividades administrativas por parte dos administradores públicos, haja vista que há perda de gerência sobre seus recursos financeiros.

Por fim, propõe-se a alteração da Lei de Responsabilidade Fiscal, de forma a tornar mais eficaz a exigência constante do art. 11, *caput* e parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/2000.

Em suma, o foco crítico do trabalho envolve as seguintes indagações: a competência tributária dos Municípios é exercida de maneira precária, sendo, pois, subutilizada ante o seu potencial de arrecadação? As dificuldades no exercício da competência tributária dos Municípios possuem várias origens? Seria a questão legislativa um dos pontos cruciais para a existência do problema? As transferências intergovernamentais voluntárias, tal como utilizadas no Brasil, prejudicam a autonomia dos Municípios, além de distorcer a aplicação das políticas públicas, enfraquecendo a Federação? A Lei de Responsabilidade Fiscal, na redação atual, possui pouca influência positiva sobre o exercício da competência tributária dos Municípios? Qual a sua importância quanto ao esforço fiscal por parte destes entes da Federação?

Para a elaboração das respostas ao problema em debate, foi proposta a seguinte estrutura de trabalho a ser desenvolvida na dissertação: Introdução; Capítulo 1 (Federalismo Fiscal e Competência Tributária dos Municípios), tratando da autonomia financeira dos entes subnacionais, da noção de federalismo fiscal, da interpretação que deve ser dada à tensão entre a competição tributária e o federalismo fiscal cooperativo, além de se comentar as bases da arrecadação municipal; Capítulo 2 (Transferências Intergovernamentais), que, após abordar as noções fundamentais que envolvem as transferências intergovernamentais, descreve a realidade do

instituto nas demais federações e em países descentralizados administrativamente e cuida do tema na realidade brasileira, em especial sua relação com as dificuldades enfrentadas pelos governos municipais, tais como os obstáculos de ordem política, técnica, fiscalizatória e da legislativa; Capítulo 3 (O Esforço Fiscal e a influência da Lei de Responsabilidade Fiscal), que, após apresentar reflexões sobre as dificuldades enfrentadas pelos Municípios, finalmente, aborda a questão da relevância da Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de estímulo ao esforço fiscal dos Municípios; e Conclusão.

Ao final, além de se corroborar a proposta da ABRASF para a alteração da Lei Complementar nº 101/2000 (PLP 108/2011), são feitas algumas sugestões de aperfeiçoamento na legislação, as quais permitiriam que os Municípios pudessem enfrentar, de forma mais eficaz, as dificuldades de ordem técnica e fiscalizatória que, atualmente, prejudicam a gestão fiscal responsável na esfera local e o exercício da autonomia fiscal dos entes federados.

# 1 FEDERALISMO FISCAL E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS

## 1.1 Autonomia Financeira

Revela-se básico para qualquer federação a necessidade de os entes subnacionais possuírem autonomia. E para que cada esfera de governo consiga se auto-organizar, elaborar sua legislação, administrar seus órgãos públicos e executar políticas públicas, é essencial que haja autonomia financeira.

Ao relacionar a autonomia financeira com a distribuição de poderes na seara fiscal, assim observa Victor Uckmar

Em todos os ordenamentos de tipo descentralizado – e, portanto, praticamente em quase todos os Estados, tanto de estrutura unitária como federal – surge o grave problema da distribuição dos poderes em matéria fiscal: descentralização significa, em boa parte, concessão de autonomia, e esta só pode subsistir se acompanhada da autonomia nas finanças públicas, seja no que concerne à receita, seja à despesa. (UCKMAR, 1999, p. 113)

No que tange à autonomia municipal, Amílcar de Araújo Falcão já asseverava que o campo de estudo cabível para a análise da autonomia local é o sistema federado, caracterizado como “a conjugação, em um só Estado soberano, de entidades autônomas, titulares de competências próprias para autodeterminar-se, sem sofrerem, em princípio, a injunção do governo central” (FALCÃO, 1957, p. 3).

Já sob a égide da Constituição de 1988, Joaquim Castro Aguiar afirmou que a autonomia financeira municipal consistia na faculdade de se instituir e arrecadar tributos próprios, “bem como de aplicar suas rendas, sem interferência das demais entidades federativas, respeitadas, evidentemente, as normas legislativas federais e estaduais” (AGUIAR, 2001, p. 107), uma vez que cada ente da federação tem competência para legislar sobre seus tributos.

Mais recentemente, Ricardo Lodi Ribeiro assentou que a autonomia dos entes federativos depende da existência de competências tributárias próprias, “capazes de fazer frente às responsabilidades a eles atribuídas pela

Constituição Federal, sem graves limitações ao seu exercício estabelecidas pela ordem jurídica central” (RIBEIRO, 2010, p. 11).

Muitos juristas indicam a existência de três formas de autonomia entre os entes federados: a política, a administrativa e a financeira (CONTI, 2010, p. 19; CORREIA NETO, 2010, p. 201). Neste ponto, ao dar relevo à chamada independência orgânica dos órgãos de poder, Wellington Márcio Kubliskas assevera que a tríplice autonomia é composta pela

(a) *autonomia funcional*, que consiste na existência de garantias e prerrogativas conferidas pela legislação aos membros que o compõem (ex. foro privilegiado, imunidade penal relativa, garantias da magistratura); (b) *autonomia administrativa*, entendida como a capacidade do *órgão de poder* de se auto-organizar, ou seja, de estabelecer os meios e as formas pelos quais se encarregará de cumprir as tarefas que lhe foram atribuídas pela Constituição (ex. fixação de sua organização interna etc.); e (c) *autonomia financeira*, que é a garantia da existência de recursos suficientes para as suas necessidades, independentemente da vontade de terceiros. (KUBLISCKAS, 2010, p. 120) (grifo do original)

Há, portanto, uma tensão permanente entre dois extremos da autonomia financeira: por um lado, existe a necessidade de a atividade de arrecadação, gestão e gasto público ser exercida de forma livre pelo ente federado, ou seja, sem interferências de outros governos subnacionais; de outro, os recursos devem ser suficientes, de modo que as atividades estatais sejam desenvolvidas plenamente.

Isto faz com que a autonomia financeira se caracterize por ser um pressuposto das duas primeiras formas de autonomia, pois, sem recursos próprios e suficientes<sup>2</sup>, o governo subnacional não conseguirá dar cumprimento às diretrizes constitucionais. Isto é, “Sem rendas próprias e suficientes para manter-se e concretizar seus encargos, toda outorga de competência se converte numa promessa vazia” (CORREIA NETO, 2010, p. 202).

Mais uma vez, Amílcar de Araújo Falcão aborda o tema com precisão, ressaltando que

---

<sup>2</sup> Nas palavras de Celso de Barros Correia Neto: “Próprios, no sentido de que o ente possa manter-se por si mesmo, ainda que suas receitas não provenham de sua competência tributária. Suficientes, no sentido de que não haja flagrante desproporção entre encargos e recursos, o que converteria as competências em promessas irrealizáveis” (2010, p. 201-202).

[...] seria enganosa toda concessão de autonomia a determinada comunidade política, se, concomitantemente, não se lhe assegurasse o necessário poder de autodeterminação, no que respeita à obtenção dos meios financeiros, para o custeio dos seus serviços (FALCÃO, 1957, p. 5).

Não é à toa que Rogério Leite Lobo defende o posicionamento no sentido de que a autonomia financeira deva se estruturar sobre disposições constitucionais que confirmam segurança e firmeza para os entes federativos, o que requer uma discriminação de rendas proporcional e a certeza de que estas rendas sejam intangíveis. Isto é, a existência de “disponibilidade de rendas suficientes e para fazer frente às competências que lhes tenham sido conferidas, com a garantia de recebimento incondicionado dos recursos (LOBO, 2006, p. 68).

Seguindo entendimento semelhante, ao confirmar que a autonomia dos entes federados, no âmbito das transferências financeiras, também deve estar livre de decisões de órgãos federais ou estaduais (no caso dos Municípios), assim observa Anwar Shah

Autonomy. Subnational governments should have complete independence and flexibility in setting priorities. They should not be constrained by the categorical structure of programs and uncertainty associated with decision making by national officials. Tax-base sharing – allowing subnational governments to introduce their own tax rates on national bases, formula-based revenue sharing, or block grants – is consistent with this objective. (SHAH, 2007, p. 26-27)<sup>3</sup>

Na esfera judicial, o Supremo Tribunal Federal tem conferido à autonomia financeira municipal uma amplitude bastante alargada, fazendo-a se confrontar com a autonomia financeira dos Estados-membros. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 572.762 (que tratava da concessão de incentivos fiscais pelo Estado de Santa Catarina, os quais diminuiriam o repasse do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços aos Municípios), o Min. Ricardo Lewandowski, em seu voto condutor, dispôs que

---

<sup>3</sup> O trecho correspondente na tradução é: “Autonomia. Governos subnacionais devem ter completa independência e flexibilidade para definir prioridades. Eles não devem ser limitados pela estrutura predeterminada de programas e pela incerteza associada às tomadas de decisão feitas pelos agentes nacionais. A tributação com bases compartilhadas - permitindo que os governos subnacionais introduzam as suas próprias alíquotas em bases nacionais, fórmulas de repartição de receitas, ou transferências - é coerente com este objetivo.”

De fato, a Constituição de 1988, como é sabido, estendeu, em muito, a autonomia dos entes federados, quando comparada com o texto constitucional anterior, particularmente no plano fiscal, ampliando a competência arrecadatória dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de assegurar-lhes o repasses de recursos compartilhados com os entes maiores.

[...]

Por oportuno, convém trazer, nesse passo, a pertinente observação de Rogério Leite Lobo, para quem,

“(...) em dinâmica diametralmente oposta às políticas que vêm sendo adotadas nos outros Estados federais para sanar a crise centrípeta que terá acometido as bases do Federalismo Fiscal desses países (nos Estados Unidos da América e na Alemanha, ao menos (...), tem-se procurado estimular a arrecadação de tributos próprios dos entes locais, com a diminuição dos repasses verticais, ‘grants-in-aids’, subsídios, etc.), o Brasil vem apostando no incremento das transferências intergovernamentais (...)”

Que, na sequência, conclui: “se é assim, tanto mais exsurge inaceitável que a incolumidade de tais rendas esteja comprometida”.

Destarte, para que a autonomia política concedida pelo constituinte aos entes seja real, efetiva, e não apenas virtual, cumpre que se preserve com rigor a sua autonomia financeira, não se permitindo no tocante à repartição de receitas tributárias, qualquer condicionamento arbitrário por parte do ente responsável pelos repasses a que eles fazem jus.

O cuidado que se deve ter ao analisar a autonomia financeira municipal, em casos de incentivos fiscais do ICMS ou do IPVA (cuja arrecadação, pelo Estado, será, parcialmente, redirecionada aos Municípios), consiste no risco de invasão ou interferência na autonomia fiscal dos Estados-membros. Ambas as unidades da Federação necessitam de efetiva autonomia financeira, sob pena de, como salientado inicialmente, lhes serem vedadas as autonomias política e administrativa. Se a autonomia financeira se constrói sobre o binômio atividade financeira-suficiência de recursos, não há que se sobrepor a autonomia de um ente federativo sobre o outro.

Futuramente, caso se interprete a situação descrita no RE nº 572.762/SC de forma a se interferir na fixação de alíquotas e de deduções na base de cálculo do ICMS e do IPVA, invariavelmente, estar-se-á limitando a competência tributária dos Estados-membros, prejudicando sua autonomia financeira<sup>4</sup>. Isto porque a alteração desses elementos do fato gerador do tributo

---

<sup>4</sup> Alerta semelhante também é feito por Fernando Facury Scaff e Alexandre Coutinho da Silveira, os quais, ao abordar o problema das receitas transferidas, assim dispõem: “O conceito de receitas transferidas sairia fortemente abalado caso adotado o entendimento do STF em todas as situações acima descritas. E os aspectos federativos sofreriam grande impacto, pois em vez de termos competências tributárias tal como conhecemos hoje, em que é transferido ao

pode visar, justamente, ao incentivo de certas atividades econômicas, de modo que, por mais que haja uma diminuição nominal de alíquotas e da base de cálculo, poderá haver aumento de arrecadação.

Por sinal, o julgamento do RE nº 572.762/SC não foi suficientemente claro quanto ao entendimento fixado, muito menos no que tange à sua extensão<sup>5</sup>. Por mais que parte da doutrina tenha limitado o posicionamento do STF às receitas já arrecadadas (ANDRADE, 2010), outros assentam que o recurso extraordinário envolveu demanda que tratava do efetivo diferimento do pagamento do ICMS, quando ainda não havia recolhimento do imposto pelo contribuinte<sup>6</sup> (PENHA, 2014; SCAFF e SILVEIRA, 2010), fato este que seria corroborado pelo voto do Min. Marco Aurélio no julgamento dos embargos de declaração no RE nº 522.771/SC (PENHA, 2014, p. 161).

Em todo caso, quer se entenda que, à primeira vista, no julgamento do RE nº 572.762/SC, o STF teria se limitado a fixar entendimento quanto aos valores já arrecadados pelo Estado-membro, a título do ICMS (o que não se confunde com a fase anterior, concernente à efetivação da competência tributária)<sup>7</sup>, quer se conclua que a Corte Constitucional, de fato, restringiu a

---

ente federativo o poder-dever de “dispor” sobre aquela incidência constitucionalmente permitida, surgirão tantas incidências e novas relações quantas forem imaginadas entre os novos titulares desta “competência transferida” e a parte que restou da “competência originária” tal qual a conhecemos até então. Certamente, não faltará oportunidade para o STF melhor explicitar seu entendimento acerca desse assunto, quando então poderá esclarecer algumas das repercussões referidas acima – ou mesmo, se for o caso, voltar à posição anterior ao Acórdão RE 572.762/SC, quando as receitas transferidas eram apenas o que o nome indica: receitas arrecadadas por um ente para serem transferidas a outro, sem que este tivesse qualquer disposição sobre elas.” (SCAFF; e SILVEIRA, 2010, p. 298-299)

<sup>5</sup> Em sentido contrário, afirmando que o STF decidiu que a concessão de incentivo fiscal não é mais argumento para um Estado-membro deixar de repassar aos Municípios valores correspondentes ao ICMS, veja-se UCHÔA FILHO, 2010, p. 234-235. Nitidamente, o autor adota uma interpretação ampliada da restrição imposta pela Corte Constitucional.

<sup>6</sup> Crítica nesse sentido foi desenvolvida por Marcos Bueno Brandão da Penha: “Porém, considerando a própria delimitação da discussão proposta inicialmente pelo Relator (saber se é lícito ao Estado postergar o repasse aos Municípios das parcelas de que tratam do art. 158, inciso IV da CR’88, a pretexto de que o seu recolhimento foi adiado em virtude da concessão de incentivos fiscais a particulares), o que se nota é que se estava a lidar com um efetivo diferimento do pagamento do ICMS, quando ainda não houve recolhimento do ICMS pelo contribuinte.” (PENHA, 2014, p. 158).

<sup>7</sup> Ao abordar a questão à luz do voto do Min. Celso de Mello, assim observa Cesar Augusto Seijas de Andrade: “Com base nisso, bem como na evolução dos precedentes mencionados nesse tópico, entendemos que a jurisprudência do STF deve ser interpretada no sentido de que os entes da Federação não podem reduzir o montante da parcela do produto da arrecadação tributária a ser repassada a outros entes, e não de que o direito dos entes da Federação ao

competência tributária dos Estados-membros, modificando sua jurisprudência sob a justificativa de auxiliar financeiramente os Municípios<sup>8</sup>, é importante se destacar que o tema voltará a ser analisado no julgamento do RE n° 705.423/SE, cuja repercussão geral foi reconhecida, curiosamente, pelo próprio Min. Ricardo Lewandowski.

No caso do RE n° 705.423/SE, se discute se a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais no imposto sobre produtos industrializados (IPI) e no imposto de renda (IR) pode ou não influenciar o valor das parcelas do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). A requerente pleiteou que o montante do FPM para o cálculo da cota parte do Município de Itabi (autor da demanda) seja constituído por 23,5% do produto da arrecadação do IR e do IPI (art. 159, inciso I, alíneas 'b' e 'd', da CR/88), sem a exclusão dos valores de todos os benefícios, incentivos e isenções fiscais de IR e de IPI concedidos pelo Governo Federal.

No âmbito do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, o pedido do Município de Itabi foi negado, sob o entendimento de que a pretensão da administração local significaria uma restrição à competência tributária da União. Em contrapartida, o Município negou que seu pedido envolva uma restrição à competência tributária da União, afirmando que, ao conceder favores fiscais, a União deveria preservar a parcela dos Municípios. Ou seja, para a recorrente, os incentivos, isenções, créditos presumidos, perdões de dívidas, e outros favores fiscais, poderiam ser concedidos pela União, desde que não afetassem a parcela de recolhimento do IR e do IPI que competiriam às administrações locais, isto é, os 52% do total recolhido. Daí o porquê de se ter trazido ao caso em debate o resultado do julgamento do RE n° 572.762, pois, neste último

---

repassa das parcelas no produto da arrecadação de tributo alheio é anterior ao valor efetivamente arrecadado (portanto, a este não se condicionando)." (ANDRADE, 2010, p. 320)

<sup>8</sup> Nas palavras de Marcos Bueno Brandão da Penha, "pode-se falar que o Supremo Tribunal Federal identificou o paciente mas ministrou o remédio errado." (PENHA, 2014, p. 164). Adiante, ao concluir sua análise sobre o tema, assim dispôs o autor: "Contrariando o tranquilo entendimento doutrinário acerca da questão, o STF acabou por restringir o conceito de competência tributária às receitas fiscais próprias, com exclusão daquelas que serão objeto de partilha. Com isso, subverteu os conceitos de competência tributária e participação no produto da arrecadação." (PENHA, 2014, p. 171). Destaque-se que o Min. Carlos Britto, em seu voto (debates) no RE n° 572.762/SC, chegou a utilizar o ditado popular "não se pode fazer cortesia com o chapéu alheio" ao questionar a constitucionalidade da concessão do benefício fiscal pelo Estado de Santa Catarina, expressão que foi recebida de maneira elogiosa pelo Min. Ricardo Lewandowski.

recurso, o Excelso Pretório garantiu aos municípios catarinenses parcela da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

Nas palavras do Min. Ricardo Lewandowski, o objeto do recurso extraordinário “apresenta singular relevância por afetar pilares do nosso sistema federativo, a saber, a autonomia financeira dos Municípios e a competência tributária da União”, de modo que “a discussão assume tamanha importância do ponto de vista econômico, jurídico e político, a exigir a manifestação desta Corte sob o rito da repercussão geral”. Por fim, acrescenta ainda que “a questão constitucional posta em julgamento revela matéria mais abrangente do que a discutida no RE 572.762/SC”<sup>9</sup>.

Não foi à toa, aliás, que diversas pessoas jurídicas pretenderam ingressar no feito na qualidade de *amicus curiae*. Na situação em tela, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras (ABRASF) e a Confederação Nacional dos Municípios (CNM) conseguiram ingressar na qualidade de *amici curiae*, a partir de decisão proferida, em 25 de junho de 2013, pelo Min. Ricardo Lewandowski. Contudo, outras associações e Municípios não tiveram o mesmo sucesso<sup>10</sup>.

Somando-se a isso, em demanda análoga à causa anterior, deve-se destacar a ação cível originária ajuizada pelo Estado de Sergipe contra a União, na qual se pretende o recálculo dos valores e a liquidação integral de parcelas, vencidas e vincendas, a contar de abril de 1999 até o efetivo pagamento, concernentes aos repasses do Fundo de Participação dos Estados (FPE). Na ACO 758/SE (rel. Min. Marco Aurélio), alega-se que houve redução na base de cálculo ante as deduções, pela Secretaria do Tesouro Nacional, nos valores recolhidos com o imposto de renda sobre pessoas jurídicas (IRPJ), das contribuições do Programa de Integração Nacional (PIN) e do Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e do Nordeste (PROTERRA), criados pelos Decretos-Lei nº 1.106/70 e 1.179/71. Assim, sob a ótica do Estado de Sergipe, estaria ocorrendo prejuízo no que se refere ao rateio do FPE, no que tange aos valores a serem recebidos pelos Estados-

---

<sup>9</sup> Trechos da decisão, exarada em 18 de abril de 2013, que reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

<sup>10</sup> O Município de Porto Alegre, a Associação Mato-grossense dos Municípios (AMM), a Associação Piauiense de Municípios (APPM) e o Município de Joinville tiveram seus pedidos de ingresso no feito negados pelo Min. Ricardo Lewandowski em 13 de agosto de 2013.

membros, sendo que a adoção dos dois programas federais, com os descontos de créditos e deduções legais, seria incompatível com o art. 159, § 1º, da CR/88<sup>11</sup>. Até o momento, foram proferidos seis votos pela procedência da ação e dois votos pela improcedência<sup>12</sup>.

Em suma, para se proteger o exercício da autonomia municipal e estadual, a autonomia financeira deve ser garantida por dois espectros diversos: por um lado, deve haver fontes de receita que, além de suficientes, não dependam de outras esferas de governo; de outro, as receitas não devem ser reféns de decisões de outros órgãos de poder. Vale dizer, as unidades da Federação devem ter liberdade para arrecadar suas fontes próprias de recursos (*e.g.*, tributos, taxas), e gerir os valores oriundos de repasses constitucionais (*e.g.*, porcentagem do IPI e do IR) e da participação em fundos (*e.g.*, FPM, FPE).

Convém salientar, por oportuno, que, em caráter excepcional, a autonomia financeira pode ser mitigada. Há casos em que o Poder Executivo,

---

<sup>11</sup> Vide Informativos nº 544 e nº 777 do Supremo Tribunal Federal. Destaque-se o seguinte trecho da notícia publicada em 12 de março de 2015 no portal do STF: “Segundo o argumento apresentado pelo Estado de Sergipe na ação, ao PIN e ao Proterra são destinados recursos de incentivos fiscais via dedução de Imposto de Renda (IR) de pessoas jurídicas. Essa dedução leva à alteração da base de cálculo sobre a qual é definido o valor do FPE, que, segundo a Constituição Federal, é constituído por 21,05% da arrecadação do IR e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O julgamento foi retomado na sessão plenária de hoje com voto-vista da ministra Rosa Weber, que se pronunciou pela procedência do pedido, entendendo que essa medida afeta indiretamente a arrecadação do IR, implica prejuízo para outros entes federados e interfere em investimentos e políticas sociais. Para a ministra, a União atribuiu vinculações impróprias à receita de impostos. O pedido de vista foi formulado pela ministra Ellen Gracie (aposentada), sucedida pela ministra Rosa Weber. Para a ministra, os programas violam o previsto no artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal, que limita a vinculação das receitas de impostos. “Se o legislador não pode vincular a destinação direta de impostos a órgão, fundo ou despesa, é evidente que não está autorizado a fazê-lo de modo indireto, sobretudo quando a forma eleita para a afetação implicar prejuízo a outros entes políticos.” Após o voto da ministra Rosa Weber, o ministro Teori Zavascki se pronunciou no mesmo sentido. Ambos seguiram o relator, ministro Marco Aurélio, pela procedência da ação. (...)”. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=287211&caixaBusca=N>>. Acesso em: 24 mar. 2015.

<sup>12</sup> Até o final de abril de 2015, haviam votado pela procedente do pedido, formulado pelo Estado de Sergipe, os Ministros Marco Aurélio (relator), Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Rosa Weber e Teori Zavascki. Em divergência, o Min. Menezes Direito julgou improcedente o pleito, ao fundamento de que a receita em questão seria dedutiva com relação à arrecadação do Imposto de Renda, uma vez que decorreria de uma opção individual do contribuinte, razão pela qual deixaria de entrar, especificamente, como receita vinculada. O Ministro Eros Grau seguiu a divergência. Após o voto da Ministra Rosa Weber e da manifestação do Ministro Teori Zavascki, o Ministro Gilmar Mendes pediu vista dos autos, sob o argumento de que o tema merece aprofundamento, uma vez que pode ter impacto sobre as políticas de desoneração fiscal adotadas pelo governo federal.

Legislativo ou Judiciário de um ente federativo pode interferir em órgãos de poder de outra unidade da Federação, sem que se possa levantar a inconstitucionalidade da medida.

A decretação de intervenção (art. 34 a 36 da CR/88) é uma clássica hipótese de medida extraordinária de supressão temporária da autonomia de um membro da Federação, cujos requisitos de instauração são taxativamente indicados pela Lei Fundamental. Ou seja, o ato interventivo é “rigorosamente preso aos casos estabelecidos na Constituição, sob pena de inconstitucionalidade” (AGUIAR, 2001, p. 53).

Consoante Augusto Zimmermann, a intervenção federal é um direito-dever da União, pois, em determinadas situações, o Presidente deve praticar a intervenção *ex officio*, enquanto em outros casos é necessária a requisição, que é um direito das partes requerentes (2005, p. 350). Em todo caso, deve-se esclarecer que a intervenção pode ser tanto federal quanto estadual, pois o Município também pode ter que se sujeitar a uma intervenção do Estado-membro, a partir da expedição de um decreto do respectivo Governador, na forma do art. 35 da CR/88.

À luz do relacionamento cruzado e da independência orgânica no federalismo fiscal (KUBLISCKAS, 2010, p. 122), identificam-se quatro formas de manifestação da decretação da intervenção federal: (a) intervenção para assegurar o livre exercício de qualquer dos Poderes nas unidades da Federação (art. 34, inc. VI, da CR/88); (b) intervenção para reorganizar as finanças da unidade da Federação que suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos ou deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas na Constituição; (c) intervenção para prover a execução de lei federal, ordem ou decisão judicial; (d) intervenção para assegurar a aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde.

Quanto às modalidades de intervenção mais sensíveis à autonomia financeira, saliente-se que o Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de que a intervenção federal, nos casos de suspensão da dívida

fundada, não depende do término do mandato do Prefeito Municipal<sup>13</sup>. Paralelamente, deve-se observar que, nas hipóteses de não aplicação do mínimo constitucional exigido para saúde e educação, a intervenção federal deve ser encarada como medida excepcional, uma vez que a União possui outras formas de compelir o ente da Federação a cumprir com as diretrizes fixadas na Carta Magna, tal como o impedimento na concessão de transferências intergovernamentais voluntárias.

Em todo caso, justamente em razão de a autonomia financeira ser a base na qual se estrutura a capacidade de auto-organização e de autogestão das unidades da Federação, a intervenção deve ser sempre o último instrumento a ser utilizado pela Administração Pública, até porque se caracteriza como “a forma mais violenta de agressão à autonomia municipal” (AGUIAR, 2001, p. 53) e, por consequência, estadual.

## 1.2 Federalismo Fiscal

A ideia de federalismo fiscal envolve a estruturação descentralizada do Estado, seja como uma Federação propriamente dita, seja como uma administração descentralizada<sup>14</sup>. Daí o porquê de se entender que o federalismo fiscal

consiste na existência de diferentes esferas de governo, com a repartição de competências das receitas tributárias e das fontes de receitas e encargos entre os entes, bem como as relações

<sup>13</sup> Assim decidiu o Excelso Pretório: “[...] 5. Intervenção Estadual no Município por suspensão da dívida fundada (CF, art. 35, I): Impugnação à norma constitucional local, que exclui a intervenção, “quando o inadimplemento esteja vinculado a gestão anterior” (C. EST. RJ, art. 352, parágrafo único): suspensão liminar concedida.” (STF, ADI 558 MC / RJ, rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. em 16.08.1991, DJ 26.03.1993, p. 5001)

<sup>14</sup> “Segundo o grau de descentralização política, legislativa e administrativa, o Estado pode ser: a) unitário; b) unitário descentralizado; c) constitucionalmente descentralizado; d) federal.” (CARVALHO, 2010, p. 56). No que concerne ao Estado unitário, Víctor Uckmar ainda observa o seguinte: “Entende-se, em geral, que nos ordenamentos de estrutura unitária os entes locais “derivam” a própria autonomia – com todas as potestades a ela ligadas, e em primeiro lugar aquela tributária – do Estado; conseqüentemente, a disciplina dos poderes financeiros dos entes locais em geral é ditada por leis ordinárias. Porém, as Constituições de alguns Estados unitários prescrevem a observância de procedimentos específicos para a introdução de tributos locais, ou até mesmo do procedimento estabelecido para os tributos estatais.” (UCKMAR, 1999, p. 113-114)

intergovernamentais em matérias fiscal e financeira (BRAGA, 2010, p. 137-138).

Ou seja, atende-se ao objetivo de se oferecer meios para que o Estado possa dar efetividade às suas finalidades constitucionais, a partir de uma repartição de competências entre as esferas de governo (CARVALHO, 2010, p. 60).

Já para outros, o federalismo fiscal teria um caráter essencialmente redistributivo, em que se nivelariam as oportunidades das regiões menos desenvolvidas a partir de transferências de renda entre os entes da federação (UCHÔA FILHO, 2010, p. 222). Saliente-se, porém, que esta visão limita os objetivos do federalismo fiscal, podendo, até, ser entendida como utilitarista, caso se ameace o exercício da autonomia financeira por parte dos demais governos subnacionais<sup>15</sup>.

A doutrina ressalta que existe um desequilíbrio entre os meios disponíveis e os fins constitucionais dos entes federados; isto é, os recursos financeiros não atenderiam às atribuições fixadas pelo Poder Constituinte às unidades da Federação. No caso brasileiro, haveria uma concentração de recursos públicos no âmbito da União, enquanto a maioria das atribuições estaria sob a responsabilidade dos Municípios (BRAGA, 2010, p. 138).

A visão jurídica sobre o equilíbrio entre os recursos financeiros e as diretrizes constitucionais se alinha com a análise do federalismo fiscal feita pela economia:

(...) The principles of fiscal federalism are concerned with the design of fiscal constitutions – that is, how taxing, spending, and regulatory functions are allocated among governments and how intergovernmental transfers are structured.

(...)

Several accepted theories provide a strong rationale for decentralized fiscal constitutions on the grounds of efficiency, accountability, manageability, and autonomy (SHAH, 2007, p. 3 e 7).<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> O autor chega a afirmar que “O principal objetivo do federalismo fiscal é utilizar a soma dos recursos nacionais para nivelar os serviços públicos à disposição de cada cidadão, não importa onde ele esteja fisicamente” (UCHÔA FILHO, 2010, p. 240). Como se verá adiante, por mais que a busca por um padrão mínimo de fornecimento de bens e serviços seja um objetivo relevante no federalismo fiscal, ele não é o único, devendo conviver com outras questões de crucial importância, em especial, em um modelo de federalismo fiscal cooperativo, tal como existe no Brasil.

<sup>16</sup> O trecho correspondente na tradução é: “Os princípios do federalismo fiscal dizem respeito ao formato das constituições fiscais – isto é, como a tributação, os gastos, e as funções

Assim, nota-se que, seja pela doutrina jurídica, seja sob o prisma da economia, o federalismo fiscal tem como premissa a correspondência entre as finanças públicas e as funções estatais definidas pela Constituição. Com base em Anwar Shah, pode-se dizer que as responsabilidades de gastos (o que incluiria o exercício de funções regulatórias) devem ser precedidas pela tributação, pois a tarefa de tributar é, em geral, guiada pela necessidade de gastos de diferentes ordens dentro do governo, a qual, frise-se, não pode ser determinada antecipadamente. Assim, pode ser desejável que, na Federação, haja uma descentralização da tributação, ao mesmo tempo em que se promova a descentralização dos gastos públicos, de modo que os governos subnacionais não dependam, exclusivamente, de transferência do governo federal (SHAH, 2007, p. 9).

Os debates concernentes às vantagens e desvantagens de se promover a descentralização política e fiscal não conduzem a uma resposta consensual. Fatores econômicos bem como de ordem política costumam entrar em conflito, de modo que cada nação deve se estruturar de maneira a sopesar o chamado “*trade-off*” referente ao nível de descentralização<sup>17</sup>. Os riscos envolvendo um alto grau de descentralização são destacados por Richard M. Bird e Robert D. Ebel

An additional important political concern is that excessive decentralization may unduly restrict a country's ability to take decisive action in the face of crisis. While most commonly manifested in the form of concerns about stabilization policy (Tanzi 1996), the problem is actually more general. Some argue that all countries face a fundamental trade-off between the extent to which their political systems represent different local points of view and their capacity for effective political action in the face of economic crisis. Some degree of decentralization may be needed in some circumstances to maintain the nation state, but too much decentralization might render that state ineffective in coping with crisis. While one could argue that such apocalyptic conclusions seldom pay sufficient attention to the details of precisely how decentralization institutions are designed and

---

regulatórias são repartidas entre os governos e como as transferências intergovernamentais são estruturadas. (...) Diversas teorias aceitas fornecem uma forte justificação para as constituições fiscais descentralizadas por razões de eficiência, de responsabilidade, de capacidade de gestão e de autonomia.”

<sup>17</sup> A expressão “*trade-off*”, à luz da descentralização fiscal, significa a relação de troca envolvendo uma análise de custo-benefício.

implemented, the effect of fiscal decentralization on stabilization policy remains a controversial issue that cannot be discussed in detail here (BIRD; EBEL, 2007, p. 8-9).<sup>18</sup>

Ao mesmo tempo, para se criar uma estrutura fiscal descentralizada, o Poder Constituinte, em especial o originário, é obrigado a se deparar com questões extremamente difíceis de resolver<sup>19</sup>, tais como: quais entes poderão arrecadar os tributos sobre o consumo e a quem caberá a cobrança dos tributos sobre o patrimônio? Que tributos deverão ter sua receita repartida? E qual a proporção? Como se pode determinar a quem caberá a execução de cada gasto público? Como funcionarão as transferências intergovernamentais para regular e equilibrar as relações financeiras?

A definição do formato da descentralização fiscal em uma Federação não é tão simples, pois, mesmo que o legislador constituinte resolva os conflitos econômicos e políticos da sua época, a dinâmica política e econômica pode tanto compelir o Poder Legislativo a expandir a descentralização fiscal como forçá-lo a aumentar a concentração fiscal na União. Nesta esteira, as Emendas Constitucionais poderiam se tornar uma ferramenta chave para se

---

<sup>18</sup> O trecho correspondente na tradução é: “Uma importante questão política adicional é que a descentralização excessiva pode restringir indevidamente a capacidade de um país para tomar medidas decisivas diante de crises. Embora seja mais comumente manifestada sob a forma de preocupações quanto às políticas de estabilização (Tanzi 1996), o problema é, na verdade, uma questão mais geral. Alguns alegam que todos os países enfrentam uma relação fundamental de ‘trade-off’ entre a extensão em relação à qual seus sistemas políticos representam diferentes pontos de vista e a sua capacidade de ação política efetiva em face de crises econômicas. Algum grau de descentralização pode ser necessário em algumas circunstâncias para manter o estado-nação, mas muita descentralização poderia tornar esse estado ineficaz para lidar com crises. Enquanto alguém poderia alegar que tais conclusões apocalípticas raramente dão atenção suficiente aos detalhes de como, precisamente, a descentralização das instituições são projetadas e implementadas, o efeito da descentralização fiscal sobre a política de estabilização continua a ser uma questão controversa que não pode ser discutido em detalhes aqui.”

<sup>19</sup> Victor Uckmar identifica o aumento das despesas públicas como um dos principais desafios a serem enfrentados pelas Federações no que tange à distribuição das competências tributárias: “Os problemas mais graves para a distribuição dos poderes fiscais surgem sobretudo nos Estados de estrutura federal. Ainda no início do nosso século as despesas públicas eram limitadas e as necessidades de dinheiro do Governo central e aquelas de cada um dos Estados eram satisfeitas com impostos cobrados sobre fontes separadas; geralmente ao primeiro eram reservados os tributos aduaneiros e as *accise*, e aos segundos, os impostos sobre o patrimônio e sobre outras fontes diretas. Ocorre que as funções e as intervenções dos Estados e, conseqüentemente, as despesas públicas foram aumentando de maneira vertiginosa e os Governos, para fazer frente a elas, foram constrangidos a introduzir novos tributos: muito frequentemente, a mesma matéria tributável é agravada por tributos que cabem a entidades diversas, o que dá lugar ao grave fenômeno da dupla imposição *overlapping*.” (UCKMAR, 1999, p. 115-117)

manter a descentralização fiscal como uma estrutura legítima e eficiente. Contudo, os interesses políticos e econômicos (em especial, de eficiência) podem entrar em choque, fazendo com que o Direito sofra sérias dificuldades para solucionar os conflitos.

A preocupação em se saber se a descentralização fiscal, nesses casos, servirá como elemento agregador ou fragmentador no federalismo fiscal foi abordada por Richard M. Bird e Robert D. Ebel, os quais sintetizaram o problema da seguinte forma

(...) Often the most critical and disputed questions with respect to decentralization are fiscal: who gets what and who pays for it? Fiscal changes may feed back upon and strengthen – or weaken – the political and economic pressure leading to decentralization in the first place. A key question explored in this volume is thus the nature and strength of the interactions between changes in intergovernmental fiscal relations in response to changing economic and political factors and the creation or continued maintenance of an effective public sector. Under what conditions does increased subsidiarity foster solidarity, and under what conditions might increasing the autonomy of subnational governments have the opposite result of fostering not national integration, but perhaps the disintegration of a nation? That is, when is decentralization a glue that holds countries together and when is it a solvent that results in their disintegration? (BIRD; EBEL, 2007, p. 10).<sup>20</sup>

Entretanto, mesmo que se ultrapasse o debate sobre a eficiência econômica referente aos meios de se prover e financiar os serviços públicos, bem como sobre seu paradoxal potencial agregador e desagregador, revela-se evidente que a descentralização fiscal pode, de uma forma efetiva, promover a democracia e modelos participativos de governo, aumentando a capacidade de resposta (“*responsiveness*”) e a “*accountability*”<sup>21</sup>. Com a descentralização,

---

<sup>20</sup> O trecho correspondente na tradução é: “Em regra, as mais críticas e controversas questões relativas à descentralização são de caráter fiscal: quem recebe o quê e quem paga por isso? Alterações fiscais podem promover “*feed back*” e reforçar - ou enfraquecer - a pressão política e econômica que conduziu à descentralização, em primeiro lugar. A questão principal abordada neste volume é, assim, a natureza e a força das interações entre as mudanças das relações fiscais intergovernamentais, em resposta às mudanças dos fatores econômicos e políticos e a criação ou manutenção continuada de um setor público eficaz. Em que condições uma maior subsidiariedade fomenta a solidariedade, e sob que condições pode o aumento da autonomia dos governos subnacionais ter o efeito contrário, ao não promover a integração nacional, mas talvez a desintegração de uma nação? Ou seja, quando é que a descentralização é uma cola que mantém os países juntos e quando é um solvente que resulta em sua desintegração?”

<sup>21</sup> Quanto ao tema da responsabilidade sobre a gestão das receitas públicas, Paul Boothe destaca a “*accountability*” como um fator importante a ser considerado, lembrando que “Democracies work best when citizens are able to hold governments accountable for how they

torna-se mais fácil para os cidadãos residentes em cidades distantes das metrópoles terem acesso a dados orçamentários locais (isto é, preparados e executados no Município), em comparação a modelos em que apenas o ente central detém a competência para elaborar o orçamento. Vale dizer, sob a descentralização fiscal, os relatórios dos orçamentos são apresentados de modo a viabilizar a análise política do cidadão, além de promover a responsabilidade (leia-se, a “*accountability*”)<sup>22</sup>. Sob o federalismo fiscal, assegura-se uma aproximação maior entre os bens e serviços públicos oferecidos pelo estado e as preferências dos seus beneficiários e dos contribuintes, nos mais diversos governos subnacionais (BIRD, R; DAFFLON, B.; JEANRENAUD, C.; KIRCHGÄSSNER, G., 2002, p. 581-582).

Destaque-se que, no Brasil, o federalismo e a descentralização fiscal sempre estiveram próximos dos movimentos em favor de modelos democráticos, tal como se extrai das Constituições de 1889, 1946 e 1988. Logo, não só nos Estados Unidos, mas também em nosso País, a construção da Federação se entrelaça com a democracia. Daí o porquê Agostinho Netto afirmar que, no Brasil, “Em todas as oportunidades em que o federalismo recuou foi por decorrência da prevalência episódica de pretensões centralizadoras e de inspiração menos ou não democráticas” (NETTO, 2014, p. 440).

Para José Augusto Moreira Carvalho, existem três princípios que orientam o federalismo fiscal: a) princípio do benefício; b) princípio da compensação fiscal; e c) princípio da distribuição centralizada. O primeiro

---

spend public money. Accountability is enhanced if the same government that delivers a program is required to raise the revenue to finance it.” (BOOTHE, *A Short Guide to Fiscal Arrangements in Federal Countries*. 2003, p. 7). O trecho correspondente na tradução é: “Democracias funcionam melhor quando os cidadãos são capazes de responsabilizar os governantes pela forma como gastam o dinheiro público. *Accountability* é aumentada se o mesmo governo que oferece um programa é cobrado para aumentar as receitas para financiá-lo.” Paralelamente, Ricardo Lobo Torres, ao abordar o tema, transcreve as palavras de Ruth Richardson, ex-Ministra das Finanças da Nova Zelândia, sobre a importância da “*accountability*”: “o conceito de *accountability* precisa ser tão fundamental para o setor público quanto o é para o setor privado. Para ter sentido, a *accountability* precisa envolver níveis específicos de desempenho, liberdade administrativa para buscar os resultados e sanções por falhas. Portanto, uma relação efetiva de *accountability* exige: especificação antecipada dos níveis de desempenho; autoridade para determinar como os recursos serão empregados para produzir os resultados desejados; um processo de avaliação para saber se os resultados foram obtidos” (TORRES, 2000, p. 308) (grifo do original)

<sup>22</sup> TORRES, 2005, p. 248.

dispõe que os serviços e as necessidades públicas devem ser atendidos pelas esferas governamentais compatíveis com as suas características e níveis de demanda (2010, p. 60). Já o segundo significa que os eventuais prejuízos causados pelos entes federativos devem ser compensados, de modo que se evite “a perda de receita da esfera governamental afetada pela externalidade” (2010, p. 63). Por fim, o terceiro compreende a ideia de que a redistribuição de renda deve se concentrar no governo central, haja vista que apenas este teria condições de desenvolver a atividade com maior eficiência (2010, p. 63).

Assim, enquanto o princípio do benefício se relaciona com a função fiscal alocativa (vinculação entre a atividade governamental e o grupo social beneficiado pelos serviços), o princípio da compensação fiscal abarca as externalidades (positivas, quando gera ganhos às outras unidades da Federação, e negativas, quando provoca perda aos demais entes) e o princípio da distribuição centralizada se vincula à diminuição das desigualdades regionais e locais<sup>23</sup>.

No que tange ao princípio do benefício, é importante destacar a necessidade de correspondência entre a competência do ente federado e a área ou grupo que se beneficia com atividade estatal, o que requer a predeterminação das jurisdições para prestar o serviço público. A equalização da tensão entre as “jurisdições políticas” e as áreas ou grupos beneficiados é chamada de “*principle of fiscal equivalency*” (SHAH, 2007, p. 8).

No Brasil, o problema decorrente da falta de correspondência entre os beneficiários e o ente federado competente é bastante comum na saúde. Tornou-se rotina que a União, o Estado e o Município sejam demandados em conjunto pelo administrado na busca de uma tutela judicial de entrega de medicamentos ou de internação em hospitais. Nesse sentido, veja-se a seguinte notícia, publicada no Informativo nº 579 do STF, cujo título é “Fornecimento de Medicamentos e Responsabilidade Solidária dos Entes em Matéria de Saúde – 2”:

---

<sup>23</sup> Como se verá adiante, a função distributiva também é exercida nas transferências intergovernamentais, a qual “consiste na remoção de recursos financeiros dos órgãos centrais (União ou estados) para as esferas periféricas de governo (municípios).” (CARVALHO, 2010, p. 64)

No que se refere à assertiva de que a decisão objeto desta suspensão invadiria competência administrativa da União e provocaria desordem em sua esfera, ao impor-lhe deveres que seriam do Estado e do Município, considerou-se que a decisão agravada teria deixado claro existirem casos na jurisprudência da Corte que afirmariam a responsabilidade solidária dos entes federados em matéria de saúde (RE 195192/RS, DJU de 31.3.2000 e RE 255627/RS, DJU de 23.2.2000). Salientou-se, ainda, que, quanto ao desenvolvimento prático desse tipo de responsabilidade solidária, deveria ser construído um modelo de cooperação e de coordenação de ações conjuntas por parte dos entes federativos. No ponto, observou-se que também será possível apreciar o tema da responsabilidade solidária no RE 566471/RN (DJE de 7.12.2007), que teve reconhecida a repercussão geral e no qual se discute a obrigatoriedade de o Poder Público fornecer medicamento de alto custo. Ademais, registrou-se estar em trâmite na Corte a Proposta de Súmula Vinculante 4, que propõe tornar vinculante o entendimento jurisprudencial a respeito da responsabilidade solidária dos entes da Federação no atendimento das ações de saúde. Ressaltou-se que, apesar da responsabilidade dos entes da Federação em matéria de direito à saúde suscitar questões delicadas, a decisão impugnada pelo pedido de suspensão, ao determinar a responsabilidade da União no fornecimento do tratamento pretendido, estaria seguindo as normas constitucionais que fixaram a competência comum (CF, art. 23, II), a Lei federal 8.080/90 (art. 7º, XI) e a jurisprudência do Supremo. Concluiu-se, assim, que a determinação para que a União pagasse as despesas do tratamento não configuraria grave lesão à ordem pública. Asseverou-se que a correção, ou não, desse posicionamento, não seria passível de ampla cognição nos estritos limites do juízo de contracautela. STA 175 AgR/CE, rel. Min. Gilmar Mendes, 17.3.2010.

Desse modo, nota-se que o princípio do benefício, no federalismo fiscal brasileiro, é aplicado de maneira bastante flexível, pois a Suprema Corte admite a sobreposição de atividades governamentais na área da saúde. Assim, um mesmo grupo social poderá exigir prestações de medicamentos ou de serviços médicos das três esferas de governo ao mesmo tempo, o que é conflitante com a função fiscal alocativa.

No que concerne ao princípio da compensação fiscal, o reconhecimento da existência de uma externalidade negativa, oriunda de eventuais prejuízos causados por um dos entes da Federação, deve ser realizada com extrema cautela. Isto porque é praticamente impossível que um programa de benefício fiscal concedido pela União ou por um dos Estados não gere efeitos sobre outros governos subnacionais. Em regra, qualquer renúncia fiscal compreenderá a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de uma isenção, ou a alteração de alíquota ou a modificação da base de cálculo de um tributo, medidas estas que provocarão redução de

impostos ou contribuições especiais. Logo, caso se entenda que qualquer diminuição de arrecadação, provocada em outro ente federativo, seja caracterizada com uma externalidade negativa capaz de gerar compensação fiscal, estar-se-á, por via oblíqua, proibindo a concessão de benefícios e incentivos fiscais (o que seria contrário à própria natureza do federalismo fiscal).

Somente prejuízos capazes de interferir na autonomia fiscal de outro ente federativo é que seriam capazes de gerar compensações fiscais. Ou seja, deve-se diferenciar a mera diminuição arrecadatória (que, por motivos diversos, podem afetar quaisquer governos subnacionais) dos prejuízos financeiros que provocam sérias perdas de receita. Ao analisar o modelo compensatório no federalismo fiscal norte-americano, David A. Super descreve duas situações que poderiam ser caracterizadas como causadoras de externalidades negativas:

(...) Many federal policies impose negative externalities upon the states. As an extreme example, when Congress declared war on Great Britain in the War of 1812, British armies invaded and sacked areas of several states. More prosaically, federal trade policies can affect the industries that provide the economic base for many states, federal installations can consume state and local services while remaining immune from taxes, and federal immigration policy can shape the population growth of states. All of these actions, and many others, can have dramatic fiscal impacts on state and local governments (SUPER, 2005, p. 2571).<sup>24</sup>

Por fim, frise-se que o princípio da distribuição centralizada deve ser compreendido apenas quanto ao cumprimento da redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inc. III, da CR/88). Ou seja, no federalismo fiscal brasileiro, caberá à União, com apoio nas participações de receita descritas na Constituição Federal, buscar, sempre que possível, a diminuição do

---

<sup>24</sup> O trecho correspondente na tradução é: "Muitas políticas públicas federais impõem externalidades negativas sobre os estados. Como um exemplo extremo, quando o Congresso declarou guerra à Grã-Bretanha na Guerra de 1812, exércitos britânicos invadiram e saquearam as áreas de diversos estados. De maneira mais prosaica, políticas públicas federais de comércio podem afetar indústrias que fornecem a base econômica para muitos estados, instalações federais podem consumir serviços estaduais e locais, enquanto permanecem imunes a impostos, e políticas públicas federais de imigração podem moldar o crescimento populacional dos estados. Todas essas ações, e muitas outras, podem ter grandes impactos fiscais sobre governos estaduais e locais."

desequilíbrio no desenvolvimento econômico e social entre Estados e Municípios.

Contudo, isto não significa que a redução das desigualdades sociais e regionais seja a diretriz única ou mais importante do federalismo fiscal. O respeito à autonomia financeira dos entes federativos, o atendimento ao princípio do benefício e a aplicação da compensação fiscal (nos casos mais graves de prejuízo) também devem orientar o jurista no momento de interpretação das normas que regem, no Brasil, o federalismo fiscal. Do contrário, corre-se o risco de somente se atender aos interesses de regiões específicas (cujo produto interno, nível de escolaridade e de renda per capita sejam, na média, mais baixos), em detrimento de Estados e Municípios que, não obstante abarcarem centros de atividade econômica mais intensas, sofram com as mazelas da excessiva concentração urbana e populacional.

Assim, revela-se equivocada a visão de que o objetivo principal do federalismo fiscal brasileiro seja, tão-somente, a nivelção dos serviços públicos, conferindo-lhe um caráter essencialmente redistributivo no sentido de igualar as oportunidades das regiões pouco desenvolvidas a partir da transferência de recursos financeiros dos Estados e Municípios (UCHÔA FILHO, p. 240). Por mais que a busca pela redução das desigualdades sociais e econômicas seja de fundamental importância para a República, esta é organizada sob a forma de Federação, o que enseja o respeito a outros princípios (todos descritos acima) que atendem à harmonia nacional e ao federalismo fiscal cooperativo.

### **1.3 Federalismo Fiscal Cooperativo e Competição Tributária**

O chamado federalismo cooperativo, sob a ótica democrática, “é aquele formado no consentimento e não através da imposição” (ZIMMERMANN, 2005, p. 58). Ou seja, as unidades federadas, bem como os cidadãos, conferem à estrutura da União legitimidade através da fixação de direitos fundamentais, da participação dos governos subnacionais e do controle político eleitoral. Protegem-se, ao mesmo tempo, a autonomia dos entes da Federação e os grupos minoritários.

No Brasil, o federalismo cooperativo democrático entrelaçou os planos local, regional e nacional, a partir do reconhecimento dos Municípios como unidades federadas. Assim, ampliou-se o sentido da expressão, haja vista a originalidade do Poder Constituinte pátrio, ao criar um sistema federativo tridimensional. Aliás, nas palavras de Augusto Zimmermann, “dentre todas as instituições políticas, a municipal é sem dúvida a que melhor transmite o sentimento de cidadania e liberdade” (2005, p. 46), fato que geraria um campo de atuação política benéfico à democracia.

O formato da Constituição da República, que formalizou uma Federação em três níveis e criou uma estrutura de federalismo fiscal com detalhada repartição de competências tributárias e repasses constitucionais, fez com que a maioria da doutrina afirme que o Brasil adotou um sistema cooperativo também na esfera fiscal.

Deve se esclarecer que o significado de federalismo fiscal cooperativo não envolve a necessidade de cooperação mútua entre os entes federativos para a manutenção da Federação, pois, como se sabe, é da própria natureza das Federações que seus governos subnacionais cooperem entre si. Aliás, sem apoio mútuo entre as unidades federadas, não há sequer que se falar em Federação. Vale dizer, a cooperação entre os governos subnacionais é uma *conditio sine qua non* para a existência, em si, de qualquer Federação.

Assim, ao se analisar o federalismo fiscal, os termos “cooperativo” e “competitivo” não devem ser associados, de maneira direta, ao exercício da autonomia de cada ente, mas, sim, aos instrumentos do Direito Financeiro que busquem equalizar as receitas dos governos subnacionais. Todos os Estados-membros e Municípios, justamente por formarem a Federação, detêm autonomia de autogestão e auto-organização; e, como visto, não podem ter sua autonomia financeira esvaziada, sob pena da sua autonomia funcional e administrativa serem inviabilizadas. Logo, ao mesmo tempo em que se protege a autonomia fiscal de cada ente (em especial, quanto ao exercício de sua competência tributária), cria-se um formato de repasses constitucionais que permite um mínimo de arrecadação para unidades da Federação com maiores dificuldades econômicas.

Uma vez que se vincule o federalismo fiscal cooperativo às finanças públicas, impede-se que o intérprete, de maneira precipitada, associe a

cooperação à impossibilidade de haver competição tributária (ou fiscal), chamada, equivocadamente, no Brasil, de “guerra fiscal”. Isto porque o fato de existir competição tributária não se confunde com a ideia do federalismo fiscal cooperativo. A uma porque a cooperação, no que tange ao federalismo fiscal, se relaciona com a equalização de receitas no plano financeiro, o que é feito, no País, através de participações constitucionais, enquanto a competição fiscal (ou tributária) se efetiva na esfera do exercício das competências tributárias de cada ente. A duas porque nem toda competição tributária é prejudicial, pois o estímulo a instalações de indústrias e atividades de pesquisa em determinado Estado-membro ou Município não significa, necessariamente, a perda arrecadatória de outro.

É bastante comum a tentativa de associação entre as duas ideias. Contudo, ao se promover uma análise à luz do direito comparado, verifica-se que a competição fiscal não só é compatível como também absolutamente normal em outras nações descentralizadas. A diferença se dará no plano das regras criadas para se impedir um processo de “canibalização” entre as unidades federadas, ou seja, que preserve as finanças públicas dos entes subnacionais, evitando a temida *“race to the bottom”*<sup>25</sup>.

Na realidade brasileira, a chamada “guerra fiscal” diz respeito à busca, realizada por dois ou mais entes da Federação, pela atração de investimentos oriundos da iniciativa privada, a partir de alterações na legislação tributária que criem incentivos ou benefícios fiscais. No caso, os diplomas legais criados acabam por provocar renúncias fiscais repentinas (o que gera perdas arrecadatórias imediatas), além de estimular a transferência de empresas de um ente da Federação para outro.

Nessa esteira, conclui-se que a chamada “guerra fiscal” significa a competição tributária entre governos subnacionais, cada qual exercendo sua competência tributária constitucional própria, (i) que causa desequilíbrio no federalismo fiscal e (ii) que viola a gestão fiscal responsável. Isto é, trata-se de um fenômeno que prejudica o princípio do federalismo (art. 60, § 4º, inc. I, da

---

<sup>25</sup> Chama-se *“race to the bottom”* o perigo de os Estados ou Municípios, participantes da competição tributária, renunciarem a um alto percentual de sua arrecadação, criando déficits fiscais pesados e capazes de inviabilizar a prestação de serviços públicos.

CR/88) e as diretrizes constitucionais das finanças públicas (art. 163 da CR/88).

Sob esta ótica, nota-se que o fenômeno da “guerra fiscal” se aproxima da “*harmful tax competition*” europeia: uma competição fiscal horizontal nociva aos erários dos entes federativos; isto é, uma modalidade de competição fiscal que atenta contra a Federação, como valor estrutural (pois cada ente federativo deve arrecadar valores suficientes para a sua manutenção e organização administrativa e para a execução das políticas públicas que lhes foram atribuídas pela Constituição), e que viola a gestão responsável das finanças públicas, a qual, no Brasil, foi concretizada pela Lei Complementar nº 101/2000.

Não foi à toa, portanto, que, em outros países, foram fixados limites legais para a concessão de benefícios e incentivos fiscais. Com a criação de regras, os governos subnacionais são levados a não criar benefícios ou incentivos fiscais que façam com que uma empresa se retire de um Estado-membro, Província ou país (no caso da União Europeia) e se instale em outro local, unicamente por questões tributárias. Vale dizer, se permite a competição tributária, desde que não se avance sobre o campo da “*harmful tax competition*”.

Prova cabal de que a cooperação, associada ao federalismo fiscal cooperativo, não se confunde com a inexistência da competição tributária pode ser extraída da América do Norte.

O Canadá é um país chave no estudo do federalismo fiscal. Economistas, juristas e acadêmicos de diversas nacionalidades mencionam a nação norte-americana ao abordar o tema. Sob o prisma da organização da Federação, ao Canadá se aplica o princípio do federalismo misto, mesclando competição e cooperação. As Províncias possuem elevada autonomia, seja quanto à competência material para a criação de leis, seja no que tange à aplicação de políticas públicas, seja até no que concerne à política de imigração.

No que tange ao federalismo fiscal, é nítido que o país adere a um modelo cooperativo, uma vez que cada Província tem destacada autonomia tributária. Após a revisão legislativa de 1982, as Províncias canadenses adquiriram maior poder de cobrar tributos próprios, decorrência natural da

descentralização da competência tributária promovida<sup>26</sup>. Atualmente, exceto os impostos de importação ou sobre vendas interprovinciais, as Províncias podem criar e exigir quaisquer tributos, mesmo que sejam exações com o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de tributos já cobrados pelo governo federal.

Ocorre que, sob uma estrutura que, claramente, viabiliza a competição tributária, os Primeiros-Ministros de diversas Províncias canadenses firmaram um acordo comercial intergovernamental. Em 1995, surgiu o “*Agreement on Internal Trade (AIT)*”, cujo objetivo é a redução e a eliminação, à medida do possível, de barreiras contra a livre movimentação de pessoas, produtos, serviços e investimentos dentro do Canadá, além de estabelecer um mercado doméstico que seja aberto, eficiente e estável<sup>27</sup>.

No que tange à competição tributária, o AIT dispõe que nenhuma Província poderá criar um incentivo que seja, de direito ou de fato, depende de um empreendimento já localizado no território de outra Província, de modo que seja impedida a mera realocação de uma empresa, já em operação, para outra unidade da Federação<sup>28</sup>. Ademais, prevê-se que um incentivo não será considerado proibido (no caso, inconsistente com o parágrafo 4 do “*Annex 608.3 - Code of Conduct on Incentives*”) quando a Província puder demonstrar que o incentivo foi criado para compensar a possibilidade de realocação da operação já existente para fora do Canadá e a realocação ter sido iminente,

---

<sup>26</sup> Inicialmente, o sistema tributário canadense tinha seus poderes concentrados no governo federal, haja vista o “*British North American Act of 1867*”, o qual foi alterado, de maneira substancial, pela revisão ocorrida em 1982.

<sup>27</sup> Atualmente, são signatárias do AIT as seguintes Províncias, além do próprio governo federal canadense: Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Prince Edward Island, New Brunswick, Quebec, Ontario, Manitoba, Saskatchewan, Alberta, British Columbia, Northwest Territories e Yukon. A Província de Nunavut não é signatária do AIT, possuindo apenas *status* de observadora.

<sup>28</sup> Vide “*Annex 608.3 - Code of Conduct on Incentives*”, seção “*Prohibited Incentives*”, n° 4: “No Party shall provide an incentive that is, in law or in fact, contingent on, and would directly result in, an enterprise located in the territory of any Party relocating an existing operation to its territory or to the territory of any other Party.” O trecho correspondente na tradução é: “Nenhuma das Partes deve fornecer um incentivo que seja, de direito ou de fato, dependente de, e que resulte diretamente em, uma empresa localizada no território de qualquer das Partes ter que realocar uma operação já existente para seu território ou para o território da outra parte.”

bem conhecida e sob ativa reflexão<sup>29</sup>. Somando-se a isso, as Províncias não poderão criar um incentivo cujo propósito principal seja permitir que a empresa beneficiária pratique preços mais baixos do que a concorrência em outra Província.

Paralelamente, pelo “*Agreement on Internal Trade*”, por mais que se entenda que o desenvolvimento econômico possa incluir a concessão de incentivos em seus próprios territórios, as Províncias devem evitar a concessão de incentivos que possam prejudicar os interesses econômicos de outras Províncias. Ou seja, cada ente da Federação deve levar em conta os interesses econômicos das demais Províncias em desenvolver e aplicar seus modelos de incentivo<sup>30</sup>. Assim sendo, foi acordado que as Províncias evitarão criar incentivos (i) que sustentem, por um período prolongado de tempo, operações não-viáveis economicamente cuja produção afete negativamente a posição competitiva de uma fábrica localizada no território de outra Província; (ii) que aumentem a capacidade nos setores em que o aumento não se justifica pelas condições do mercado; ou (iii) que sejam excessivos, quer em termos absolutos ou em relação ao valor total do projeto específico para o qual o incentivo é previsto, tendo em conta fatores como a viabilidade econômica do projeto e a magnitude dos prejuízos econômicos que o incentivo é projetado para superar<sup>31</sup>. Por fim, é assentado que cada uma das Partes do AIT deve se

---

<sup>29</sup> Vide “Annex 608.3 - Code of Conduct on Incentives”, seção “Prohibited Incentives”, n° 5: “An incentive shall not be considered to be inconsistent with paragraph 4 where a Party can demonstrate that the incentive was provided to offset the possibility for relocation of the existing operation outside Canada and the relocation was imminent, well known and under active consideration.” O trecho correspondente na tradução é: “Um incentivo não deve ser considerado como incompatível com o parágrafo 4 em que uma das Partes pode demonstrar que o incentivo foi fornecido para compensar a possibilidade de realocação do atual funcionamento para fora do Canadá e a transferência era iminente, bem conhecida e sob ativa consideração.”

<sup>30</sup> Vide “Annex 608.3 - Code of Conduct on Incentives”, seção “Avoidance of Certain Incentives”, n° 8: “The Parties affirm that economic development within their territories may include the provision of incentives. The Parties acknowledge that certain incentives may harm the economic interests of other Parties. The Parties shall take into account the economic interests of other Parties in developing and applying their incentive measures.” O trecho correspondente na tradução é: “As partes afirmam que o desenvolvimento econômico nos seus territórios pode incluir a concessão de incentivos. As Partes reconhecem que certos incentivos podem prejudicar os interesses econômicos de outras Partes. As Partes devem levar em consideração os interesses econômicos de outras Partes no desenvolvimento e na aplicação de suas medidas de incentivo.”

<sup>31</sup> Vide “Annex 608.3 - Code of Conduct on Incentives”, seção “Avoidance of Certain Incentives”, n° 8P8: “The Parties shall endeavour to refrain from providing an incentive that: (a)

abster de participar de “guerras de incentivos” (“*bidding wars*” ou “*incentive competition*”)<sup>32</sup> para atrair potenciais investidores que procurem o mais vantajoso pacote de incentivos<sup>33</sup>.

Na mesma linha do sistema canadense, a União Europeia, com apoio da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), também criou um modelo normativo com o escopo de evitar a “*harmful tax competition*”. No continente europeu, forem delineados seis critérios para identificar potenciais competições tributárias nocivas ou prejudiciais: (i) existência de um nível de tributação consideravelmente menor do que o nível geral de tributação no país em questão; (ii) haver vantagens fiscais que sejam concedidas apenas para não-residentes; (iii) concessão de incentivos fiscais para atividades que estão isoladas da economia nacional e, por conseguinte, não têm efeito sobre a base fiscal nacional; (iv) concessão de incentivos fiscais sem qualquer atividade econômica real e substancial presença econômica; (v) existência de uma base para a determinação dos lucros das empresas que se afasta das normas internacionalmente aceitas, em especial daquelas que foram aprovadas pela OCDE; e (vi) falta de transparência. Assim sendo, a “*harmful tax competition*” e a “*fair tax competition*”, para a União Europeia, poderiam ser definidas, nas palavras de Patricia Lampreave, da seguinte forma:

---

sustains, for an extended period of time, an economically non-viable operation whose production adversely affects the competitive position of a facility located in the territory of another Party; (b) increases capacity in sectors where the increase is not warranted by market conditions; or (c) is excessive, either in absolute terms or relative to the total value of the specific project for which the incentive is provided, taking into account such factors as the economic viability of the project and the magnitude of the economic disadvantage that the incentive is designed to overcome.” O trecho correspondente na tradução é: “As partes se esforçarão para se abster a proporcionar um incentivo que: (a) sustente, por um longo período de tempo, uma operação inviável economicamente cuja produção afete negativamente a posição competitiva de uma fábrica localizada no território da outra Parte; (b) aumente a capacidade de setores em que o aumento não se justifique pelas condições do mercado; ou (c) seja excessivo, quer em termos absolutos, quer em relação ao valor total do projeto específico para o qual o incentivo seja previsto, tendo em conta fatores como a viabilidade econômica do projeto e a magnitude dos prejuízos econômicos que o incentivo é projetado para superar.”

<sup>32</sup> O termo “*bidding wars*” significa, sob a ótica da competição tributária, uma disputa intensa e célere entre governos subnacionais por investimentos privados em seu território, o que, em regra, envolve a concessão de incentivos fiscais.

<sup>33</sup> Vide “Annex 608.3 - Code of Conduct on Incentives”, seção “Avoidance of Certain Incentives”, n° 9: “Each Party shall refrain from engaging in bidding wars to attract prospective investors seeking the most beneficial incentive package.” O trecho correspondente na tradução é: “Cada uma das Partes deve abster-se de participar em ‘bidding wars’ para atrair potenciais investidores que procurem o mais vantajoso pacote de incentivos.”

Accordingly, taking these criteria into account, harmful tax competition can be defined as a fiscal policy implemented on the initiative of a country that offers a wide range of tax incentives and advantages to attract mobile factors (investment) to that country in the absence of transparency and the effective exchange of information with other countries.

In contrast, fair tax competition can be defined as a decision by a country to reduce the tax burden, either by lowering tax rates or by granting tax credits to both resident and non-resident entities. The exchange of information with other tax authorities and full transparency in respect of the tax system are also required. (LAMPREAVE, 2011, p. 6)<sup>34</sup>

Em suma, o fenômeno conhecido no Brasil como “guerra fiscal” é próximo do “*harmful tax competition*”, tratado pela União Europeia (em especial se tivermos em mente os seis parâmetros de potencial identificação desta espécie de competição fiscal nociva), bem como das “guerras de incentivos” (“*bidding wars*” ou “*incentive competition*”), evitadas pelo Canadá, através do “*Agreement on Internal Trade (AIT)*”. Em ambos os exemplos, percebe-se que a competição tributária é permitida, desde que não haja prejuízo ao equilíbrio do federalismo fiscal. Vale dizer, a competição tributária é legítima, havendo, apenas, que se respeitar a cooperação fiscal da Federação (caso canadense) ou da união econômica e política de países (caso da União Europeia).

Assim, uma vez esclarecido que o federalismo fiscal cooperativo se relaciona com a aplicação de instrumentos do Direito Financeiro de equalização fiscal (mormente, com as transferências intergovernamentais), não se confundindo com a viabilidade, ou não, da competição tributária, permite-se que o foco de análise volte para o cerne da questão: a repartição de competência tributária.

---

<sup>34</sup> O trecho correspondente na tradução é: “Por conseguinte, tendo estes critérios em consideração, a competição tributária prejudicial pode ser definida como uma política fiscal implementada a partir da iniciativa de um país que oferece uma vasta gama de incentivos fiscais e benefícios para atrair fatores móveis (investimento) para este país, na ausência de transparência e de troca de informações com outros países. Em contrapartida, a competição tributária justa pode ser definida como uma decisão tomada por um país para reduzir sua carga fiscal, quer pela redução das alíquotas dos tributos, quer pela concessão de créditos fiscais para entidades residentes e não residentes. O intercâmbio de informações com outras administrações tributárias e a total transparência no que diz respeito ao sistema tributário também são necessários.”

#### 1.4 Repartição das Competências Tributárias e Participação na Arrecadação

O sistema brasileiro de fixação de limites para o exercício da competência tributária é rígido. E da exaustividade das regras constitucionais e da rigidez do sistema se percebe que “as regras de competência e a repartição das receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição” (ÁVILA, 2012, p. 163) e que, por serem normas constitucionais, não podem ser alteradas por leis ordinárias.

Assim, em primeiro lugar, não se viabiliza que a União negocie com os entes subnacionais, a fim de melhor distribuir a exigência de tributos. O modelo define competências exclusivas, cabendo a cada ente federativo cobrar tributos específicos. Nas palavras de Rogério Leite Lobo

Supostamente conduzidos então por aquelas diretrizes de natureza político-financeira, e certamente manietados nos limites estritos de rigidez absoluta que caracteriza o Sistema Tributário brasileiro, dispuseram os constituintes de 1988 os tributos num rol de *competências impositivas privativas, comuns e residual*, arranjando-as dentre as esferas governamentais de forma pormenorizada, com referência expressa e vinculativa às espécies e subespécies tributárias, estas também já definidas, na própria Constituição, em seus contornos mais externos. (LOBO, 2006, p. 120) (grifo do autor)

Como consequência lógica, percebe-se que a discriminação de competências tributárias não é cumulativa, ou seja, não se permite a bitributação. Logo, somente aos Estados-membros caberá a exigência do ICMS, do IPVA e do ITCD, enquanto apenas aos Municípios caberá a cobrança do ISS, do IPTU e do ITBI.

Somando-se a isso, uma vez que a busca pela erradicação das desigualdades sociais e econômicas é uma das diretrizes da Constituição Federal, são previstos modelos de repasses constitucionais e de transferências intergovernamentais. Vale dizer, apesar de os entes federativos não possuírem flexibilidade quanto à competência tributária (frise-se, a cada ente caberá a exigência de tributos pré-determinados constitucionalmente), institui-se um formato financeiro que evita uma baixa e desproporcional captação de recursos públicos por parte de governos subnacionais situados em áreas de dificuldade socioeconômica.

O modelo de repasses financeiros, a partir de fundos ou da arrecadação de tributos, é reflexo direto do pacto federativo, o qual pressupõe que é prejudicial para a própria manutenção da Federação a existência de entes federativos com recursos financeiros esparsos. Daí, instituiu-se uma competência tributária específica para cada espécie de unidade da Federação, com a divisão da receita de alguns tributos federais e estaduais.

No plano da repartição de competência tributária, definiu-se que aos Municípios caberá a instituição dos impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre a 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 (ITBI), e sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Já no plano da repartição das receitas tributárias, a Constituição Federal estabeleceu que pertencem aos Municípios (i) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; (ii) 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural (ITR), relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, inc. III; (iii) 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) licenciados em seus territórios; e (iv) 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Somando-se a isso, o legislador constituinte ainda instituiu o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), regulado pela Lei Complementar nº 62/1989 e pelo Decreto nº 7.827/2012, composto por valores equivalentes, atualmente, a 49% (quarenta e nove por cento) do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e os proventos de qualquer natureza e sobre os produtos industrializados (vide Emenda Constitucional nº 84/2014). No ponto, destaque-se que 1% (um por cento) dos valores reservados pela União, a título de IR e IPI, na forma do art. 159, inc. I, da CR/88, serão destinados ao Fundo

de Participação dos Municípios, sendo entregues no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano (alteração promovida pela EC nº 84/2014).

Há, portanto, três eixos pelos quais os Municípios arrecadarão valores para viabilizar a realização da sua autonomia financeira, à luz de um federalismo fiscal cooperativo: a) o exercício da competência tributária própria; b) a participação financeira em tributos estaduais; e c) o repasse oriundo do Fundo de Participação dos Municípios.

Sob o modelo idealizado pelo Poder Constituinte, os Municípios, teoricamente, não se tornariam reféns dos impostos de sua competência. Ou seja, mesmo que, quanto ao valor nominal recolhido, a base de cálculo e as alíquotas do IPTU, do ITBI e do ISS fossem reduzidas, seja por uma dificuldade econômica sazonal, seja pela absoluta precariedade da estrutura social e econômica local, os Municípios poderiam se resguardar, no âmbito financeiro, nos repasses constitucionais. Assim, o FPM e a arrecadação proveniente da repartição das receitas tributárias permitiriam que houvesse verdadeira cooperação financeira entre os entes da Federação, de modo que os governos subnacionais situados em regiões mais industrializadas, e com maior produto interno bruto, pudessem auxiliar os demais governos na manutenção de um mínimo de arrecadação.

O problema surge quando o exercício da competência tributária própria é realizado de forma precária ou deficiente, ou quando a realidade econômica inviabiliza o retorno financeiro mínimo vislumbrado pelo Poder Constituinte. Nesse caso, os Municípios recorrem a um expediente já considerado comum entre os prefeitos: às transferências intergovernamentais voluntárias.

No plano normativo, os três eixos que estruturam as finanças públicas dos entes federados atendem às diretrizes constitucionais: combate à erradicação da pobreza (uma vez que se permite que unidades da Federação mais frágeis economicamente recebam um montante maior de valores), cooperação financeira entre os governos subnacionais (raiz do federalismo fiscal cooperativo) e respeito à autonomia financeira (cujo cerne é a existência de competências tributárias exclusivas). Há plena coerência entre os princípios constitucionais, o formato da estrutura financeira e tributária e a legislação criada para dar efetividade às políticas públicas. Contudo, nota-se que a

realidade fática pode interferir nessa dinâmica, como, de fato, têm ocorrido desde a promulgação da Constituição de 1988.

Verifica-se que dois fenômenos, que aconteceram nos últimos anos, influenciaram o desequilíbrio dos três eixos financeiros descritos acima: ocorreu o aumento da criação de contribuições especiais pela União e não houve investimento no exercício próprio das competências tributárias locais por parte das administrações municipais. O primeiro fenômeno fez com que houvesse uma acentuada concentração de receita não partilhada na esfera da União, de modo que, proporcionalmente, couberam aos Estados e aos Municípios parcela menor no eixo da repartição das receitas tributárias. Já o segundo promoveu (ou mesmo consolidou) a ineficiência arrecadatória municipal, havendo um subaproveitamento na exigência e na cobrança dos impostos locais.

Ante o horizonte descrito, indaga-se: se o exercício da competência tributária dos Municípios é desenvolvido de maneira precária e se o repasse oriundo do Fundo de Participação dos Municípios diminuiu (em razão, dentre outros motivos, do prejuízo causado pela ampliação das contribuições especiais), que opções têm os prefeitos para manter suas finanças públicas em níveis capazes de aplicar políticas públicas? Se os três eixos, definidos constitucionalmente, não correspondem à realidade fática e não permitem a efetivação das orientações definidas pelos Poder Constituinte, o que se deve fazer?

Atualmente, a resposta a essas perguntas reside nas chamadas transferências intergovernamentais voluntárias. Por mais que, formalmente, não façam parte da discriminação de competências tributárias, nem da estrutura de participação de receitas, nem dos fundos constitucionais, as transferências intergovernamentais se transformaram no quarto eixo (não mais constitucional, mas de índole legal) de sustentação das finanças públicas municipais.

A maior parte dos Municípios se utiliza de transferências intergovernamentais, em especial voluntárias, para equilibrar as contas públicas, sendo ilusória a visão de que a autonomia financeira, hoje, é alcançada com a arrecadação tributária própria, bem como com os repasses constitucionais. Contudo, deve-se ressaltar que, consoante o art. 167, inc. X,

da CR/88, é vedada a transferência voluntária de recursos federais e estaduais para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, fato que, certamente, impõe limites à tentativa de se equilibrar as finanças públicas dos Municípios.

O reconhecimento dessa nova realidade, inexoravelmente, provoca uma releitura das premissas da autonomia financeira dos Municípios e do sentido e alcance do federalismo fiscal cooperativo. Afasta-se do plano normativo formal construído pela Constituição (sobre os três eixos financeiros mencionados anteriormente) em favor do contato direto com a realidade social, a qual, como se sabe, pode provocar (ou exigir) uma nova interpretação constitucional. Ou seja, a situação em tela se aproxima da hermenêutica desenvolvida pelos teóricos da chamada mutação constitucional.

Nesse ponto, frise-se que o fenômeno da mutação constitucional não é novo. Tem como origem o problema das transformações informais pelas quais passou a Constituição do Império Alemão de 1871. À época, foi criado, pela doutrina publicista, o termo “mutação constitucional” (*Verfassungswandlung*) para descrever a mudança de significado ou sentido da Constituição, sem que fosse alterada sua expressão escrita (URRUTIA, 2000, p. 105). Os autores da chamada Escola Alemã de Direito Público foram os primeiros a tratar, de maneira direta, desse fenômeno, sendo proposto o estudo do problema da “mutação constitucional” como mudança da realidade constitucional à margem dos procedimentos formais de reforma<sup>35</sup>.

Apenas após se conceber a Constituição como norma obrigatória é que se tornou possível apreciar o fenômeno da “mutação constitucional”, algo que,

---

<sup>35</sup> No ponto, eis o histórico apresentado por Streck, Cattoni de Oliveira e Lima (2007, p. 20): “Essa tese foi formulada pela primeira vez em fins do século XIX e inícios do século XX por autores como Laband (*Wandlungen der deutschen Reichsverfassung*, Dresden, 1895) e Jellinek (*Verfassungsänderung und Verfassungswandlung*, Berlim, 1906), e mereceu mais tarde conhecidos desenvolvimentos por Hsü-Dau-Lin (*Die Verfassungswandlung*, Leipzig, 1932). Como bem afirmam os professores Artur J. Jacobson (New York) e Bernhard Schlink (Berlim), em sua obra *Weimar: A Jurisprudence of crisis* (Berkeley: University of Califórnia, 2000, p. 45-46), o dualismo metodológico positivismo legalista-positivismo sociológico que perpassa toda a obra de Jellinek *Verfassungsänderung und Verfassungswandlung* (Berlim, Häring, 1906) e que serve de base para a tese da mutação constitucional (*Verfassungswandlung*) impediu o jurista alemão de lidar normativamente com o reconhecimento daquelas que seriam “as influências das realidades sociais no Direito”. A mutação constitucional é assim tida como fenômeno empírico e não é resolvido normativamente: “Jellinek não apresenta um substituto para o positivismo legalista, mas apenas tenta suplementá-lo com uma análise empírica ou descritiva dos processos político-sociais”.

na Alemanha, somente ocorreu a partir do novo ordenamento jurídico de 1871: a Constituição do Império Alemão fez com que a Carta Magna fosse sobreposta às confederações anteriores e ao regime de organização de cada um dos Estados-membros, fato que teria provocado a observação de Georg Jellinek no sentido de que, em muitos casos, não teria existido uma adaptação formal dos ordenamentos particulares ao ordenamento do Império (URRUTIA, 2000, p. 106-107).

No Brasil, o fenômeno da mutação constitucional já foi acolhido, em algumas oportunidades, pelo Supremo Tribunal Federal, em regra capitaneado pelo Ministro Gilmar Mendes, entusiasta do instituto, que permite a expansão do controle de constitucionalidade pelo Excelso Pretório. Nesse aspecto, deve-se atentar ao voto do Ministro Gilmar Mendes na análise da Reclamação nº 4.374/PE, em que se demonstra não só o tipo de visão do magistrado sobre a função ampliada das reclamações como também se evidencia a tendência de se aumentar o enfoque das questões levadas ao STF sob a ótica da mutação constitucional<sup>36</sup>. Na esteira do entendimento desenvolvido por Brun-Otto Bryde,

---

<sup>36</sup> A título ilustrativo, eis as palavras do Min. Gilmar Mendes sobre o tema: “É por meio da reclamação, portanto, que as decisões do Supremo Tribunal Federal permanecem abertas a esse constante processo hermenêutico de reinterpretação levado a cabo pelo próprio Tribunal. A reclamação, dessa forma, constitui o *locus* de apreciação, pela Corte Suprema, dos processos de *mutação constitucional* e de *inconstitucionalização de normas* (*des Prozess des Verfassungswidrigwerdens*), que muitas vezes podem levar à redefinição do conteúdo e do alcance, e até mesmo à superação, total ou parcial, de uma antiga decisão. Como é sabido, a evolução interpretativa no âmbito do controle de constitucionalidade pode resultar na declaração de inconstitucionalidade de lei anteriormente declarada constitucional. Analisando especificamente o problema da admissibilidade de uma nova aferição de constitucionalidade de norma declarada constitucional pelo *Bundesverfassungsgericht*, Hans Brox a considera possível desde que satisfeitos alguns pressupostos. É o que anota na seguinte passagem de seu ensaio sobre o tema: ‘Se se declarou, na parte dispositiva da decisão, a constitucionalidade da norma, então se admite a instauração de um novo processo para aferição de sua constitucionalidade se o requerente, o tribunal suscitante (controle concreto) ou o recorrente (recurso constitucional = *Verfassungsbeschwerde*) demonstrar que se cuida de uma nova questão. Tem-se tal situação se, após a publicação da decisão, se verificar uma *mudança do conteúdo da Constituição* ou da *norma objeto do controle*, de modo a permitir supor que outra poderá ser a conclusão do processo de subsunção. Uma *mudança substancial das relações fáticas* ou da *concepção jurídica geral* pode levar a essa alteração’ (ênfases acrescidas) [Hans Brox, Zur Zulässigkeit der erneuten Überprüfung einer Norm durch das Bundesverfassungsgericht, in *Festschrift für Willi Geiger*, cit., p. 809 (826)]. [...] Em síntese, declarada a constitucionalidade de uma lei, ter-se-á de concluir pela inadmissibilidade de que o Tribunal se ocupe uma vez mais da aferição de sua legitimidade, salvo no caso de *significativa mudança das circunstâncias fáticas* ou de *relevante alteração das concepções jurídicas dominantes* [BVerfGE 33/199 e 39/169; Brun-Otto Bryde, *Verfassungsentwicklung, Stabilität und Dynamik im Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, cit., p. 409; Hans Brox, Zur Zulässigkeit der erneuten Überprüfung einer Norm durch das Bundesverfassungsgericht, in *Festschrift für Willi Geiger*, cit., p. 809 (818); Stern, *Bonner Kommentar*, 2. tir., art. 100, n. 139; Christoph Gusy, *Parlamentarischer Gesetzgeber*

o Ministro Gilmar Mendes entende que o Direito e a própria Constituição estão sujeitos à mutação e que uma lei declarada constitucional pode vir a se tornar, tempos depois, inconstitucional. Ou seja, haveria a possibilidade de uma questão já decidida pelo órgão de cúpula do Poder Judiciário voltar a ser submetida novamente pela corte constitucional. Sob esta ótica, o ato de negar a possibilidade de uma nova análise das leis seria equivalente a congelá-las “no estágio do parâmetro de controle à época da aferição”, fato que impediria a evolução do Direito Constitucional. Em suma, o processo de mutação constitucional exigiria que fosse admitida uma nova aferição da constitucionalidade da lei no caso de mudança da concepção constitucional. E isto, destaque-se, pode ocorrer com a aferição judicial da existência efetiva da autonomia financeira dos Municípios, ante os três eixos mencionados previamente, e a realidade socioeconômica dos entes federativos, a qual interferirá na manutenção do federalismo fiscal cooperativo.

Assim, também com apoio na visão desenvolvida pela mutação constitucional, caso se negue o aumento da importância das transferências intergovernamentais voluntárias, estar-se-á assumindo dois riscos: a) crer que o exercício da competência tributária pelos Municípios, sua participação financeira em tributos estaduais, e o repasse oriundo do Fundo de Participação dos Municípios, no formato atual, são suficientes e adequados, rejeitando-se, pois, a existência de um problema nessa esfera; e b) considerar irrelevante as transferências intergovernamentais voluntárias, ignorando o seu papel nas finanças públicas.

Ocorre que, no âmbito doutrinário, muitas críticas têm surgido quanto ao fenômeno do aumento da criação de contribuições especiais pela União e do pouquíssimo investimento no exercício próprio das competências tributárias locais por parte das administrações municipais. Ambos estrangulam as finanças municipais, fazendo com que as prefeituras torçam para que a atividade econômica do País se mantenha em ascensão e, assim, a União arrecade valores maiores a título de IR e de IPI (os quais serão, em parte, direcionados aos Municípios).

---

*und Bundesverfassungsgericht*, cit., p. 228]. (BRASIL, STF. Reclamação nº 4.374/PE. Rel.: min. Gilmar Mendes. J.: 18/4/2013, Pleno, DJe-173, de 4/9/2013, grifo do original)

Contudo, não bastasse o crescente aumento do peso das contribuições na carga tributária, os governos subnacionais locais ainda têm se deparado com as desonerações fiscais efetivadas pela União. Isto por que o Governo Federal, com base no legítimo objetivo de enfrentar crises econômicas, tem criado isenções de IPI, com o fim de diminuir o preço final de determinados produtos industrializados<sup>37</sup>. Com isso, o montante destinado ao FPM diminui, tornando a situação financeira local ainda mais dramática.

Em suma, sob o enfoque da repartição das competências tributárias e da participação na arrecadação, conclui-se que, dos três eixos financeiros pelos quais os Municípios obtêm verbas para atender sua autonomia financeira, à luz de um federalismo fiscal cooperativo, todos sofrem com problemas: a) o exercício da competência tributária própria é prejudicado pela distinta realidade econômica de cada unidade da Federação, bem como pela precariedade administrativa das Prefeituras; b) a participação financeira em tributos estaduais também é limitada pela situação econômica regional, além dos benefícios e incentivos fiscais criados pelos Estados-membros; e c) o repasse

---

<sup>37</sup> No ponto, eis a notícia publicada no Portal da Presidência da República em 26.03.2012, cujo título é “Governo prorroga por mais 3 meses redução do IPI para linha branca e zera alíquota para móveis”: O governo federal prorrogou por mais três meses a redução das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidentes sobre refrigeradores, congeladores, máquinas de lavar e secar de uso doméstico e fogões de cozinha, itens da chamada linha branca. O prazo encerraria no dia 31 de março de 2012 e agora foi estendido para 30 de junho. A medida será publicada em edição extra do Diário Oficial da União, por meio de Decreto, nesta segunda-feira. Além de prorrogar a redução do IPI para a linha branca, no mesmo período o governo vai reduzir as alíquotas do imposto para móveis, laminados PET para revestimentos, papel de parede, luminárias e lustres. [...] Segundo o ministro da Fazenda, Guido Mantega, o objetivo é estimular a economia. “Em contrapartida à desoneração, os setores beneficiados terão que garantir a manutenção dos empregos”, disse o ministro em entrevista coletiva na sede da Fiesp em São Paulo. A alíquota para móveis passa de 5% para zero; laminados PET, de 15% para zero; papel de parede, de 20% para 10% e luminárias e lustres, de 15% para 5%. A desoneração para a linha branca entrou em vigor em 1º de dezembro de 2011. O imposto para fogão passou de 4% para zero; geladeira, de 15% para 5%; máquina de lavar, de 20% para 10%; e máquina de lavar semiautomática (tanquinho), de 10% para zero. A medida só vale para produtos com selo “A” de eficiência energética do Inmetro. Durante quatros meses, a renúncia fiscal relativa a esses produtos foi de R\$ 361 milhões, segundo a Receita Federal. Com o novo prazo, estima-se um valor de R\$ 271 milhões. A desoneração para móveis e laminados PET implicará numa renúncia de R\$ 198 milhões. Com a redução das alíquotas de papel de parede, luminárias e lustres, o governo deixará de arrecadar R\$ 20 milhões. No dia 1º de dezembro do ano passado, além da redução do IPI para a linha branca, o ministro da Fazenda, Guido Mantega, anunciou um conjunto de medidas de estímulo à economia. Na ocasião, ele afirmou que objetivo do governo é manter o crescimento sustentável do país em um cenário de crise internacional. Além das novas alíquotas de IPI para a linha branca, em dezembro o governo reduziu tributos para produtos da construção civil; desonerou PIS/Confins de massas; reduziu o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) para pessoa física; eliminou tributo para aplicação de estrangeiros nas debêntures de infraestrutura; e barateou o IOF sobre aplicações de estrangeiros em renda variável na Bolsa de Valores.”

oriundo do Fundo de Participação dos Municípios tem sofrido severa redução, seja pelos percalços da economia nacional, seja pela instituição de incentivos fiscais referentes ao IPI.

## 2 TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS

### 2.1 Noções Iniciais. Transferências Intergovernamentais em sentido estrito *versus* participações (repasses) constitucionais

É de suma importância que os entes subnacionais possuam competência tributária. Como visto, a existência de um instrumento de arrecadação próprio é fundamental para se garantir, minimamente, sua autonomia financeira e, por conseguinte, permitir a aplicação de políticas públicas. Entretanto, tal como demonstrado, a previsão constitucional de que cada unidade federativa tenha competência tributária própria não assegura a suficiência de recursos (CONTI, 2010, p. 24).

Toda federação, como é da sua natureza, possui realidades regionais socioeconômicas distintas<sup>38</sup>. Dos predominantemente agrários aos industrializados, dos mais conservadores aos liberais, dos detentores de maiores recursos naturais aos mais inóspitos, cada unidade federada detém características próprias, as quais influenciam o exercício da competência tributária<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> Nas palavras de Carlos Eduardo Faraco Braga, “Além do desequilíbrio puramente financeiro, temos os contrastes regionais e de desenvolvimento, inerentes de um país como o nosso, de larga extensão territorial e concentração de atividade econômica em certas regiões.” (2010, p. 138). A discrepância entre as realidades regionais no Brasil é evidente, sendo até hoje identificada pelo IBGE. A partir da análise de resultados do Produto Interno Bruto dos Municípios 2011, percebe-se que as atividades econômicas se mantêm concentradas em determinados Estados-membros, no que tange à participação dos setores de atividades e do valor adicionado bruto em relação ao Brasil. Quanto à agropecuária, a concentração ocorre em Minas Gerais (participação de 16,1%), em São Paulo (participação de 12,1%), no Rio Grande do Sul (participação de 10,9%), no Paraná (participação de 9,2%) e no Mato Grosso (participação de 8%). No que se refere à indústria, há concentração nos Estados de São Paulo (participação de 31,3%), do Rio de Janeiro (participação de 12,3%), de Minas Gerais (participação de 11,5%) e do Rio Grande do Sul (participação de 6,3%). Por fim, no que concerne ao setor de serviços, as atividades se concentram em São Paulo (participação de 33%), no Rio de Janeiro (participação de 11,6%), em Minas Gerais (participação de 8,3%), no Rio Grande do Sul (participação de 6,2%) e no Distrito Federal (participação de 5,7%). Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Pib\_Municípios/2011/comentarios.pdf>. Acesso em 6.fev.2015.

<sup>39</sup> Dados do IBGE de 2011, concernentes ao Produto Interno Bruto dos Municípios, demonstram como a geração de riquezas ainda é concentrada nas Capitais e em centros urbanos da Região Sudeste. Nota-se que, dos 100 (cem) Municípios com maior PIB gerado em 2011, apenas 17 (dezessete) são das Regiões Norte e Nordeste, sendo que destes 12 (doze) são capitais (Manaus/AM, Fortaleza/CE, Salvador/BA, Recife/PE, São Luís/MA, Belém/PA, Maceió/AL, Natal/RN, Teresina/PI, João Pessoa/PB, Porto Velho/RO e Aracaju/SE). As cidades de Parauapebas/PA, Camaçari/BA, Ipojuca/PE, Jabotão dos Guararapes/PE e Feira de Santana/BA são as únicas exceções na lista (Tabela 1 - Posição ocupada pelos 100 maiores

No Brasil, a variação na capacidade de se gerar receitas fiscais é bastante ampla, não sendo possível, à primeira vista, se afirmar qual o melhor tributo para cada governo subnacional. Nem todos os Estados-membros podem contar, de maneira prioritária, com a arrecadação do ICMS, tal como nem todos os Municípios têm a garantia de que o aumento de alíquota do ISS melhorará suas finanças. O mesmo ocorre com o IPVA (dependente da capacidade dos contribuintes em adquirir veículos) e com o IPTU, tributo que pode ser, na prática, inexigível em muitas localidades<sup>40</sup>. Por sinal, neste ponto, assim destaca Ricardo Lodi Ribeiro

Aliás, causa espécie que em um País como o nosso onde a maioria dos Municípios tem a vocação rural, o sistema tributário nacional atribua ao ente local tributos nitidamente de matriz urbana como o ISS e o IPTU, condenando a maioria deles ao parasitismo fiscal, com a inevitabilidade da inexistência de instituição e de arrecadação voluntárias da União e dos Estados, o que fragiliza sobremaneira a autonomia local, a partir do adesismo às políticas dos entes centrais. (LODI, 2014, p. 386)

---

municípios, em relação ao Produto Interno Bruto a preços correntes e participações percentuais relativa e acumulada, segundo os municípios e as respectivas Unidades da Federação - 2011). Contudo, frise-se, em primeiro lugar, que, no Município de Parauapebas/PA, localiza-se o Complexo Minerador de Carajás, o qual, segundo a Vale do Rio Doce, “é o maior produtor de minério de ferro em operação do planeta”, tendo o Município exportado mais de US\$10 bilhões em 2013, consoante a empresa (Disponível em: <<http://www.vale.com/PT/aboutvale/sustainability/links/LinksDownloadsDocuments/relatorio-vale-parauapebas-2014.pdf>>. Acesso em 6.fev.2015). Em segundo lugar, nota-se que, no Município de Camaçari/BA, está localizada a Fábrica de Fertilizantes Nitrogenados (FAFEN), parte do complexo petroquímico da Petrobras (Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/principais-operacoes/fabricas-de-fertilizantes/fabrica-de-fertilizantes-nitrogenados-fafen.htm>>. Acesso em 06.fev.2015), além dos Gasodutos Santiago-Camaçari e Candeias-Camaçari (Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/principais-operacoes/gasodutos/salvador.htm>>. Acesso em 06.fev.2015). Ou seja, ambos os Municípios somente integram a lista daqueles com maior PIB nacional, em razão de serem sede de forte atividade econômica desenvolvida por duas das maiores empresas do País, e não pelo alto nível de urbanização, de industrialização ou de prestação de serviços nas cidades.

<sup>40</sup> Muitos Municípios das Regiões Norte e Nordeste simplesmente não desenvolvem atividade econômica capaz de criar espaço para a incidência de tributos sobre o consumo (ISS e ICMS), bem como os impostos sobre a propriedade (IPTU e IPVA). Ao se consultar a Tabela 8 (Posição ocupada pelos 30 menores municípios, em relação ao Produto Interno Bruto a preços correntes e participações percentuais relativa e acumulada nas Grandes Regiões, segundo os municípios e as respectivas Unidades da Federação – 2011) da análise do Produto Interno Bruto dos Municípios de 2011, verifica-se que as trinta menores administrações locais do Norte e do Nordeste possuem Produto Interno Bruto a preços correntes muito menores do que as trinta menores das Regiões Sudeste, Sul e Centro-Oeste. Aliás, curiosamente, observa-se que, dos trinta menores Municípios da Região Norte, todos são localizados nos Estados do Tocantins e do Pará (Disponível em: <[ftp://ftp.ibge.gov.br/Pib\\_Municipios/2011/pdf/tab08.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Pib_Municipios/2011/pdf/tab08.pdf)>. Acesso em 06.fev.2015).

Dessa forma, a criação de mecanismos que transfiram recursos financeiros entre unidades da Federação se revela natural, sendo o caminho mais seguro para se garantir a harmonia nacional e regional. Isto é, as transferências permitem a manutenção do federalismo fiscal cooperativo.

As transferências intergovernamentais constituem a forma mais comum de se equilibrar as finanças públicas, de modo que os entes federados não sofram com a escassez de receita. Em sentido amplo, significam quaisquer repasses de recursos entre unidades da Federação, em que não haja contrapartida. Sob essa ótica, seriam instrumentos de alocação de recursos públicos estranhos à competência tributária de cada ente subnacional.

Em regra, entende-se que as transferências intergovernamentais possuem as seguintes finalidades: “(a) correção de problemas relacionados a externalidades; (b) correção do desequilíbrio fiscal vertical; (c) garantia de um padrão mínimo para o fornecimento de bens ou serviços e (d) equalização fiscal entre entes federados” (CORREIA NETO, 2010, p. 210), além de assegurar, minimamente, a autonomia dos governos subnacionais<sup>41</sup>.

Considerável parcela da doutrina entende que os repasses constitucionais, diretos e indiretos, também são formas de transferências intergovernamentais, ao lado das chamadas transferências legais (BRAGA, 2010, p. 139; CONTI, 2010, p. 26-27; CARVALHO, 2010, p. 74). Vale dizer, as transferências intergovernamentais obrigatórias seriam um gênero, cujas espécies seriam as transferências legais e as transferências constitucionais (e.g., repasse da arrecadação do IR e do IPI; FPE; FPM).

Ocorre que, sob uma análise crítica mais detalhada, nota-se que não é possível se igualar as transferências intergovernamentais aos repasses fixados pela Constituição Federal. Isto porque as regras, as premissas e o regime jurídico de ambas são absolutamente distintos. Enquanto as primeiras são regidas de acordo com as políticas públicas fixadas pelo legislador ordinário, atentando-se aos interesses e às necessidades financeiras relevantes em

---

<sup>41</sup> Posição semelhante defende Carlos Eduardo Faraco Braga, que, com fulcro em Edilberto Carlos Pontes de Lima (e, por via indireta, em Wallace Oates), cita como princípios básicos de transferências entre unidades da federação: a) a internalização de externalidades a outras jurisdições; b) a melhoria do sistema tributário como um todo; c) a correção de ineficiências na oferta de equilíbrio de bens públicos locais; e d) a equalização fiscal entre jurisdições (2010, p. 139).

determinado momento, os repasses possuem sede na Lei Fundamental, sendo forma de efetivação do federalismo fiscal cooperativo. Enquanto as transferências intergovernamentais atendem a parâmetros voláteis, que se modificam segundo o programa federal ou estadual adotado, podendo (se não, devendo) ser alteradas periodicamente, os repasses constitucionais se assentam na necessidade de os entes federados terem autonomia financeira para se autogerir, administrar seus órgãos e exercer suas funções legislativa e judicial.

Daí o porquê de se distinguir os institutos, adotando-se o termo participação para caracterizar os repasses constitucionais regulados pelos artigos 157, 158 e 159 da Constituição da República, deixando a expressão transferências intergovernamentais para os repasses financeiros regulados por lei<sup>42</sup>. Neste ponto, cumpre transcrever a perspicaz crítica desenvolvida por Celso de Barros Correia Neto

Apesar de a doutrina incluir, frequentemente, os repasses constitucionais destinados aos fundos de participação entre as formas de transferência intergovernamental, seu regime jurídico é consideravelmente diferente do regime aplicável às demais formas de transferência de recursos entre entes públicos. Preferimos dar o nome de “participação” a tais situações, em lugar de transferência. Parece-nos oportuno separar com clareza os dois conceitos, tendo em vista a diferenciação existente de regras e objetivos atinentes às duas figuras.

O primeiro aspecto da distinção entre as formas de partilha ou “participação” na arrecadação tributária e as transferências intergovernamentais é que na participação os recursos percebidos pelos entes receptores classificam-se como recursos próprios. Ou seja, quando a União repassa recursos aos fundos de participação, está entregando recursos que não lhe pertencem. E aqui está um dos principais motivos para se afirmar que, nessa hipótese, não há transferência. Nas transferências intergovernamentais, legais ou voluntárias, num primeiro momento os recursos pertencem ao ente transferidor, que tem sobre eles poder de disposição; no segundo momento, passam a pertencer ao ente receptor, que sobre elas adquire titularidade e, pois, disposição. Aliás, só pode haver transferência do primeiro ente para o segundo porque há poder de disposição sobre os recursos. Já quando se trata das hipóteses em que a Constituição estabelece participação sobre o produto da arrecadação de imposto alheio, a situação é diferente. Não há mudança de titularidade da propriedade das receitas referentes ao FPE e ao FPM. (CORREIA NETO, 2010, p. 211)

---

<sup>42</sup> Em sentido semelhante: UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça, 2010, p. 230.

As participações na arrecadação tributária devem ser entendidas como “um direito público subjetivo da entidade política beneficiada, no sentido de exigir a parcela que lhe compete na arrecadação de determinado tributo” (BARROSO, 2009, p. 9). Assim, se reconhece que a participação em recursos arrecadados pela União são recursos próprios do ente federado beneficiado, pois os recursos, pela Constituição Federal, não pertencem ao governo central<sup>43</sup>. Logo, percebe-se que, ao contrário das transferências intergovernamentais em sentido estrito, na participação constitucional não há verdadeira troca de titularidade: a União, tão-somente, retém um recurso financeiro, cujo destinatário é o titular da quantia. Em suma, tal como asseverado por Celso de Barros Correia Neto, “a União, quanto aos recursos que transfere ao FPE ou FPM, tem a posse dos recursos, mas não a propriedade, que já são, desde o início, dos Estados ou Municípios” (2010, p. 211-212).

Não se pretende aqui afirmar que a União somente possa alterar as alíquotas ou a base de cálculo do imposto de renda (IR) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI) sob uma suposta concordância dos Estados e dos Municípios, ou que os Estados-membros apenas possam modificar as alíquotas ou a base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) com a anuência dos Municípios beneficiários. A competência tributária da União e dos Estados é fixada pelos artigos 153 a 155 da Constituição, sendo da sua essência a capacidade de alterar os dois elementos que dão concretude ao fato gerador. Não há tributo sem a definição da alíquota e da base de cálculo. Entender o contrário significaria negar vigência a dispositivos constitucionais específicos de repartição de competências, conferindo-se aos artigos 157 a 159 da CR/88 alcance que esvaziaria o sentido dos artigos 153 a 155. Em suma, se feriria a lógica da competência tributária, pois a quem

---

<sup>43</sup> Contraponto interessante é feito por Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho: “Nas transferências intergovernamentais, legais ou voluntárias, num primeiro instante, os recursos pertencem ao ente transferidor, que tem sobre eles poder de disposição; no segundo momento, passam a pertencer ao ente receptor, que sobre eles adquire titularidade e, pois, disposição. E justamente só pode haver transferência do primeiro ente para o segundo porque há poder de disposição sobre os recursos” (2010, p. 232).

competete tributar, necessariamente, também compete regular as alíquotas e as alterações na base de cálculo do tributo<sup>44</sup>.

Da mesma forma, não se quer afirmar que o artigo 160, parágrafo único, da Constituição Federal seja ineficaz, ou dependente de lei que o regulamente, muito menos que seja considerado uma espécie de “norma constitucional inconstitucional”, consoante os pensamentos de Otto Bachof<sup>45</sup>. Isto porque a previsão de bloqueio na entrega de recursos por parte da União não é indiscriminada, nem chancela a prática de atos arbitrários. Ao contrário, é exceção à regra dos repasses financeiros, devendo ser posta em prática, apenas, se não houver outros meios legais de se quitar os débitos para com a União, e suas autarquias federais, ou de se fazer cumprir o art. 198, § 2º,

---

<sup>44</sup> Infelizmente, o Supremo Tribunal Federal não tem abordado o tema de maneira clara. Ao julgar o RE nº 572.762, assim decidiu o Excelso Pretório (vide notícia publicada no Informativo nº 511 do STF sob o título “ICMS: Repasse aos Municípios e Incentivos Fiscais – 1 e 2”): “O Tribunal negou provimento a recurso extraordinário interposto pelo Estado de Santa Catarina contra acórdão do tribunal de justiça local que provera apelação do Município de Timbó, no qual se sustentava ser lícito ao Estado postergar o repasse da parcela do imposto a que se refere o art. 158, IV, da CF (“vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”), em virtude da concessão de incentivos fiscais a particulares. Considerou-se, inicialmente, que, a fim de que a autonomia política conferida aos entes federados pela Constituição seja real, efetiva, e não virtual, é imprescindível que sua autonomia financeira seja preservada, não se permitindo, quanto à repartição de receitas tributárias, condicionamento arbitrário por parte do ente responsável pelos repasses a que eles têm direito. RE 572762/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 18.6.2008. [...] No que respeita à titularidade dos impostos compartilhados, esclareceu-se que o tributo já nasce, por expressa determinação constitucional, com dois titulares no que tange ao produto de sua arrecadação, e que o fato de o Estado-membro possuir competência tributária em relação ao ICMS não lhe confere superioridade hierárquica relativamente ao Município quanto à participação de cada entidade no produto de arrecadação desse imposto. Afastou-se, ademais, a alegação de que o direito do Município estaria condicionado ao efetivo ingresso do tributo no erário estadual, haja vista que somente nesse momento é que passaria a existir como receita pública. Após salientar que receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo, concluiu-se que a parcela do ICMS prevista no art. 158, IV, da CF, embora arrecadada pelo Estado, integra de pleno direito o patrimônio do Município, não podendo o ente maior dela dispor ao seu arbítrio, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, sanável mediante o emprego do instituto da intervenção federal (CF, art. 34, V, b). Por fim, entendeu-se que a lei em questão ainda viola o disposto no art. 155, § 2º, g, da CF. Precedentes citados: ADI 2405 MC/RS (DJU de 17.2.2006); ADI 1179/SP (DJU de 19.12.2002); ADI 2376 MC/RJ (DJU de 4.5.2001); ADI 2377 MC/MG (DJU de 7.11.2003). RE 572762/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 18.6.2008. (RE-572762)”. Para maiores críticas quanto ao entendimento da Corte Constitucional sobre o tema, leia-se ANDRADE, 2010; PENHA, 2014; e SCAFF e SILVEIRA, 2010.

<sup>45</sup> Sobre o tema, leia-se: NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? RDA 199. São Paulo: Renovar. Fundação Getúlio Vargas, Jan/Mar 1995; e ESTRELLA, André Luiz Carvalho. Normas Constitucionais Inconstitucionais. Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro nº 58. 2004, p. 39-65.

incisos II e III, da Constituição. Ou seja, a interpretação do artigo 160, parágrafo único, da CR/88, deve ser restritiva, pois “veicula exceção ao princípio federativo e à autonomia dos entes federados” (BARROSO, 2009, p. 24). Ademais, cabe observar que não há que se alegar a inconstitucionalidade<sup>46</sup> da Emenda Constitucional nº 3/93, pois, por mais que a retenção deva ser vista como uma alternativa excepcional de quitação de débitos, o dispositivo é um “eficaz meio de satisfação de dívidas, através do qual o Estado poderia vir a, mais rapidamente, ressarcir-se de dívidas longamente roladas em processos executivos infrutíferos”, além de poder ser compreendido como um “relevante mecanismo para a manutenção do equilíbrio do federalismo fiscal.” (MELLO e SIQUEIRA, 2014, p. 233).

## 2.2 Classificação. Transferências obrigatórias e voluntárias. Transferências condicionadas e incondicionadas

No que tange aos seus requisitos e objetivos, as transferências intergovernamentais (seja em sentido estrito, noção, como visto, mais coerente com as normas jurídicas constitucionais, seja em sentido amplo) podem ser classificadas como (i) voluntárias ou obrigatórias, ou (ii) condicionadas ou incondicionadas.

---

<sup>46</sup> Crítica à validade do art. 160 da Constituição da República é efetuada por Rogério Leite Lobo: “Na verdade, sobre macular a premissa da *intangibilidade* das rendas tributárias constitucionalmente repartidas, esse malsinado dispositivo derruba ainda outro cânone primordial do Federalismo, que é a *isonomia das unidades federadas*, além de retirar do crivo do Judiciário pendengas patrimoniais que não raro envolvem teses e contrateses cuja validade exige atento exame e dilações probatórias. Tudo isso sem mencionar que no vinco dessa norma até mesmo as *autarquias* subjugam os entes federativos, subvertendo em constrangedor ineditismo aquele cânone da isonomia” (2006, p. 156) (grifos do autor). Observe-se, contudo, que o autor, ante a redação original do parágrafo único do art. 160 da CR/88, admite que seja difícil o acolhimento da alegação de inconstitucionalidade, esclarecendo, assim, que, “se questionável a pecha de inconstitucionalidade de um preceito lavrado pelo constituinte originário, a sua aplicação concreta em controvérsia aberta perante o Poder Judiciário haverá de decorrer da *ponderação* dos princípios que regem a “*quaestio juris*” de fundo. Quer-se crer que, nessa hipótese, a utilização dos cânones da razoabilidade e da proporcionalidade levará à preponderância do Princípio Federativo sobre qualquer que seja o valor vislumbrado como protegido na regra do dispositivo em tela, de maneira que, salvo situação realmente excepcional, deverá ser resguardado o mister da intangibilidade das receitas tributárias transferidas aos entes subnacionais” (2006, p. 157-158)

No ordenamento jurídico brasileiro, a Lei de Responsabilidade Fiscal traz uma conceituação do termo transferências voluntárias

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

A partir do dispositivo legal transcrito acima, permite-se a distinção entre as transferências intergovernamentais voluntárias (aquelas efetuadas a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, sem vínculo com determinações legais ou constitucionais) e as transferências intergovernamentais obrigatórias (aquelas estabelecidas por lei)<sup>47</sup>, sem se confundir esta última com a participação constitucional (também chamada de repasses constitucionais). Aliás, observe-se que, à luz do sentido estrito do termo, as transferências intergovernamentais obrigatórias devem ser objeto de análise jurídica separada das participações constitucionais (impropriamente, chamadas de “transferências constitucionais”)<sup>48</sup>, as quais, por conseguinte, devem ser apreciadas em outro campo do Direito Financeiro.

---

<sup>47</sup> Como exemplos de transferências intergovernamentais obrigatórias, destacam-se as verbas oriundas dos seguintes fundos do governo federal: (i) Fundo Nacional de Saúde (FNS), regulado pela Lei nº 8.080/90 e Lei nº 8.142/90, o qual se relaciona com o Sistema Único de Saúde (SUS) que é previsto no art. 198 da CR/88; (ii) Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS), regulado pela Lei nº 8.742/1993, em especial seu art. 18, IX, cujos lastros são os artigos 203 e 204 da CR/88; (iii) Fundo de manutenção e desenvolvimento do ensino básico e de valorização dos profissionais da educação (FUNDEB), previsto no art. 60 do ADCT (EC nº 53/2006) e regulado pela Lei nº 11.494/07; e (iv) o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), autarquia federal vinculada ao Ministério da Educação e criada pelo Decreto-lei nº 872/1969, o qual alterou a Lei nº 5.537/1968.

<sup>48</sup> Frise-se que até mesmo a Lei de Responsabilidade Fiscal utiliza o termo “transferências constitucionais” para se referir aos repasses ou participações constitucionais, tal como se extrai do art. 40 da Lei Complementar nº 101/2000 (“Art. 40. Os entes poderão conceder garantia em operações de crédito internas ou externas, observados o disposto neste artigo, as normas do art. 32 e, no caso da União, também os limites e as condições estabelecidos pelo Senado Federal. § 1º A garantia estará condicionada ao oferecimento de contragarantia, em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida, e à adimplência da entidade que a pleitear relativamente a suas obrigações junto ao garantidor e às entidades por este controladas, observado o seguinte: (...) II - a contragarantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida. (...) § 9º Quando honrarem dívida de outro ente, em razão de garantia prestada, a União e os Estados poderão condicionar as transferências constitucionais ao ressarcimento daquele pagamento.”). Contudo, deve-se ter cuidado ao se analisar as restrições legais à

Atualmente, as transferências voluntárias (ou seja, aquelas que não obedecem a regras legais rígidas e que têm origem em decisões políticas do administrador público) possuem uma crescente relevância orçamentária, havendo, em um período de, aproximadamente, vinte anos, permitido a transferência de verbas federais superiores a R\$ 390.000.000.000,00 (trezentos e noventa bilhões de reais)<sup>49</sup>. Também chamadas de transferências intergovernamentais discricionárias, não pressupõem a existência de fundos ou programas de governo definidos em lei, sendo criadas em cada exercício financeiro através de convênios, contratos de repasse ou termos de execução descentralizada.

No âmbito federal, os convênios são regulados pelo Ministério do Planejamento, o qual possui vários manuais e orientações sobre o tema. No que tange aos cuidados durante a execução dos convênios, assim dispõe a administração pública federal<sup>50</sup>:

As transferências voluntárias formam um sistema de cooperação entre a União e os demais entes da Federação, além das chamadas organizações não-governamentais, para execução de ações de interesse recíproco, financiadas com recursos do orçamento federal. Convênio é o acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros dos Orçamentos da União visando à execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação, e tenha como partícipes, de um lado, um órgão da administração pública federal direta, autarquias, fundações públicas, empresas públicas ou sociedades de economia mista, e, de outro, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos (as chamadas organizações não-governamentais). Contrato de repasse assemelha-se ao convênio, e é o instrumento administrativo usado na transferência de recursos financeiros via

---

utilização dos recursos constitucionais em debate, devendo-se sempre se interpretar a questão com base no art. 160 da Constituição da República.

<sup>49</sup> Segundo o Portal da Transparência (Controladoria-Geral da União), no período de 1°.01.1996 a 19.04.2015, os convênios celebrados entre a União e Estados e Municípios abarcaram o montante de R\$ 394.085.707.782,90. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/convenios/ConveniosListaEstados.asp?TipoConsulta=0>>. Acesso em 27 abr 2015.

<sup>50</sup> No documento do Portal dos Convênios, é destacado que o texto é fruto de uma seleção de partes da obra Convênios e outros repasses, 3ª edição, 2009, do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <[https://www.convenios.gov.br/portal/manuais/Cuidados\\_durante\\_a\\_execucao\\_de\\_um\\_convenio.pdf](https://www.convenios.gov.br/portal/manuais/Cuidados_durante_a_execucao_de_um_convenio.pdf)>. Acesso em 27 abr 2015.

instituição ou agente financeiro público federal que atua como mandatário da União. A instituição que geralmente opera essa modalidade de transferência é a Caixa Econômica Federal.

Observe-se que os convênios celebrados até 14 de abril de 2008 sujeitam-se às disposições da Instrução Normativa STN nº 1, de 15 de janeiro de 1997. Após essa data, os convênios deverão obedecer às regras concernentes às transferências voluntárias de recursos da União constantes do Decreto nº 6.170/2007, bem como da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias em vigor no exercício.

À luz do Decreto nº 6.170/2007, nota-se que as transferências voluntárias de recursos federais poderão ser realizadas através de convênios (isto é, acordos, ajustes ou quaisquer outros instrumentos que regulem a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União e que busquem a execução de programas de governo), de contratos de repasse (ou seja, instrumentos administrativos, de interesse recíproco, por meio dos quais a transferência de recursos se processa através de instituições ou agentes financeiros públicos federais, os quais atuam como mandatários da União) ou de termos de execução descentralizada (vale dizer, instrumentos para a execução de ações de interesse da unidade orçamentária descentralizadora e para a consecução do objeto previsto no programa de trabalho). Pela própria natureza dos convênios e dos contratos de repasse, a execução dos programas, projetos e atividades relativas às transferências voluntárias é de atribuição dos Estados e dos Municípios convenientes, leia-se, beneficiados pela verba federal (art. 1º, *caput*, do Decreto nº 6.170/2007). Contudo, excepcionalmente, admite-se até que órgãos ou entidades federais possam executar os programas estaduais ou municipais, bem como que órgãos da administração direta possam executar os programas a cargo de entidades da administração indireta, sob regime de mútua cooperação mediante convênio (art. 1º, § 3º, do Decreto nº 6.170/2007), fato que evidencia a flexibilidade das regras atinentes às transferências voluntárias.

No âmbito doutrinário, José Maurício Conti também leva em consideração o grau de discricionariedade para distinguir as espécies de

transferências, afirmando que as transferências obrigatórias (que, segundo o autor, também são conhecidas como “*revenue sharing arrangements*”) são aquelas em que

(...) a distribuição dos recursos do ente que os detém é encaminhada ao ente beneficiário em decorrência de dispositivo legal que é cumprido sem interferência de decisões submetidas ao crivo discricionário de uma autoridade (...) (2010, p. 26-27)

Paralelamente, o tributarista paulista assevera que as transferências voluntárias (ou discricionárias), também conhecidas como *grants*, são aquelas em que a distribuição “fica sujeita a regras não rígidas, operacionalizadas com a intermediação de autoridade que exerce poderes discricionários” (CONTI, 2010, p. 27).

Posicionamento semelhante é expresso por José Augusto Moreira de Carvalho, que, ao tratar das transferências intergovernamentais em sentido amplo, assim assevera:

No Brasil, essas transferências são classificadas como obrigatórias e voluntárias. Entende-se por transferências *obrigatórias* aquelas definidas na Constituição Federal (em seus artigos 157 a 159) ou estabelecidas por lei. Já as transferências *voluntárias* são aquelas realizadas por intermédio de acordo, convenção ou cooperação financeira entre as esferas governamentais. (CARVALHO, 2010, p. 74) (grifo do autor)

Na mesma linha, Carlos Eduardo Faraco Braga argumenta que as transferências obrigatórias “são aquelas decorrentes de mandamento constitucional ou legal, como o caso dos fundos financeiros constitucionais”, enquanto as voluntárias seriam aquelas transferidas através de programas ou de auxílios financeiros (BRAGA, 2010, p. 139).

Também cuidando das transferências intergovernamentais em sentido amplo, Celso de Barros Correia Neto dispõe que as transferências “podem ser voluntárias ou obrigatórias, subdividindo-se estas últimas em legais ou constitucionais, conforme a hierarquia do diploma que cria o dever de transferir” (CORREIA NETO, 2010, p. 210). Por sinal, o jurista também manifesta preocupação quanto à correta caracterização das finalidades das transferências obrigatórias (legais) e voluntárias

As transferências, legais ou voluntárias, por sua vez, poderiam ser utilizadas com a finalidade de promover equilíbrio entre os entes federados, fomentar comportamentos ou garantir um padrão mínimo para o fornecimento de determinados bens ou serviços. Mas não nos parece que possam ser empregadas como mecanismos para garantir a autonomia dos entes federados. Pelo menos, não num sistema jurídico como o brasileiro. (CORREIA NETO, 2010, p. 212)

No que tange à eventual vinculação da verba recebida com um objetivo prévio, as transferências intergovernamentais podem ser condicionadas ou incondicionadas (também chamadas de condicionais ou incondicionais).

Mais uma vez, dá-se destaque às palavras de José Maurício Conti

Outra classificação relevante para a compreensão das transferências intergovernamentais é a que considera a vinculação dos recursos destinados à unidade beneficiária. Nessa hipótese, temos transferências não vinculadas (ou incondicionadas), quando o recurso transferido não tem finalidade específica, podendo ser livremente utilizado pelo ente da Federação que o recebe. Ou transferências vinculadas (ou condicionadas), caso em que há um vínculo, exigindo-se a aplicação do recurso transferido em finalidade previamente estabelecida. (CONTI, 2010, p. 27)

De maneira mais detalhada, Celso de Barros Correia Neto afirma que as transferências intergovernamentais em sentido amplo podem ser

(...) condicionadas ou não condicionadas, conforme tenham ou não objetivo predefinido no que se refere à aplicação por parte de quem a recebe. E com ou sem contrapartida, conforme a transferência seja ou não vinculada a uma aplicação de recursos próprios por parte do ente que as recebe. Nas transferências com contrapartida, o montante repassado pelo ente transferidor é proporcional ao montante de recursos próprios aplicados pelo receptor, dividindo-se assim o custo total do bem ou serviço. (CORREIA NETO, 2010, p. 210-211)

A partir da ótica da economia (com remissão a Anwar Shah e Teresa Ter-Minassian), Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho traz a conceituação das transferências condicionadas e incondicionadas oriunda da prática internacional

Ambas apresentam grande variação com respeito à definição de suas bases, espécies conhecidas, critérios de apropriação etc. Mas o que realmente as diferencia é o grau de autonomia na aplicação dos recursos. As transferências livres, ou *block grants*, apresentam maior grau de autonomia, pois, não sendo vinculadas a nenhum uso

específico, podem ser utilizadas pelo governo receptor da maneira que melhor lhe aprouver.

Já as transferências condicionadas facultam menor autonomia aos governos receptores no que diz respeito à sua utilização. A variedade de modalidades que se enquadram na categoria de transferências condicionadas (*categorical grants*) é maior que no caso das livres. Elas incluem as *matching grants* (com contrapartida), as *matching closed-ended grants* (com contrapartida, mas limitada) e as *non-matching grants* (sem contrapartida). Todas elas constituem uma intervenção do governo central em decisões de gasto local, embora em graus distintos.

As *matching grants* podem ser vistas como um subsídio no custo do serviço público a ser prestado. Elas induzem a aplicação de recursos locais em setores escolhidos pelo governo central, mas dão aos governos receptores poder de decisão sobre os montantes a serem aplicados. Assim, se o governo central estipula, por exemplo, que dará ao governo subnacional um dólar para cada dólar gasto por este com saúde, o custo dos serviços de saúde, como percebido pelo governo subnacional, é de 50% do custo real. Esse tipo de transferência é extensivamente utilizado para que as externalidades oriundas de algum bem ou serviço público sejam internalizadas pelo governo provedor.

Se forem do tipo *open ended* ou ilimitadas, as *matching grants* geram um risco fiscal para o governo federal, pois este não pode prever com exatidão os montantes que deverá despende para complementar os gastos locais. Isso não ocorre com as *matching closed-ended grants*, que são semelhantes às *matching open ended grants*, porém diferem destas porque estabelecem um aporte máximo de recursos a serem transferidos pelo governo central em cada caso. Assim, governos subnacionais que gostariam de expandir os gastos na referida função além do limite estabelecido não podem fazê-lo.

Já os *non-matching grants* não concedem escolha aos beneficiários, sendo estes obrigados a utilizar os recursos nas funções previamente definidas, com o que fica estabelecida a primazia de preferências definidas pelo governo central em relação às locais. É possível que os governos locais tenham alguma liberdade para decidir sobre a maneira de distribuir os recursos no interior do setor beneficiado, o que daria algum espaço para acomodar as preferências locais. (UCHÔA FILHO, 2010, p. 231)

Também com apoio da economia, André Castro Carvalho dá destaque às transferências condicionais fechadas:

A doutrina econômica costuma denominar de *transferências condicionais fechadas*, que são vinculadas a certas despesas e com valor preestabelecido. A vantagem é que elas podem ser utilizadas com fins de equalização dos serviços públicos entre os entes federativos; porém, são vistas algumas desvantagens, como o não aproveitamento das potenciais externalidades, justamente por serem limitadas – problema que se pretende evitar ao se estabelecer mecanismos variáveis nas normas jurídicas. Exemplos de tais transferências podem ser encontrados nas realizadas pela *Planning Commission* indiana, cujos recursos foram destinados a financiar projetos estaduais. (CARVALHO, 2010, p. 186) (grifo do original)

As subclassificações das transferências condicionadas e incondicionadas oriundas da economia possuem relevância limitada para o Direito. Isto porque a ótica da ciência econômica se dirige para a análise do custo-benefício e da eficiência financeira das operações, ou seja, para a existência ou não de contrapartidas que gerem vantagens na alocação de serviços públicos.

Ocorre que, sob o plano jurídico, se está diante de políticas públicas que ou são diretrizes presentes na Constituição (*v.g.*, diminuição da pobreza), ou são escolhas parlamentares positivadas na lei. Assim, cabe ao intérprete verificar se as modalidades de transferências constantes das leis são compatíveis com a Constituição da República e, a seguir, observar se a realidade fática atende aos diplomas legais.

Por conseguinte, nota-se que a classificação das transferências intergovernamentais em condicionadas e incondicionadas (*“categorical grants”* e *“block grants”*, na linguagem econômica do direito norte-americano) possui relevância para a análise jurídica, pois é útil para se relacionar a prática do ente beneficiário da transferência com a orientação da legislação e com os objetivos da Lei Fundamental. Entretanto, é questionável a utilização dos termos *“matching closed-ended grants”*, *“matching open-ended grants”*, dentre outros, pois a aferição da importância dos montantes despendidos pelo governo nacional, bem como seus limites, encontra-se na esfera da decisão política do legislador. Em outras palavras, mesmo que a transferência intergovernamental seja considerada pouco eficiente economicamente, ou gere externalidades excessivas, ou limite a atuação do ente nacional ou do governo subnacional, ela poderá satisfazer plenamente o Direito, pois poderá atender a princípios constitucionais ou a políticas públicas inseridas na legislação a partir do processo democrático.

Obviamente, em algumas situações, as externalidades poderão prejudicar o pacto federativo, ou a ausência ou exagero dos limites impostos aos governos nacional e subnacionais poderá desrespeitar a gestão fiscal responsável. Contudo, como se vê, estar-se-á diante de situações que violam normas jurídicas, o que torna a questão de relevância econômica em matéria também importante para o Direito.

Cabe observar, por fim, que, nos Estados Unidos, bem como nos países da *Commonwealth*, as transferências intergovernamentais incondicionadas também são conhecidas como "*general grants*" ou "*unconditional grants*" (BIRD, R.; DAFFLON, B.; JEANRENAUD, C.; KIRCHGÄSSNER, G., 2002, p. 599), tendo como objetivo cobrir uma lacuna fiscal ("*fiscal gap*") e promover a equalização financeira (SHAH, 2007, p. 24). Aliás, para Richard Bird, Bernard Dafflon, Claude Jeanrenaud e Gebhard Kirchgässner, as transferências intergovernamentais incondicionais ou os acordos de partilha de receitas constituem os meios apropriados para alcançar a equidade horizontal<sup>51</sup>, matéria, do mesmo modo, abarcada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

### **2.3 As transferências intergovernamentais nas demais federações e em países descentralizados administrativamente**

Historicamente, segundo Victor Uckmar, a primeira Carta Magna a admitir um modelo próximo ao das transferências ou de subvenções financeiras para governos subnacionais, tal como visto atualmente, seria a do Reino das Duas Sicílias

Ao que me consta, a primeira Carta Constitucional que reconheceu um princípio deste tipo é aquela do Reino das Duas Sicílias de 1820: o art. 331 dispunha que, "fixada a quantidade das contribuições diretas, o Parlamento aprovará a sua repartição entre as Províncias e entregará a quota de cada uma em proporção às suas necessidades". (UCKMAR, 1999, p. 126)

Percebe-se, hoje, que, na maior parte das federações, a população, através de seus governantes e parlamentares, busca a criação de mecanismos de equalização (ou seja, formas de se reduzir as "disparidades em capacidade de gasto fiscal entre governos") e de indução e articulação de políticas públicas (isto é, formas de o governo central "orientar a atuação dos governos subnacionais") (ALENCAR, A.; GOBETTI, S., 2008, p. 8), havendo sistemas de

---

<sup>51</sup> No original: "Unconditional grants or revenue-sharing arrangements thus constitute the appropriate means of achieving horizontal equity."

distribuição de receitas ou de transferências intergovernamentais em vários Estados federais (UCKMAR, 1999, p. 126).

No que tange aos desequilíbrios verticais (isto é, entre o governo nacional e os entes subnacionais), Paul Boothe salienta que

É inevitável que, nas federações modernas, a divisão de responsabilidades de despesas e receitas nunca seja feita de forma que ambas as esferas de governo possam se auto-sustentar completamente. De fato, há muitos fatores políticos e econômicos a serem considerados na determinação efetiva dessa divisão. Quando uma esfera de governo arrecada mais receitas do que o necessário para as suas próprias responsabilidades de despesas, diz-se que existe um desequilíbrio vertical. As transferências fiscais de uma esfera de governo para outra são utilizadas para tratar dos desequilíbrios verticais. Em algumas federações, transferências específicas são projetadas para lidar tanto com o desequilíbrio vertical quanto com os desequilíbrios entre as províncias, isto é, os desequilíbrios horizontais. (BOOTHE, 2003, p. 14)

Paralelamente, os desequilíbrios podem se relacionar com as diferenças na capacidade de cada governo subnacional em levantar recursos (capacidade fiscal) ou em suas despesas. Nesse caso, se está diante de diferenças que geram desequilíbrios horizontais, os quais, em algumas federações, são objeto de programas de transferência intergovernamental.

E, dentre as principais federações existentes, merecem destaque, em primeiro lugar, a Austrália e o Canadá. Em ambas, revela-se importante se atentar aos seus sistemas de divisão de receitas, bem como às modalidades de transferências intergovernamentais existentes para lidar com os desequilíbrios verticais e horizontais.

Na Austrália, a arrecadação da receita é concentrada no ente nacional (chamado de *Commonwealth*)<sup>52</sup>, o qual arrecada, aproximadamente, 70% das receitas<sup>53</sup>. O montante arrecadado pelo governo central é compartilhado com os Estados, através de subvenções condicionais e incondicionais (BOOTHE, 2003, p. 11).

---

<sup>52</sup> A federação australiana é oficialmente chamada de "*Commonwealth of Australia*", tendo sido fundada em 9 de julho de 1900, a partir da reunião das regiões de New South Wales, Victoria, South Australia, Queensland e Tasmania (vide "*Commonwealth of Australia Constitution Act*").

<sup>53</sup> Dados da *Quebec – Commission on Fiscal Imbalance* de 2001.

Na estrutura australiana, o imposto de renda é concentrado no governo federal, por mais que os governos subnacionais, em princípio, também possam exigir o imposto de renda de pessoas jurídicas. Contudo, durante a Segunda Guerra Mundial, os governos estaduais transferiram esse poder para a *Commonwealth* em troca de subvenções (BOOTHE, 2003, p. 12).

Em virtude da reforma tributária de 2000, também o imposto sobre bens e serviços (“*goods and services tax – GST*”) passou a ser arrecadado pelo ente central, sendo, a seguir, repassado para os Estados. Paralelamente, os governos subnacionais (estaduais e locais) têm competência para exigir impostos territoriais, além de dominar os tributos sobre folha de pagamento. Por fim, as receitas oriundas da venda de recursos naturais pertencem aos Estados, salvo aqueles localizados em territórios de propriedade da *Commonwealth* ou no exterior (BOOTHE, 2003, p. 12).

Em razão da alta centralização das responsabilidades sobre as receitas na esfera do governo central, a Austrália passou a conviver com um forte desequilíbrio vertical. Assim, foram criados dois tipos de transferências intergovernamentais para enfrentar os desequilíbrios verticais existentes: as subvenções condicionais, conhecidas na Austrália como “*Specific Purpose Payments*” (“*SPPs*”)<sup>54</sup>, as quais têm condições específicas atreladas a sua utilização; e as subvenções incondicionais, conhecidas como “*Federal Assistance Grants*”<sup>55</sup>. Historicamente, o total das transferências promovidas

---

<sup>54</sup> Segundo Scott Bennett e Richard Webb, as “*Specific Purpose Payments (SPPs)*” são transferências que a *Commonwealth* faz aos Estados, as quais, em regra, são sujeitas a condições de como o dinheiro deva ser gasto, em áreas como as de saúde e educação, ambas administrados pelos Estados federados. Os autores acrescentam que, na Federação australiana, o poder sobre a execução de gastos públicos e sobre a definição das políticas públicas tem se concentrado na *Commonwealth*. Paralelamente, afirmam que as “*SPPs*” são importantes mecanismos de centralização, uma vez que permitem que a *Commonwealth* se envolva em áreas muito além daquelas estipuladas pela Constituição. Consequentemente, a *Commonwealth*, atualmente, divide com os Estados diversas funções, as quais, formalmente, eram de atribuição dos Estados (BENNETT; WEBB, 2007).

<sup>55</sup> Consoante o *Department of Infrastructure and Regional Development*, o Governo da Austrália concedeu mais de 44 bilhões de dólares australianos em “*Financial Assistance Grants*” para os governos locais desde 1974–75 (incluindo 2014–15), sendo que as transferências, atualmente, são concedidas de acordo com o “*Local Government (Financial Assistance) Act 1995*”. De acordo com as informações do governo australiano, o programa de “*Financial Assistance Grant*” consiste em dois componentes: (i) um componente de propósito geral, que é distribuído entre os Estados e os territórios de acordo com a população (isto é, em uma base per capita); e (ii) um componente de identificação local, que é distribuído entre os Estados e territórios de acordo com títulos históricos fixos. Ambos os componentes de

pelo governo federal para compensar os desequilíbrios verticais era dividido pela metade, entre as subvenções condicionais e as incondicionais. Contudo, após a reforma tributária de 2000, as subvenções incondicionais foram substituídas por um repasse financeiro oriundo de uma parcela da receita decorrente do imposto sobre bens e serviços (“GST”), a qual é arrecadada pela *Commonwealth* (BOOTHE, 2003, p. 15).

Aliás, na apresentação da Constituição da Austrália, organizada pelo *Parliamentary Education Office and Australian Government Solicitor*, é destacado que os Estados australianos, em regra, não conseguem arrecadar valores suficientes para executar todas as suas funções, de modo que os governos subnacionais passaram a receber a ajuda financeira da *Commonwealth*, através de transferências intergovernamentais, sejam elas condicionais ou não

Further, the States have traditionally not raised sufficient revenue to perform all their functions. During the Second World War, Commonwealth legislation effectively excluded the States from imposing income tax, and since then, various political and economic considerations have resulted in income tax being imposed solely by the Commonwealth. Also, the States are unable to impose taxes of customs and excise (section 90). Consequently, the States have received grants of financial assistance from the Commonwealth. Many of these grants are made without conditions.

Section 96 of the Constitution, however, allows the Commonwealth to make conditional grants of money to the States for any purpose. This power to impose conditions on how the money is spent by the States allows the Commonwealth to influence the way things are done in areas over which it has no direct power to pass laws. For example, the Commonwealth has exerted significant control over universities in this way even though it has no specific power in relation to education. (Australia’s Constitution with Overview and Notes by the Australian Government Solicitor, 2010, p. vi e vii)<sup>56</sup>

---

concessão das transferências permitem que os conselhos gastem as verbas de acordo com as prioridades locais.

<sup>56</sup> O trecho correspondente na tradução é: “Além disso, os Estados tradicionalmente não arrecadam receitas suficientes para realizar todas as suas funções. Durante a Segunda Guerra Mundial, a legislação da *Commonwealth* efetivamente excluiu os Estados de exigir o imposto de renda, e, desde então, várias considerações políticas e econômicas resultaram no fato de que o imposto de renda seria exigido somente pela *Commonwealth*. Ademais, os Estados são incapazes de exigir impostos alfandegários e impostos especiais de consumo (seção 90). Consequentemente, os Estados têm recebido transferências a título de assistência financeira da *Commonwealth*. Muitas destas transferências são feitas sem condições. A seção 96 da Constituição, entretanto, permite que a *Commonwealth* conceda transferências condicionais para os Estados para qualquer finalidade. Este poder de impor condições sobre como o dinheiro deva ser gasto pelos Estados permite que a *Commonwealth* influencie a forma como as coisas são feitas em áreas sobre as quais ela não tem nenhum poder direto para aprovar leis. Por exemplo, a *Commonwealth* tem exercido um controle significativo sobre as

Observe-se que a expansão dos “*Specific Purpose Payments*”, sob a ótica de Augusto Zimmermann, teria promovido a erosão da independência financeira dos Estados australianos, permitindo que o governo nacional interferisse em políticas públicas que, anteriormente, eram de exclusividade dos Estados. Assim, as condições vinculadas à concessão dos “*SPPs*” viabilizaram que a *Commonwealth* impusesse suas políticas públicas e programas aos Estados, sem limitações dos chefes de governo (ZIMMERMANN, 2014, p. 116).

Em todo caso, não obstante a criação de uma ampla rede de transferências financeiras através de subvenções condicionadas e incondicionadas, o desequilíbrio vertical na Austrália permanece sendo um problema grave. Tratando da questão, ao abordar o “*vertical fiscal imbalance*” (“*VFI*”)<sup>57</sup> no país da Oceania, Augusto Zimmermann tece os seguintes comentários

The Australian federal system is characterised by one of the highest levels of VFI amongst federal systems across the world. The result of this is that the States are increasingly dependent on the national government for funding. For example, the Western Australia relies on the national government for approximately 50% of its total operating revenue. Statistics from the Australian Bureau of Statistics in 2005 showed that the federal government directly collected approximately 82% of taxes, of which approximately 27% is transferred back to State governments.

On the other hand, State governments undertake 40% of public spending in Australia, evidencing a significant VFI. This comparatively high level of VFI ‘largely reflects the erosion since Federation of the States’ revenue powers as seen in the transfer of income taxes to the national government, the abolition of a range of State taxes under the 1999 *Intergovernmental Agreement on the Reform of Commonwealth-State Financial Relations* (IGA), and the broad interpretation given to s 90 of the Constitution by the High Court of Australia’. (ZIMMERMANN, 2014, p. 114)<sup>58</sup>

---

universidades através deste modelo, mesmo não tendo ela nenhum poder específico em relação à educação.”

<sup>57</sup> Na tradução livre: desequilíbrio fiscal vertical.

<sup>58</sup> O trecho correspondente na tradução é: “O sistema australiano é caracterizado por ter um dos níveis mais altos de ‘VFI’ entre sistemas federais de todo o mundo. O resultado disso é que os Estados estão cada vez mais dependentes do governo nacional para financiamentos. Por exemplo, a Austrália Ocidental se apoia no governo nacional para aproximadamente 50% do seu total de receita operacional. Estatísticas do *Australian Bureau of Statistics* em 2005 mostraram que o governo federal arrecadou diretamente cerca de 82% dos tributos, dos quais aproximadamente 27% são transferidos de volta para os governos estaduais.

No que diz respeito aos desequilíbrios horizontais, a Austrália procurou enfrentar as variações de capacidade fiscal e das necessidades de gasto por parte dos Estados. No caso, as alocações de recursos que cada Estado recebe da receita oriunda do “GST” são modificadas em relação ao valor de “GST” que cada governo subnacional arrecada. Vale dizer, na Austrália, o sistema de equalização é no formato líquido, isto é, as transferências intergovernamentais são niveladas para cima ou para baixo, de forma que se viabilize a obtenção de um “nível médio” de equalização (BOOTHE, 2003, p. 16).

Em síntese, o montante consolidado das transferências é limitado pela receita obtida, através do “GST”, pelos Estados, sendo a divisão das verbas concretizada a partir de um processo complexo de comparação entre 41 categorias de despesas e 18 categorias de receitas, de modo a calcular o que Paul Boothe chama de “relatividade” de cada Estado (BOOTHE, 2003, p. 16). O processo de partilha das transferências (caracterizado por Paul Boothe como “partilha do bolo”) é regulado e dirigido pela “*Commonwealth Grants Commision*” (Comissão de Subvenções da *Commonwealth*), um órgão não-partidário que garante a probidade no processo e que reavalia a sua metodologia a cada cinco anos (BOOTHE, 2003, p. 16).

Atualmente, têm aumentado as preocupações quanto ao modelo de equalização na Austrália, em especial no que diz respeito à sua dificuldade em reconhecer adequadamente os custos de infraestrutura e as pressões enfrentadas pelos Estados com maior índice de crescimento econômico. Assim, tem sido proposta a fixação de um piso mínimo para o modelo de equalização, de modo que a partilha do “GST” não desabe abaixo desse nível (ZIMMERMANN, 2014, p. 116).

Em resumo, a experiência da federação australiana, no que tange às necessidades de criação e de diversificação das transferências

---

Por outro lado, os governos estaduais se comprometem com 40% das despesas públicas na Austrália, evidenciando uma significativa ‘VFI’. Este nível comparativamente elevado de ‘VFI’ reflete, em grande medida, a erosão desde a Federação dos poderes de receita dos Estados tal como visto na transferência dos impostos sobre a renda para o governo nacional, a abolição de uma gama de tributos estaduais sob o Acordo Intergovernamental de Reforma das Relações Financeiras da *Commonwealth-State* de 1999 (IGA), e a ampla interpretação dada a s 90 da Constituição pela Corte Superior da Austrália.”

intergovernamentais, teve como base suas principais questões no âmbito das finanças públicas federais, as quais, para Ronald L. Watts, são as seguintes:

(1) a correção de um desequilíbrio fiscal relativamente pronunciado, oriundo da centralização consideravelmente maior de levantamento de recursos na Austrália, em comparação ao Canadá; (2) a equalização fiscal entre os estados levam em conta não apenas as diferenças na capacidade de obtenção de receitas, mas também as diferenças nas necessidades de despesas, diferentemente do Canadá; e (3) a coordenação do endividamento público (WATTS, 2003, p. 34).

Situação diversa é vivida no Canadá. Ao contrário do modelo australiano (altamente centralizado), a federação canadense se caracteriza por ser um dos sistemas mais descentralizados de arrecadação de receitas em comparação com quaisquer federações em estágio de maturidade. Mais da metade das receitas são arrecadadas pelas Províncias ou pelos governos locais. Além disso, tal como ocorre no modelo australiano, o governo federal domina a arrecadação dos impostos de renda de pessoas físicas e jurídicas, enquanto os governos subnacionais exigem os impostos sobre folhas de salário e os impostos territoriais (BOOTHE, 2003, p. 13).

No caso do imposto sobre vendas, há um compartilhamento entre o ente central e os governos subnacionais, por mais que o sistema deste imposto não seja totalmente harmonizado em sete das dez Províncias. Por derradeiro, no Canadá, semelhante ao modelo australiano, a receita decorrente da venda de recursos naturais é incluída em uma categoria específica de receita, a qual pertence às Províncias, caso os recursos localizem-se em suas terras, ou ao governo federal, se os recursos estiverem em territórios de sua propriedade ou no exterior (BOOTHE, 2003, p. 13).

Em decorrência da maior importância da arrecadação de receitas pelas Províncias, nota-se que os desequilíbrios verticais são bem menores no Canadá do que na Austrália. Nessa esteira, o sistema canadense, ao lidar com os desequilíbrios verticais, se concentra, fundamentalmente, no “*Canadian Health and Social Transfer*” (CHST), cujo objetivo é ajudar no custeio de programas de saúde, educação de nível superior e assistência social. Por mais que o programa, no âmbito conceitual, busque o atendimento de certas finalidades, a doutrina entende que “o programa impõe, na realidade, poucas

condições às províncias e é, com frequência, considerado um programa de transferências incondicionais” (BOOTHE, 2003, p. 15).

O sistema de transferências do “*Canadian Health and Social Transfer*” (CHST) foi instituído através do “*Canada Health Act*”, cujo objetivo é estabelecer critérios e condições no que tange a serviços de seguro de saúde e a serviços de saúde estendidos, fornecidos sob a legislação de cada Província, que devam ser atendidos antes que uma contribuição em dinheiro possa ser feita<sup>59</sup>. Os valores são pagos, de maneira integral, pelo governo federal às Províncias para cada ano fiscal, devendo cada ente subnacional demonstrar que são obedecidos os critérios de administração pública, abrangência, universalidade, portabilidade e acessibilidade<sup>60</sup>.

Na realidade, o governo federal canadense também possui vários outros programas menores e condicionais, cujo custo é compartilhado e que são voltados para a agricultura, o transporte, a moradia, dentre outros. Contudo, esses programas, que requerem a necessária participação das Províncias, podem ou não gerar transferências, ao invés de gastos diretos do governo federal (BOOTHE, 2003, p. 15).

Neste aspecto, o governo canadense também oferece ajuda financeira às Províncias e aos territórios, de maneira contínua, através do “*Equalization and Territorial Formula Financing*” (TFF), o qual oferece transferências incondicionais com a finalidade de promover a equalização fiscal entre todos os governos subnacionais e os territórios. O programa viabiliza que Províncias ou territórios menos prósperos possam oferecer, aos seus residentes, serviços públicos de qualidade compatível com a dos demais entes federativos, e isto sob um nível de tributação razoável<sup>61</sup>.

No que se refere aos desequilíbrios horizontais, no Canadá, o programa de equalização trata apenas das diferenças de capacidade, entre as Províncias, em levantar recursos próprios. Nas palavras de Paul Boothe, através do programa, faz-se:

---

<sup>59</sup> Vide “*Canada Health Act*”, seção 4.

<sup>60</sup> Vide “*Canada Health Act*”, seções 5 e 7.

<sup>61</sup> Vide *Department of Finance* do Canadá.

a comparação da capacidade fiscal das províncias em 33 categorias, em relação a um padrão formado por cinco das dez províncias canadenses (as cinco que se posicionam no meio da escala quanto à capacidade de levantar recursos). As províncias que se encontram abaixo da capacidade fiscal padrão recebem transferências de verba do governo federal a fim de trazer a sua capacidade ao nível padrão. As províncias que se encontram acima do padrão não recebem qualquer transferência de equalização (BOOTHE, 2003, p. 17).

No Canadá, há um programa de equalização sob um sistema “bruto”, em que as Províncias abaixo do padrão são beneficiadas com mais transferências, enquanto as Províncias acima do padrão apenas não sofrem reduções quanto aos valores a receber correspondentes às transferências ordinárias. Nas palavras de Paul Boothe, o esquema bruto canadense faz com que tanto o tamanho quanto a divisão do “bolo” imponham mais riscos ao governo federal, pois, “se a disparidade entre as províncias cresce, o tamanho, das transferências federais de equalização também cresce, aumentando a pressão sobre o tesouro federal” (BOOTHE, 2003, p. 17). Assim, sob uma análise comparativa, verifica-se que o sistema “bruto” de equalização do Canadá é bastante diferente do sistema “líquido” australiano, uma vez que na nação austral o aumento de transferências em favor de um Estado significa a diminuição da equalização para outro.

Em suma, percebe-se que, no Canadá (país em que vigora o princípio do federalismo fiscal misto, mesclando competição e cooperação, tendo as Províncias elevada autonomia tributária), há uma relação de coordenação fiscal entre as Províncias e o governo federal, de modo que foi criado um programa intergovernamental de equalização arrecadatória, o qual ajuda o sistema tributário como um todo (GICHIRU et al., 2009, p. 18 e 26). Assim, a federação canadense fez questão de tratar das diferenças entre as Províncias quanto à capacidade de levantar recursos (capacidade fiscal), ao contrário do que acontece com os EUA (os quais não possuem programas de equalização).

Ante as considerações relativas a ambas as federações de origem anglo-saxônica, conclui-se que, para enfrentar os desequilíbrios verticais (existência de responsabilidades sobre receitas relativamente centralizadas, sem que as responsabilidades de gastos também o sejam), os dois países se utilizam de sistemas distintos. Enquanto o Canadá (que possui um desequilíbrio vertical pequeno) se estrutura sobre as transferências intergovernamentais da

“*Canadian Health and Social Transfer*” (CHST), que são geralmente incondicionais, a Austrália se baseia nas “*Specific Purpose Payments*” (transferências condicionais) e nas “*Federal Assistance Grants*” (transferências incondicionais).

Paralelamente, no que concerne aos desequilíbrios horizontais, tanto a Austrália quanto o Canadá se estruturam em esquemas administrados de maneira profissional e que são revistos periodicamente. Contudo, verifica-se que há uma diferença importante entre os dois sistemas: enquanto a Austrália possui um esquema “líquido”, o Canadá se utiliza de um esquema “bruto”, fato este que gera uma diferença de “risco fiscal” para o governo federal (BOOTHE, 2003, p. 19).

Do continente europeu, o modelo mais importante de transferências intergovernamentais, em razão do enorme peso econômico e político do país, é o da Alemanha. Nota-se que, na República germânica, as relações financeiras entre o governo federal e os governos subnacionais são estruturadas sobre um sistema de equalização fiscal complexo e quantitativamente relevante. Isto porque, após a distribuição de receitas tributárias em consonância com uma fórmula pré-estabelecida, um sistema de equalização fiscal horizontal é aplicado, o qual também segue uma fórmula explícita e fornece transferências incondicionais aos “*Länder*”, leia-se, aos Estados-membros. O modelo é considerado extremamente igualitário e eleva a capacidade fiscal de todos os “*Länder*” para, aproximadamente, 90% da média nacional. A seguir, o governo federal faz transferências verticais que elevam a capacidade fiscal para 97,5% da média nacional (FELD; HAGEN, 2007, p. 134).

A estrutura do modelo de transferências intergovernamentais alemão, com suas quatro fases, é descrita detalhadamente por Lars P. Feld e Jürgen Von Hagen

The fiscal equalization system consists of four steps. First, with the exception of revenue from the vat, tax revenue from the different tax sources in Table 4 is assigned to the Länder. This is particularly important for the personal and corporate income taxes, the revenue of which is distributed according to the residence principle. Vat revenue is allocated per capita. Second, up to 25 percent of the revenue of the vat is used to increase the fiscal position of the poorer states. The third step is the horizontal fiscal equalization between the Länder. The Länder with a measure of fiscal capacity below the measure of equalization receive grants from those Länder with a measure of fiscal

capacity above the measure of equalization. The measure of fiscal capacity is the sum of all tax revenue minus 12 percent of the more than proportional increase (compared with the average of the Länder) of a Land's tax revenue in the previous year plus 64 percent of local tax revenue in a particular Land. The measure of equalization is derived by calculating the average Land and local tax revenue of the Länder for the whole federation for a single Land using the number of inhabitants. Fiscal capacity of the below-average Länder is thus lifted up to 90 percent of the national average. The redistribution takes place according to a progressive formulary schedule that raises the marginal subsidies to the recipients (and reduces revenue of the donors) from 44 percent to 75 percent. This means that, from an additional euro of tax revenue that a donor Land earns due to, for example, the location of new industry, it must give up seventy-five cents to the recipients. This schedule is associated with the typical adverse incentives on the efforts of the Länder to attract taxpayers. Although the progressivity of the schedule was reduced in the latest reform (in effect since 2005), it is great enough that the incentive problems are still present. To what extent these adverse incentive effects occur empirically is, however, contested between scholars. There is, for example, no conclusive empirical evidence on the efficiency of donor and recipient Länder.

The fourth step in the fiscal equalization system is a vertical grants system. It is asymmetric because only some states receive funds from the federal government. General vertical grants are provided to all financially weak Länder in order to further lift fiscal capacity. Specific vertical grants are provided to the new Länder (to reduce specific burdens due to the separation of the two German states before unification and to deal with high structural unemployment) as well as to ten financially weak and small states to deal with more than proportional costs of political administration ("costs of smallness of a Land"). While the grants from the horizontal system are unconditional, the vertical grants introduce conditional grants, at least for some types. For example, the specific vertical grants to the new Länder for a reduction of specific burdens due to the separation of the two German states before unification must be spent for infrastructure and for an increase in local fiscal capacity. This final step in the system leads to an equalization of up to 97.5 percent of average fiscal capacity, thus yielding a strongly egalitarian system of fiscal equalization. (FELD; HAGEN, 2007, p. 143-144)<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> O trecho correspondente na tradução é: "O sistema de equalização consiste em quatro etapas. Primeiro, com exceção das receitas do IVA, receitas de tributos de fontes fiscais diferentes na Tabela 4 são atribuídas aos "Länder". Isto é particularmente importante para o imposto de renda pessoal e corporativo, as receitas das quais é distribuída de acordo com o princípio da residência. Receitas do IVA são alocadas por habitante. Em segundo lugar, até 25 por cento da receita do IVA é usada para aumentar a posição fiscal dos Estados mais pobres. O terceiro passo é a equalização fiscal horizontal entre os "Länder". Os Estados federados com uma medida de capacidade fiscal abaixo da medida de equalização recebem transferências dos "Länder" com uma medida de capacidade fiscal acima da medida de equalização. A medida da capacidade fiscal é a soma de todas as receitas fiscais menos 12 por cento do aumento mais do que proporcional (em comparação com a média dos Estados federados) dos impostos de uma "terra" no ano anterior mais 64 por cento das receitas tributárias locais em uma "terra" particular. A medida de equalização é derivada do cálculo de "terra média" e da receita tributária local do "Länder" para toda a Federação por uma única "terra" usando o número de habitantes. A capacidade fiscal dos Estados federados abaixo da média, então, é aumentada até 90 por cento da média nacional. A redistribuição ocorre de acordo com um cronograma progressivo que aumenta os subsídios marginais dos beneficiários (e reduz as receitas dos doadores) de 44 por cento para 75 por cento. Isto significa que, de um euro adicional de receitas fiscais que uma "terra doadora" ganha devido, por exemplo, à localização

Deve-se destacar que, na República Federativa da Alemanha, as transferências intergovernamentais são mais importantes para os governos locais do que para os Estados-membros. Isto porque, incluindo a partilha de receitas, os governos locais obtêm quase 50% do total das suas receitas através de transferências de outras esferas de governo. Observe-se, contudo, que não existem transferências intergovernamentais diretas entre o governo federal e os governos locais. Ademais, na Alemanha, as transferências incondicionais são maiores do que as transferências condicionais, sendo que as últimas são mais importantes para o nível local de governo do que para os Estados federados. Somando-se a isso, ainda na esteira de Lars P. Feld e Jürgen Von Hagen, nota-se que os “*Länder*” executam seus próprios sistemas de equalização fiscal, os quais abrangem todas as jurisdições (FELD; HAGEN, 2007, p. 145).

Em todo caso, verifica-se que o complexo sistema de equalização fiscal germânico é objeto de críticas dentro da Alemanha. E uma das razões diz respeito aos efeitos negativos de incentivo que a redistribuição progressiva, segundo alguns economistas, exerce sobre a equalização fiscal horizontal. Afirma-se, por exemplo, que um efeito perverso do incentivo seria que a equalização fiscal promoveria o aumento de empréstimos e de gastos por parte

---

de uma nova indústria, esta deve dar até 75 por cento para os destinatários. Este cronograma é associado com os típicos incentivos adversos sobre os esforços dos Estados federados para atrair contribuintes. Embora a progressividade do cronograma tenha sido reduzida na reforma mais recente (em vigor desde 2005), ela é tão grande que os problemas de incentivo ainda estão presentes. Até que ponto estes efeitos adversos de incentivo ocorrem empiricamente é, entretanto, contestado entre os estudiosos. Não há, por exemplo, provas empíricas conclusivas sobre a eficiência dos “*Länder*” doadores e beneficiários. A quarta etapa do sistema de equalização fiscal é um sistema de transferências verticais. É assimétrica, porque apenas alguns Estados recebem fundos do governo federal. Transferências verticais gerais são fornecidas para todos os Estados federados financeiramente fracos a fim de levantar ainda mais a capacidade fiscal. Transferências verticais específicas são fornecidas para os novos “*Länder*” (para reduzir encargos específicos devido à separação dos dois Estados alemães antes da unificação e lidar com o elevado índice de desemprego), bem como para dez Estados financeiramente fracos e pequenos para lidar com mais do que custos proporcionais da administração política (“custos da pequenez de uma terra”). Enquanto as transferências do sistema horizontal são incondicionais, as transferências verticais introduzem transferências condicionais, pelo menos para alguns tipos. Por exemplo, as transferências verticais específicas para os novos “*Länder*” para a redução de encargos específicos, devido à separação dos dois Estados alemães antes da unificação, devem ser gastas para infraestrutura e para um aumento na capacidade fiscal local. Esta etapa final no sistema leva a uma equalização de até 97,5 por cento de média capacidade fiscal, gerando assim um sistema fortemente igualitário de equalização fiscal.”

dos “*Länder*”. Ou seja, o sistema incentivaria a imprudência fiscal (FELD; HAGEN, 2007, p. 144).

Por outro lado, são indicadas nítidas vantagens no sistema de equalização alemão, tais como a divisão de riscos para os orçamentos dos Estados federados e a preservação destes orçamentos contra quedas bruscas de receita. Além disso, estima-se que o sistema de equalização germânico ajudou a reduzir as variações transversais de renda nos “*Länder*” da Alemanha Ocidental durante as décadas de 1970, 1980 e 1990 (FELD; HAGEN, 2007, p. 145).

Na América Latina, os sistemas de transferências intergovernamentais também foram acolhidos pelos países estruturados sob a forma de federação ou descentralizados administrativamente.

A partir da década de 1970, a Argentina passou por um processo de descentralização de responsabilidade sobre as despesas. Não obstante a capacidade fiscal se manter concentrada sobre o governo nacional, os governos provinciais e locais passaram a ter maior responsabilidade sobre os gastos públicos. Conseqüentemente, houve o aumento da dependência dos governos subnacionais em relação ao governo central para financiar suas despesas, pois, com a concentração da capacidade de levantar receitas no ente nacional, a margem de manobra dos entes menores para aplicar as políticas públicas de sua competência foi estrangulada. Daí, tornou-se evidente o desequilíbrio vertical argentino, ante a centralização da disponibilidade de fontes de receitas (REID, 2003, p. 50).

Parte do problema também envolve a falta de correspondência entre as fontes de recursos tributários e a atribuição para arrecadá-los. Isto porque a Constituição argentina teria atribuído fontes de impostos ao governo central e às Províncias, porém, como, na prática, estas delegaram a maior parte da responsabilidade pela legislação, administração e arrecadação dos tributos para o governo nacional, houve um descompasso financeiro, que provocou a instituição de um sistema de transferências intergovernamentais.

A situação de desequilíbrio financeiro na Argentina foi bem retratada por Gerd Schwartz e Claire Liuksila, que assim abordam o tema

One of the more notable features of the current system of fiscal federalism in Argentina is the imbalance between own resources and spending at the different levels of government (Artana and López Murphy, 1994; Artana and others, 1995; and *Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL)*, 1993). Table 1 shows that, in 1995, for example, provinces carried out 54 percent of all national and provincial expenditures, while own revenues of provincial governments accounted only for about 20 percent of total provincial and national revenue. Overall, provincial government own revenues only covered about 40 percent of provincial government expenditure in 1995 (Table 2).

These own revenue and expenditure imbalances have meant that revenue-sharing mechanisms have traditionally been a central element of fiscal federalism in Argentina. Decentralization initiatives on the expenditure side increased even further the importance of various revenue-sharing mechanisms, and they featured prominently in two recent federal-provincial fiscal pacts. In 1995, federal transfers covered about 50 percent of provincial government expenditure, and provincial transfers covered roughly 55 percent of municipal government spending (Artana and others, 1995). The 1994 Constitution stipulated that a new revenue-sharing agreement was to go into effect on January 1, 1997, but that data has been postponed. (SCHWARTZ; LIUKSILA, 1997, p. 389-390)<sup>63</sup>

Ante o desnível entre receitas e despesas ocorrido na Argentina (e ao mesmo tempo em que ocorreu a delegação da autoridade tributária das províncias para o governo federal), foi criado um sistema de distribuição de recursos do governo nacional para as províncias a partir de três mecanismos básicos de transferências: (i) as transferências de participação conjunta, (ii) as transferências automáticas, que viabilizam o compartilhamento de receitas; e (iii) as transferências arbitrárias (REID, 2003, p. 50-51).

---

<sup>63</sup> O trecho correspondente na tradução é: “Uma das características mais notáveis do atual sistema de federalismo fiscal na Argentina é o desequilíbrio entre recursos próprios e gastos entre diferentes níveis de governo (Artana e López Murphy, 1994; Artana e outros, 1995; e *Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL)*, 1993). A tabela 1 mostra que, em 1995, por exemplo, as Províncias realizaram 54 por cento de todas as despesas nacionais e regionais, enquanto as receitas próprias dos governos provinciais representaram apenas cerca de 20 por cento do total da receita nacional e provincial. No total, receitas próprias dos governos provinciais cobriram, somente, cerca de 40 por cento das despesas dos governos provinciais em 1995 (Tabela 2).

Estes desequilíbrios de receitas e despesas próprias significaram que os mecanismos de partilha de receita têm sido, tradicionalmente, um elemento central do federalismo fiscal na Argentina. Iniciativas de descentralização no lado das despesas aumentaram ainda mais a importância de vários mecanismos de partilha de receita, e eles, proeminentemente, se tornaram parte de dois recentes pactos fiscais de natureza federal-provincial. Em 1995, as transferências federais cobriam cerca de 50 por cento das despesas dos governos provinciais, e as transferências provinciais cobriam, aproximadamente, 55 por cento dos gastos dos governos municipais (Artana e outros, 1995). A Constituição de 1994 estipulou que um novo acordo de partilha de receitas deveria entrar em vigor em 1º de janeiro de 1997, mas estas informações foram adiadas.”

Dentre as peculiaridades do sistema argentino de transferências intergovernamentais, merecem destaque os seguintes aspectos. Em primeiro lugar, as chamadas transferências de participação conjunta (que envolvem transferências automáticas e não-arbitrárias às Províncias e que derivam das receitas do imposto de renda, do imposto sobre o consumo e do imposto sobre o valor agregado) são equivalentes a, aproximadamente, dois terços de todas as transferências efetuadas pelo ente central em favor dos governos subnacionais (REID, 2003, p. 50-51). Em segundo lugar, o sistema de compartilhamento de receitas argentino é de caráter distributivo, vale dizer, visa ao apoio financeiro das Províncias consideradas “pobres”, em detrimento daquelas mais desenvolvidas economicamente e com alto grau de capacidade fiscal (SCHWARTZ; LIUKSILA, 1997, p.390). Por fim, sob a ótica de Bradford G. Reid, apesar de as transferências serem muito importantes para as Províncias, não há, propriamente, um enfraquecimento do “poder provincial frente ao governo central, já que grande parte do valor transferido é compulsório e não feito a critério do governo federal” (REID, 2003, p. 51).

No México, há um alto grau de centralização das despesas, além de uma capacidade limitada de arrecadação por parte dos governos estaduais e locais, os quais têm como fonte própria de recursos, unicamente, os impostos territoriais e as taxas por serviços, sendo as demais fontes de receita atribuídas ao governo federal. Consoante a Constituição mexicana, parte da receita obtida pelo ente central deve ser transferida para os governos estaduais. Contudo, a proporção da quantia a ser alocada é determinada pelo governo nacional (REID, 2003, p. 54).

Somando-se a isso, no México, os governos subnacionais dependem do compartilhamento de receitas do governo federal para que suas despesas regionais e locais sejam financiadas e atendidas. Por sinal, necessitando de financiamentos, os governos estaduais são autorizados a obter empréstimos, mas, tão-somente, no mercado nacional, pois apenas o governo federal pode tomar empréstimos internacionais (REID, 2003, p. 54).

Uma vez que a estrutura mexicana de arrecadação e de despesas é bastante concentrada, a Constituição definiu um formato de distribuição de parte das receitas para os entes menores, de modo que cada esfera federal pudesse, minimamente, executar suas políticas públicas. Sobre o assunto, e

detalhando o formato de repartição de receitas através de fundos dirigidos aos estados e Municípios, eis as palavras de Juan Amieva-Huerta

(...) Local governments are, therefore, heavily dependent on federal revenue sharing. The federal government also relies on specific purpose grants to promote and finance the provision of certain services by lower level of government. Specific purpose grants have also been used for horizontal fiscal equalization among states.

(...)

The Constitution specifies that the states will share in the revenue from specific taxes and that the share will be determined by the federal government. State governments are required to transfer a portion of shared revenues to municipalities on a monthly basis. The federal Congress has the power, inter alia, to establish the bases upon which the executive branch may arrange loans and take responsibility for public debt.

(...)

(...) States receive the bulk of these revenues from the general revenue-sharing fund (Fondo General de Participaciones (GRSF) and the municipal development fund (Fondo de Fomento Municipal (MDF)). The GRSF encompasses about 18.51 percent of the federal revenue eligible for revenue sharing; of this, 45.17 percent is distributed in direct proportion to the population of each state every fiscal year. This implies a redistribution in favor of the states with lower per capita collections. An additional 45.17 percent is distributed according to a revenue-sharing coefficient that reflects the taxable capacity of a state as well as its revenue-raising efforts. The remaining 9.66 percent is allocated to the states in inverse proportion to revenue sharing per capita in each entity (equalization component). The Ministry of Finance calculates each month the amount to be distributed to the states governments. A similar procedure is used for the MDF. (AMIEVA-HUERTA, 1997, p. 570-571 e 577-578)<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> O trecho correspondente na tradução é: “Os governos locais estão, portanto, fortemente dependentes do compartilhamento das receitas federais. O governo federal também conta com as transferências de propósito específico para promover e financiar a prestação de determinados serviços por níveis menores de governo. Transferências de propósito específico também têm sido usadas para a equalização fiscal horizontal entre os Estados. (...)”

A Constituição especifica que os Estados-membros compartilharão as receitas de tributos específicos e que a quotas será determinada pelo governo federal. Os governos estaduais são obrigados a transferir uma parte das receitas compartilhadas para os municípios em uma base mensal. O Congresso federal tem o poder, dentre outras coisas, para estabelecer as bases sobre as quais o Poder Executivo possa arranjar empréstimos e assumir a responsabilidade pela dívida pública. (...)

Os Estados recebem a maior parte destas receitas do fundo geral de participações (*Fondo General de Participaciones* (GRSF) e do fundo de desenvolvimento municipal (*Fondo de Fomento Municipal* (MDF)). A GRSF abrange cerca de 18,51 por cento da receita federal elegível para partilha de receitas; disso, 45,17 por cento é distribuída em proporção direta com a população de cada Estado, em cada ano fiscal. Isto implica uma redistribuição em favor dos Estados com arrecadação per capita mais baixa. Uma porcentagem adicional de 45,17 é distribuída de acordo com um coeficiente de partilha de receitas que reflete a capacidade tributável de um estado, bem como seus esforços de aumento de receitas. Os restantes 9,66 por cento são alocados nos Estados na proporção inversa da partilha de receitas per capita de cada entidade (componente de equalização). O Ministério das Finanças calcula mensalmente o montante a ser distribuído aos governos dos Estados. Um procedimento semelhante é usado para o MDF.”

Até mesmo no Japão, país em que o Estado é unitário e no qual o governo central define os gastos e as alíquotas dos tributos locais, existe um modelo de transferências intergovernamentais (GICHIRU et al., 2009, p. 18). Aliás, na nação japonesa, os governos locais se apoiam em vultosas transferências para cobrir suas despesas fiscais (GICHIRU et al., 2009, p. 18).

A estrutura tributária japonesa, incluindo como os governos subnacionais dependem das transferências intergovernamentais do governo central para alcançar um grau de uniformidade, é descrita por Wangari Gichiru, dentre outros, da seguinte forma

Taxes in Japan are levied at all levels of government: central, prefectural, and municipal. Taxes levied by the central government include the income tax, corporation tax, consumption tax, gasoline tax, and liquor tax. Prefectural and municipal taxes include inhabitant taxes, property taxes, and numerous consumption taxes. The structure of the local tax system is complex and involves overlapping tax bases. For example, a firm can be subjected to municipal and prefectural inhabitants taxes, the prefectural enterprise tax, and the national corporate tax. (...)

(...)

In fiscal year 2005, local taxes accounted for 40 percent of Japan's total tax revenue. Of this amount, prefectural and municipal tax revenues comprised 43.7 percent and 56.3 percent respectively (Policy Making and Civil Society, 2007). However, due to their large expenditure responsibilities, only 37.4 percent of local government revenues came from local taxes. Transfers from the central government comprised 34.6 percent, and local bonds made up 11.2 percent of local government revenues. In addition, the central government provides a set of specific purpose grants to support local government expenditures. Japan's national government clearly has a significant role in both tax rate setting and the revenue collection of local governments.

(...)

Centralized tax administration, decentralized provision of public services, and a heavy dependence on intergovernmental transfers are salient characteristics of Japan's two-tier local government system. This intergovernmental "vertical dominance model" seeks to achieve equality in terms of service provision among jurisdictions independent of the tax base (DeWit & Steinmo, 2002; Ma, 1997). Overall, examples of tax competition in Japan are extremely limited due to the lack of local autonomy in setting tax rates. (GICHIRU et al., 2009, p. 19-21)<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> O trecho correspondente na tradução é: "Os tributos no Japão são cobrados em todos os níveis de governo: central, provincial e municipal. Os tributos cobrados pelo governo central incluem o imposto de renda, o imposto sobre as empresas, o imposto sobre o consumo, o imposto sobre a gasolina e o imposto sobre as bebidas. Os tributos municipais e provinciais incluem o imposto dos habitantes, impostos sobre a propriedade e inúmeros impostos sobre o consumo. A estrutura do sistema fiscal local é complexa e envolve a sobreposição de bases tributáveis. Por exemplo, uma empresa pode ser submetida a impostos municipais e provinciais de habitantes, ao imposto corporativo da província e ao imposto nacional sobre as sociedades. (...)

Curiosamente, tal como ocorre em outros países, o Japão enfrenta um sério problema de desequilíbrio vertical, o que compele o governo central a se utilizar das transferências financeiras para viabilizar os gastos dos governos locais, em especial em áreas urbanas

Large vertical fiscal imbalances exist between the central and sub-central levels, which is due in part to the division between local expenditure responsibilities and revenue-raising powers (Mochida, 2001). The government of Japan addresses these fiscal imbalances through the reallocation of earmarked revenues and subsidies. Since local taxes account for 35.2 percent of prefecture revenues and 35.0 percent of municipality revenues, local governments rely heavily on the local allocation tax. This unconditional grant from the central government accounts for 50 to 60 percent of all transfers to local governments or approximately 18 percent of local revenue (Policy Making and Civil Society, 2007). The equalization formula accounts for basic financial needs, which is not the actual expenditure needs of a local government but a standardized measure based on the level of public services required by the central government. The effect of fiscal equalization in Japan is quite powerful, as rural areas frequently have a much higher index of per-capita revenues than urban areas (DeWit & Steinmo, 2002). (GICHIRU et al., 2009, p. 21)<sup>66</sup>

---

No ano fiscal de 2005, impostos locais foram responsáveis por 40 por cento das receitas tributárias totais do Japão. Deste montante, as receitas fiscais municipais e provinciais compreenderam 43,7 por cento e 56,3 por cento respectivamente (*Policy Making and Civil Society*, 2007). No entanto, devido às suas amplas responsabilidades de gastos, apenas 37,4 por cento das receitas do governo local vieram de impostos locais. Transferências do governo central corresponderam a 34,6 por cento, e títulos locais corresponderam a 11,2 por cento da receita do governo local. Além disso, o governo central fornece um conjunto de transferências de propósito específico para dar apoio às despesas dos governos locais. O governo nacional do Japão claramente tem um papel significativo tanto na definição das alíquotas dos tributos quanto na arrecadação dos tributos dos governos locais. (...)

Administração fiscal centralizada, prestação descentralizada de serviços públicos, e uma forte dependência das transferências intergovernamentais são características marcantes do sistema de dois níveis de governo local do Japão. Este 'modelo de domínio vertical' intergovernamental pretende alcançar a igualdade em termos de prestação de serviços entre jurisdições, independente da base tributável (DeWit & Steinmo, 2002; Ma, 1997). Em geral, exemplos de competição fiscal no Japão são extremamente limitados devido à falta de autonomia local para fixar alíquotas de impostos."

<sup>66</sup> O trecho correspondente na tradução é: "Grandes desequilíbrios fiscais verticais existem entre os níveis central e sub-centrais, que é devido, em parte, à divisão entre responsabilidades nas despesas locais e poderes de aumento de receita (Mochida, 2001). O governo do Japão aborda estes desequilíbrios fiscais através de realocação de receitas afetadas e subsídios. Uma vez que os impostos locais representam 35,2 por cento das receitas das províncias e 35 por cento das receitas municipais, os governos locais dependem fortemente da alocação local dos tributos. Esta transferência incondicional oriunda do governo central é responsável por 50 a 60 por cento de todas as transferências para os governos locais ou aproximadamente 18 por cento das receitas locais (*Policy Making and Civil Society*, 2007). A fórmula de equalização é responsável por necessidades financeiras básicas, que não são as atuais necessidades de despesa de um governo local, mas uma medida padronizada com base no nível dos serviços locais exigidos pelo governo central. O efeito da equalização fiscal no

Contudo, na esteira das críticas lançadas em outras nações descentralizadas, há um debate contínuo no Japão sobre a necessidade de se ampliar os poderes dos governos locais. A questão principal envolve a diferença entre os governos locais de áreas urbanas economicamente relevantes (v.g., Tokyo e Osaka) e os governos de zonas rurais, os quais se beneficiam muitíssimo mais das transferências intergovernamentais. Daí, setores da indústria e das instituições financeiras se manifestaram no sentido de que uma maior descentralização aumentaria a eficiência dos governos em geral, além de uma menor carga tributária (“*tax burden*”). No entanto, existem sérias preocupações quanto a uma maior descentralização, destacando-se as preocupações dos governos mais fracos quanto à alocação dos tributos locais e do governo central no que diz respeito ao desequilíbrio horizontal que resultaria da descentralização, além do possível aumento de transferências para os governos locais mais pobres (GICHIRU et al., 2009, p. 22).

Outra nação oriental que também se utiliza das transferências intergovernamentais é a Coreia do Sul, país em que o Estado é unitário. O governo central sul-coreano, que é bastante forte, tem a atribuição de arrecadar a maioria dos tributos vinculados à renda. Esforços foram feitos para conferir aos governos subnacionais, pela primeira vez, certo grau de flexibilidade para que pudessem definir os tributos locais. Contudo, a medida não foi bem sucedida, em razão de questões políticas locais, dos processos administrativos lentos e das transferências incondicionais (GICHIRU et al., 2009, p. 22).

Na Coreia do Sul, haja vista a ênfase na busca pela equidade regional e em virtude do alto grau de descentralização do país, as transferências intergovernamentais têm um papel fundamental no financiamento dos governos subnacionais. De acordo com a OCDE, as transferências totalizam mais de 40% da receita dos governos subnacionais, sendo que o governo central concede repasses para os governos subnacionais que não possuem receita suficiente para prover serviços públicos adequados aos seus cidadãos. Assim,

---

Japão é bastante poderoso, uma vez que as áreas rurais frequentemente têm um índice muito mais elevado de rendimentos per capita do que as áreas urbanas (DeWit & Steinmo, 2002).”

criou-se um modelo no qual os governos regionais terão seus recursos diminuídos à medida que recolham uma parcela maior de receitas através de tributos locais próprios (GICHIRU et al., 2009, p. 22).

Ante os modelos de transferências intergovernamentais descritos acima, os quais abarcam países federados e descentralizados de alta relevância econômica e social, percebe-se, ao fim e ao cabo, que o instituto de finanças públicas em debate não é exclusividade do Brasil, fazendo parte de diversas nações. Em todas, tenta-se enfrentar os desequilíbrios financeiros existentes, sejam eles verticais (vale dizer, quando uma esfera de governo, em regra a federal, arrecada mais receitas do que seria necessário para as suas despesas, transferindo recursos para outras esferas, em geral para governos subnacionais), sejam eles horizontais (isto é, quando há diferenças relevantes na capacidade de cada governo subnacional em levantar recursos próprios ou em gerenciar suas despesas). Contudo, nota-se que não é possível, *a priori*, se definir qual o modelo “certo” ou “ideal” de transferências intergovernamentais, uma vez que, dependendo da realidade econômica, da estrutura social, e, às vezes, até das diferenças culturais de cada país, será necessária a construção de um modelo diferente, capaz de enfrentar os desafios existentes.

Nesta esteira, verifica-se que as soluções e as alterações de modelo de equalização fiscal, através de transferências, efetivadas em outras nações podem servir como parâmetro de análise das relações entre União, Estados e Municípios no Brasil. Como visto, seja no Canadá, na Austrália ou na Alemanha, federações democráticas em funcionamento estável há décadas, seja em países descentralizados administrativamente, os mecanismos de equalização são, em regra, distintos, de modo que algumas propostas (e, até mesmo, críticas) concernentes à melhora de cada modelo podem ajudar o legislador brasileiro a aperfeiçoar as transferências intergovernamentais no País.

No plano das críticas, questões como a diminuição excessiva da autonomia dos Estados-membros, a partir da interferência do governo nacional na aplicação de políticas públicas pelos governos subnacionais (caso da Austrália), o aumento dos riscos financeiros concentrados no governo federal, na hipótese de o modelo de transferências ser sobrecarregado em razão das disparidades entre os entes federados (caso do Canadá), o incentivo à

imprudência fiscal decorrente dos incentivos associados à equalização fiscal, a qual poderia promover o aumento de empréstimos e de gastos por parte dos governos subnacionais (caso da Alemanha) e o aumento da carga tributária oriunda do excesso de centralização (caso do Japão) podem ser trazidas para reflexão no âmbito do estudo jurídico das transferências intergovernamentais no Brasil. Sob uma perspectiva global, dificuldades enfrentadas em certos países, provavelmente, são enfrentadas por outros, não sendo a realidade brasileira isolada das demais.

E, no que tange às transferências ou repasses constitucionais dirigidos aos Municípios brasileiros, há amplo espaço para se desenvolver uma estrutura que seja verdadeiramente eficaz e que reflita a real necessidade de transferências financeiras por parte dos governos locais, quer pelo regramento das transferências diretas da União ou do Estado-membro para o Município, quer pela melhor forma de participação em tributos, quer pela flexibilização da estrutura do Fundo de Participação dos Municípios.

#### **2.4 As transferências intergovernamentais na realidade brasileira e sua relação com as dificuldades enfrentadas pelos governos municipais**

No Brasil, a partir dos anos 1980, ocorreu “uma forte elevação das transferências de impostos federais em favor dos governos subnacionais” (AFONSO, 1999, p. 5), medida esta que resultou na estrutura financeira dos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e de Participação dos Municípios (FPM) moldados pela Constituição Federal de 1988. Contudo, com o acréscimo no número de contribuições especiais durante os anos 1990, houve o aumento da participação da União Federal no valor total da arrecadação tributária, o que viabilizou a elevação das transferências intergovernamentais, em especial para os Municípios.

Alguns creem que, com a tendência de descentralização, houve ganhos para os Municípios<sup>67</sup>. No entanto, os debates atuais levam a crer que, na

---

<sup>67</sup> Eis as palavras de José Roberto Rodrigues Afonso: “É importante notar que, por trás da tendência geral à descentralização observada nas duas últimas décadas, houve movimentos claros no sentido da redistribuição dos recursos públicos. Em termos verticais, objeto principal

verdade, os Municípios passam por dificuldades financeiras, em parte, decorrentes da diminuição dos repasses de fundos constitucionais e de transferências intergovernamentais obrigatórias<sup>68</sup>. Como reflexo desta crise financeira, destaca-se a preocupação da Confederação Nacional dos Municípios com o veto da presidente da República quanto ao artigo 5º do Projeto de Lei Complementar nº 240/2013, o qual previa que “eventuais desonerações concedidas pelo Governo Federal incidirão apenas na cota de arrecadação destinada à União, não sendo consideradas para efeito de repasse de FPE e FPM”, dispositivo este que impedia que as renúncias fiscais feitas pelo governo federal prejudicassem os repasses aos Estados e Municípios<sup>69</sup>. Paralelamente, não foi à toa que a Presidência da República sancionou a Lei nº 12.859, de 10 de setembro de 2013, a qual, através do seu art. 7º, liberou três bilhões de reais a todos os Municípios brasileiros, a título de auxílio financeiro, medida esta que reforça a intensa busca feita pelos governos locais a fim de aliviar os cofres públicos de suas administrações<sup>70</sup>.

---

do tema do federalismo fiscal, quase todos os ganhos relativos couberam à esfera municipal, pouco se alterando a posição do nível estadual, sobretudo no conceito de receita tributária disponível (arrecadação própria mais e/ou menos transferências constitucionais). Em termos horizontais, os recursos adicionais foram destinados em maior proporção aos governos estaduais e municipais das regiões menos desenvolvidas, revertendo, na divisão da receita tributária disponível e do gasto, a elevada concentração da arrecadação e do produto interno nas regiões mais desenvolvidas. Ambas as tendências serão demonstradas em seguida.” (AFONSO, José Roberto Rodrigues. 1999, p. 6)

<sup>68</sup> A Confederação Nacional dos Municípios realizou, entre 18 e 19 de maio de 2010, a “XIII Marcha a Brasília em Defesa dos Municípios”. Em sua apresentação (slides), afirmou-se que houve significativa queda na arrecadação fiscal em 2009, ano em que as desonerações de impostos partilhados com estados e municípios chegou a R\$ 10,5 bilhões. Ademais, as outras transferências oriundas da União para os municípios também tiveram queda: FEP (-29%), CIDE (-67,7%), Royalties (-30,16%). O total do impacto no Fundo de Participação dos Municípios (FPM), em razão das renúncias fiscais do governo federal (renúncia de IPI e IR), teria alcançado a cifra de 3,4 bilhões de reais, somente no ano de 2009.

<sup>69</sup> Vide notícia constante do portal da Confederação Nacional dos Municípios (CNM), publicada em 19.07.2013: Veto à nova lei de rateio do FPE prejudica Municípios e CNM calcula perdas. Disponível em: <[http://www.cnm.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=23491:veto-a-nova-lei-de-rateio-do-fpe-prejudica-municipios-e-cnm-calcula-perdas&catid=67:financas&Itemid=186](http://www.cnm.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=23491:veto-a-nova-lei-de-rateio-do-fpe-prejudica-municipios-e-cnm-calcula-perdas&catid=67:financas&Itemid=186)>. Acesso em 11.mar.2014.

<sup>70</sup> “Art. 7º A União prestará auxílio financeiro aos Municípios no montante de R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais), com o objetivo de incentivar a melhoria da qualidade dos serviços públicos municipais, de acordo com critérios, prazos e condições previstos nesta Lei. § 1º O montante referido no *caput* será entregue aos Municípios em 2 (duas) parcelas iguais de R\$ 1.500.000.000,00 (um bilhão e quinhentos milhões de reais), na forma fixada pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, até as seguintes datas: I - a primeira parcela será entregue até 15 de setembro de 2013; e II - a segunda parcela será entregue até

Em todo caso, o debate em si, concernente à crise financeira dos Municípios e de sua dependência em relação às transferências intergovernamentais, não é novo na doutrina. O professor Luís Roberto Barroso, no final da década de 1990, já destacava a grave situação financeira pela qual passavam os Estados e Municípios:

As causas deste desequilíbrio são muitas e de origem variada. Dentre elas, com indistigável destaque, encontra-se a não superação, na atual partilha de competências político-administrativas, das crônicas indefinições e superposições de atribuições, inclusive em domínios vitais como educação e saúde. No tocante aos Municípios, seus tributos de competência própria somente têm expressão econômica em áreas desenvolvidas e urbanas. No âmbito dos Estados, o ICMS, sua principal fonte de recursos, tem ficado comprometido por fatores como a guerra fiscal e as distorções causadas pela existência de alíquotas internas e interestaduais. Enfim, são causas que se multiplicam e que não cabe inventariar amplamente nesta instância. Pois bem: este sistema federativo em que as entidades estatais não são auto-sustentáveis gerou um conjunto de distorções de natureza política e fiscal que comprometem drasticamente o seu funcionamento. A União pôde beneficiar-se do próprio controle sobre a política monetária, fiscal e da dívida pública, além de utilizar-se da ampla massa de recursos resultantes de certas poupanças compulsórias (como, e.g. PIS, PASEP, FAS, FGTS). Mas os Municípios e, sobretudo, os Estados, desenvolveram uma crônica dependência de recursos alternativos aos que lhes resultavam da partilha constitucional de rendas. [...]

[...]

Deste breve relato, é possível extrair quatro conclusões importantes:

1. As relações intergovernamentais, fundadas em repasses federais, comprometem a integridade do sistema federativo, por ficar a viabilidade das entidades federadas dependentes de decisões políticas tomadas no âmbito de órgãos e entidades federais, muitas vezes condicionadas por circunstâncias partidárias e eleitorais;
2. Particularizando a questão, as relações entre o tesouro nacional, autoridades monetárias e órgãos e entidades federais, de um lado, e os governos estaduais, seus bancos e empresas, de outro, desvirtuaram-se e tornaram-se inauditaíveis;
3. De longa data, o total dos gastos dos Estados e de alguns Municípios passaram a ser definidos não apenas com base em suas receitas próprias (tributárias e fiscais), mas também em função de sua capacidade de obter recursos através dos mecanismos identificados acima, especialmente financeiros externos e internos.
4. Independentemente da necessária rediscussão acerca da partilha das competências tributárias e das transferências constitucionais de rendas, o que deu visibilidade ao dramático desequilíbrio federativo no Brasil foi o colapso no acesso aos recursos financeiros não fiscais, vale dizer, a perda da capacidade de endividamento dos Estados e Municípios (BARROSO, 2000, p. 110.111).

---

15 de abril de 2014. § 2º O rateio do montante de que trata o *caput* entre os Municípios observará os coeficientes individuais do Fundo de Participação dos Municípios, estabelecidos pelo Tribunal de Contas da União para cada exercício. § 3º O auxílio financeiro é condicionado à existência de dotação orçamentária específica para essa finalidade.”

É lógico que a estrutura de repartição constitucional de competências tributárias não favorece a autonomia financeira dos Municípios (haja vista a concentração de competências na União) e é compreensível que a inexistência de um sistema tributário mais livre (no formato canadense ou americano) impossibilita os entes federativos de buscar, de maneira mais rápida, novos recursos financeiros ante as crises eventuais. Do mesmo modo, como lembrado pelo professor Luís Roberto Barroso, a “guerra fiscal” e a perda da capacidade de endividamento dos entes da Federação também fizeram com que as finanças públicas de Estados e Municípios entrassem em colapso.

Contudo, dois fatores, atualmente, parecem ter relevância especial no que tange aos problemas financeiros dos Municípios: (i) a precariedade no exercício de sua competência tributária própria; e (ii) o estímulo, muitas vezes calcado em interesses político-partidários, à busca de transferências intergovernamentais voluntárias<sup>71</sup>.

No que concerne ao primeiro ponto, percebe-se que muitos Municípios não exercem, de forma plena e eficaz, a sua competência tributária própria, confiando-se, em regra, em futuras transferências intergovernamentais voluntárias oriundas do governo federal. Ou seja, o administrador local negligencia o cumprimento fiel e mais eficiente do exercício da competência tributária municipal quanto ao IPTU, ao ITBI, ao ISS e, atualmente, ao ITR (sob a orientação da EC nº 42/2003).

Aliás, não é à toa que se afirma que, por mais que as transferências se revelem em importante elemento para a sobrevivência dos Municípios e para a manutenção da sua autonomia, verifica-se que algumas administrações locais “se sentem acomodadas nessa situação, deixando de instituir tributos próprios” (CARVALHO, 2000, p. 75), fato que estimula ainda mais a busca por novas transferências. Desse modo, cria-se um ciclo de expansão do gasto público, com queda na sua qualidade e aumento de despesas.

---

<sup>71</sup> Segundo Luís Roberto Barroso, “As relações intergovernamentais, fundadas em repasses federais, comprometem a integridade do sistema federativo, por ficar a viabilidade das entidades federadas dependentes de decisões políticas tomadas no âmbito de órgãos e entidades federais, muitas vezes condicionadas por circunstâncias partidárias e eleitorais” (BARROSO, 2000, p. 110)

Neste aspecto, José Augusto Moreira de Carvalho observa, com lastro em dados analisados por Marcos Mendes, que

No ano de 2002, setenta e três por cento (73%) dos municípios brasileiros tiveram no mínimo oitenta e cinco por cento (85%) de suas receitas correntes financiadas por transferências intergovernamentais dos estados e da União (CARVALHO, 2000, p. 76)

Assim, com base nas regras e faixas de população do FPM, privilegiou-se os Municípios menores, ou seja, justamente aqueles com baixa capacidade de viabilizar serviços públicos adequados, enquanto os Municípios de médio porte, além de receberem, proporcionalmente, menos verbas, são obrigados a arcar com o ônus de atender em sua rede pública de saúde e educação habitantes de cidades vizinhas.

Obviamente, existem limitações econômicas ou geográficas que impedem, ou prejudicam, a exigência de certos tributos. Em áreas urbanas, será possível a melhora na arrecadação do IPTU, mas inviável o recolhimento do ITR. Em zonas rurais, os Municípios serão “reféns” do ITR, não conseguindo recolher ISS e IPTU (o qual permite a arrecadação de quantias maiores do que o imposto territorial rural). Em Municípios localizados em Estados com Produto Interno Bruto baixo, ou em áreas sem indústrias e sociedades comerciais importantes, ou em regiões que passam por crises econômicas sazonais, ou, simplesmente, com pequena atividade empresarial, será extremamente difícil que o governo local arrecade valores vultosos a título de ISS.

Não obstante as dificuldades descritas acima, ainda existe margem para o aumento da arrecadação tributária por parte dos Municípios, em especial do IPTU e do ITR, a qual, ao que parece, começa a ser identificada por alguns poucos governos locais<sup>72</sup>. A margem de atuação dos Municípios envolve, basicamente, quatro esferas: a política, a técnica, a fiscalizatória e a legislativa.

---

<sup>72</sup> Segundo Erika Amorim Araújo, “Em 2007, foram arrecadados aproximadamente 0,44% do PIB com o IPTU, o que representou menos de 2% de carga global da ordem de 35% do produto. Já a receita do ISS totalizou cerca de 0,7% do PIB. [...] Para a grande parte dos municípios, o ISS é uma fonte de receita mais importante que o IPTU.” A seguir, acrescenta que, “Considerando os resultados agregados para o Brasil, o ISS representou a principal fonte de receita tributária municipal. O segundo lugar foi ocupado pelo IPTU. [...] A arrecadação nacional do IPTU foi da ordem de US\$ 8,2 bilhões ou 0,44% do PIB. Este montante respondeu por aproximadamente 28% da receita tributária municipal e totalizou cerca de US\$ 46,5 per capita.” (ARAÚJO, Erika Amorim. Painel 2: IPTU no financiamento das Prefeituras. Seminário Desafios do IPTU no Brasil. ABRASF: Brasília. Outubro-2013, p. 3 e 9). Como dados ainda

Na ordem política, os governos locais têm de saber como enfrentar as críticas dos contribuintes quanto ao aumento do IPTU. Isto porque, em regra, quando se efetiva a atualização da planta de valores do Município, os contribuintes (já pressionados por outros fatores econômicos, tais como o custo de vida e a alta de preços dos produtos e dos serviços) se voltam contra a administração municipal, fato este que leva as Prefeituras a retardar o aumento do imposto, hajam vista as eleições seguintes. Assim, entra-se em um círculo vicioso: a planta de valores se mantém desatualizada, enquanto os gastos públicos aumentam gradativamente. Conseguir lidar com a rejeição social do aumento do IPTU é o ponto chave para o Município, no âmbito político, conseguir, minimamente, exercer sua competência tributária.

Segundo Alexandre Sobreira Cialdini, não existe um diálogo sobre cidadania fiscal entre os gestores (Poderes Executivo e Legislativo) e a população, principalmente sobre os tributos de competência municipal. Assim, na maior parte dos Municípios brasileiros, o administrador público buscaria, apenas, “amortecer” o problema, realizando, no máximo, a atualização monetária da base de cálculo do IPTU, fato este que camuflaria, ou criaria distorções, na arrecadação, distanciando a reaproximação permanente da avaliação decorrente dos critérios contidos na Planta Genérica de Valores, ou equivalente, com o valor real do imóvel no mercado (2013, p. 17).

Paralelamente, há uma dificuldade de natureza técnica na arrecadação dos tributos locais. A maioria dos Municípios possui uma estrutura administrativa precária, enfrentando limitações físicas. Além disso, a qualidade na área de recursos humanos das Secretarias Municipais de Fazenda é baixa, de forma que, mesmo que o novo governo local queira melhorar a arrecadação tributária, os administradores públicos poderão ter a sua atuação limitada pelo

---

mais atualizados, José Roberto R. Afonso observa que, “Em 2012, a arrecadação estimada de IPTU foi de R\$ 19,7 bilhões: equivale a 0.45% do PIB, R\$ 101,5 por habitante e 1.2% da carga tributária nacional. Para a grande parte dos municípios, o ISS (0.93% do PIB em 2012) é uma fonte de receita mais importante que o IPTU e também se arrecada menos que o IPVA. O IPVA arrecadou R\$ 26.7 bilhões (0.6% do PIB) em 2012, 35% a mais que o IPTU (supera em 93,7% das cidades, inclusive grandes capitais do Sul/Sudeste), apesar do valor de veículos ser menor do que de imóveis. Se fossem equiparados, o IPTU poderia arrecadar a mais cerca de R\$ 9 bilhões. É baixa a exploração do potencial de IPTU até mesmo em relação ao ITBI pois a receita deste representou 40% daquele (cerca de R\$ 7 bilhões em 2012).” (AFONSO, José Roberto R. Uma visão geral do IPTU. Seminário Desafios do IPTU no Brasil. ABRASF: Brasília. Outubro-2013, p. 3).

fato de os servidores não terem uma formação técnica mínima para o exercício de suas atividades administrativas e fiscais. Ademais, no que tange às características do imóvel objeto do IPTU, muitas vezes, as bases de dados são desatualizadas e inconsistentes, sendo que, na absoluta maioria dos Municípios, não há cadastros georreferenciados e compartilhamento de informações cadastrais (CIALDINI, 2013, p. 18). Nesta esteira, a implementação de mudanças ultrapassa o período de mandato dos governantes, pois o treinamento de uma equipe e a atualização de dados geográficos podem envolver prazos que alcancem quatro anos ou mais.

Há ainda a própria questão fiscalizatória. Mesmo que o Município possua um grupo de servidores públicos com formação técnica razoável, muitos governos locais têm poucos fiscais especializados<sup>73</sup>. De pouco adianta haver funcionários prontos para executar atividades internas, de caráter administrativo, se poucos forem os fiscais para verificar o correto pagamento dos tributos pelos contribuintes, seja pela análise das bases de cálculo, seja pela autuação fiscal sobre os devedores, seja pelo julgamento de recursos administrativos. A atividade fiscalizatória, no Brasil, é altamente especializada, envolvendo conhecimentos jurídicos e de ciências contábeis. Logo, contratar profissionais desta área envolve não só dificuldades de ordem remuneratória e de seleção (através de concurso público) como também de caráter logístico e de disponibilidade, pois poucos profissionais se dispõem para trabalhar em cidades interioranas.

Por fim, existe a esfera legislativa. No que tange ao IPTU, existem sérias dificuldades para o aumento da sua arrecadação, sendo os problemas enfrentados pela Prefeitura de São Paulo um ótimo exemplo<sup>74</sup>. Uma vez que o

---

<sup>73</sup> No caso do IPTU, Alexandre Sobreira Cialdini cita quatro obstáculos principais: “1. Quadro de servidores, no geral, insuficiente e despreparado para auditar, monitorar e fiscalizar utilizando os instrumentos de tecnologia georeferenciados. 2. A fiscalização, quando acontece, ainda se baseia na verificação in loco. 3. A quantidade de imóveis é absurdamente maior que a quantidade de servidores para fiscalização. 4. Não há inteligência fiscal nas ações, visando focar nas maiores sonegações.” (2013, p. 19)

<sup>74</sup> Eis a notícia publicada no site do jornal Estado de São Paulo, cujo título é “TJ suspende lei do aumento do IPTU em SP - Órgão especial do tribunal decidiu conceder liminar pedida pela Fiesp e pelo PSDB, que consideram alta do imposto inconstitucional”, publicada em 11.12.2013: “O órgão especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP) decidiu por maioria de votos conceder a liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin) contra lei que aumenta o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) da capital paulista em 2014. A ação foi proposta, separadamente, pelo PSDB e pela Federação das Indústrias do Estado de

imposto territorial (tal como ocorre, inclusive, nos EUA e no Canadá), é o principal veículo de arrecadação dos Municípios, quaisquer interpretações jurídicas que venham a restringir, em excesso, as atuações dos governos locais farão com que se torne mais difícil equilibrar as contas públicas. Os problemas envolvendo a dificuldade na atualização das plantas de valores (que envolve, basicamente, a atualização monetária ou a correspondência mínima entre o valor de mercado do imóvel e o seu valor venal) incentivam, justamente, a busca por meios alternativos de arrecadação. Isto é, faz com que a grande maioria dos governos locais construa uma ligação direta com o governo federal, pleiteando novas transferências voluntárias, quaisquer que sejam os seus objetivos. Somando-se a isso, ainda há o problema da falta de Varas de Fazenda Pública, as quais, ao serem especializadas, poderiam promover uma análise célere dos processos de execução fiscal e das ações de rito ordinário envolvendo a Dívida Ativa de Tributos Municipais, em especial do IPTU (CIALDINI, 2013, p. 20).

Apesar das dificuldades de ordem política, técnica e fiscalizatória, por si mesmas, já compelirem os governos locais a se voltarem para as transferências intergovernamentais, a questão legislativa parece ser o

---

São Paulo (Fiesp). Ambos alegam que o aumento, de até 35%, é abusivo e fere o princípio da capacidade para contribuir com os impostos. Com a decisão da Justiça, a Prefeitura só poderá reajustar o IPTU com base na inflação, estimada em 5,7% para 2013 pelo IPCA. A determinação vale até que o mérito da ação seja julgado ou até que a administração de Fernando Haddad consiga recorrer da decisão. Péricles Piza, relator, submeteu ao principal colegiado do tribunal porque não queria dar a decisão sozinho. O órgão especial negou, por maioria de votos, sustentação oral às partes. A Fiesp entrou com a Adin no dia 21 de novembro. A medida teve apoio de outras entidades de classe, como a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (Fecomercio) e a Associação Comercial de São Paulo (ACSP). O presidente da Fiesp, Paulo Skaf, é pré-candidato do PMDB para o governo do Estado de São Paulo nas próximas eleições. A bancada do partido na Câmara Municipal votou a favor do reajuste da Planta Genérica de Valores do imposto. O diretório estadual do PSDB também apresentou uma Adin com o argumento de que o aumento do imposto fere o princípio da razoabilidade por usar índices muito superiores ao da inflação do período.

Outras medidas. Desde o início de novembro, a Justiça já havia expedido outras liminares para barrar o aumento do IPTU na capital. Em 4 de novembro, a Promotoria de Justiça de Habitação e Urbanismo do Ministério Público de São Paulo ajuizou uma ação civil pública questionando a legalidade da aprovação do projeto. O promotor Maurício Ribeiro Lopes, autor da ação, argumentou que havia vícios legislativos na medida. O juiz Emílio Migliano Neto, da 7ª Vara da Fazenda Pública, havia dado uma liminar no dia 5 de novembro para barrar a sanção do projeto aprovado na Câmara Municipal, mas Haddad publicou a nova lei na quarta-feira, 6, pela Imprensa Oficial. No dia 13, a Prefeitura conseguiu derrubar a liminar e o aumento de até 35% passou a valer na capital a partir de 2014." Disponível em:

<<http://www.estadao.com.br/noticias/cidades,tj-suspende-lei-do-aumento-do-iptu-em-sp,1107230,0.htm>>. Acesso em 16.mar.2014.

elemento principal que conduz à “corrida” dos governantes municipais aos programas do governo federal. E o porquê desta conclusão é singelo: as três dificuldades de ordem política, técnica e fiscalizatória, por mais que sejam enfrentadas pelos governantes imediatamente, de maneira segura e responsável, somente trarão resultados de médio a longo prazo; vale dizer, apenas após um ou dois mandatos do grupo político ocupante da Prefeitura Municipal é que as finanças públicas locais se beneficiarão das mudanças implementadas. Logo, a melhor (ou, talvez, a única) forma de o novo governo local aumentar, de forma imediata, sua arrecadação para alcançar um equilíbrio orçamentário seja o enfrentamento da questão legislativa, a qual, pelo menos, poderá garantir uma alteração para o orçamento do exercício seguinte.

Na hipótese de a mudança legislativa dos tributos municipais (em especial, o IPTU) ser altamente restringida pelos Tribunais ou até entendida como ilegal ou inconstitucional, cria-se um ambiente propício para a busca incessante por transferências voluntárias (muitas vezes, dependentes de acordos políticos) e, por conseguinte, a uma menor autonomia financeira por parte dos Municípios. Isto porque, com a dependência dos Municípios às transferências intergovernamentais voluntárias, prejudica-se o próprio exercício das atividades administrativas por parte dos administradores públicos, de forma que, ao fim e ao cabo, há perda de gerência dos governos locais sobre seus recursos financeiros<sup>75</sup>.

Ante o cenário apresentado, a conclusão se apresenta óbvia: por mais que sejam considerados entes da Federação, os Municípios, gradativamente, estão se tornando pessoas jurídicas sem autonomia de fato, meros coadjuvantes no sistema tributário nacional, dependentes, cada vez mais, de transferências intergovernamentais, sejam elas obrigatórias (como o FPM), sejam elas voluntárias. Estas últimas, por sinal, pelo caráter, muitas vezes, arbitrário e passível de necessitar de acordos político-partidários, transformam-se em meios ordinários de obtenção de aumento de receita, fato este que

---

<sup>75</sup> Em estudo desenvolvido na área da economia, assim concluíram Rodrigo Octávio Orair e André Amorim Alencar: “As estimativas também comprovaram que todas as categorias de transferências apresentam influência negativa sobre a arrecadação própria, o que corrobora a tese de que uma reforma no sistema de transferências se pautar tanto pelo princípio da equidade quanto pelo da eficiência.” (ORAIR, R.; ALENCAR, A., 2010, p. 40).

inverte a natureza da Federação: onde deveria haver, necessariamente, autonomia, há, na verdade, subserviência. Daí, intuitivamente, surge a pergunta cuja resposta todos nós já sabemos: existe, de fato, Federação sem autonomia financeira e fiscal? Certamente, não.

### **3 O ESFORÇO FISCAL E A INFLUÊNCIA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

#### **3.1 Reflexões sobre as dificuldades dos Municípios**

A forma de exercício da competência tributária dos Municípios, na realidade brasileira, possui vinculação indireta com a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal e com a concessão de transferências intergovernamentais. Consoante a Lei Complementar nº 101/2000, é vedada a realização de transferências voluntárias para os entes federais que não promovam a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional (art. 11, *caput* e parágrafo único). Assim, para que os Municípios possam, de maneira legítima, se beneficiar das transferências intergovernamentais, é essencial que exerçam a sua competência tributária de maneira eficaz e ampla, dando prioridade à responsabilidade na gestão fiscal.

Como visto anteriormente, as transferências intergovernamentais são amplamente utilizadas na maioria das federações (em especial, naquelas que se estruturam sob o modelo do federalismo fiscal cooperativo), sendo elemento chave para se combater desequilíbrios entre os governos federal e regionais (desequilíbrio vertical) e entre os governos regionais (desequilíbrio horizontal). Seja sob a forma de transferências incondicionais, transferências condicionais ou através de subvenções, as transferências intergovernamentais se tornaram um instrumento de finanças públicas que dificilmente será abandonado, pois, em último grau, sempre servirá para manter a estabilidade da federação, a partir da manutenção de um modelo de equalização fiscal.

No Brasil, as transferências intergovernamentais já não são vistas, pelos entes federados, como mera forma de complemento, ou apoio, financeiro para sua própria manutenção. Ao contrário, ante os limites existentes na arrecadação tributária, Estados e Municípios se tornaram “dependentes” dos valores transferidos pelo governo federal, quer através das participações (“transferências constitucionais”) dos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e de Participação dos Municípios (FPM), quer através de

transferências intergovernamentais voluntárias. Assim, tal como demonstrado, já há alguns anos, para que os entes federativos disponham de valores suficientes para executar as políticas públicas de sua competência, na linha dos artigos 21, 23, 25 e 30 da Constituição da República, os Estados e os Municípios têm criado um elo de proximidade com o governo federal, seja para não se diminuir as quantias oriundas das participações constitucionais, seja para se obter maiores valores a partir de transferências intergovernamentais voluntárias.

No caso específico dos Municípios, a estreita competência tributária definida pela Lei Fundamental, somada a questões de ordem política (como a ocorrência de críticas dos contribuintes ao aumento do IPTU), técnica (como a precariedade na estrutura física e nos recursos humanos das Secretarias Municipais de Fazenda), fiscalizatória (existência de poucos fiscais especializados) e legislativa (a qual dificulta o aumento da arrecadação do IPTU), fez com que a grande maioria dos governos locais construísse uma espécie de “ligação direta” com o governo federal, pleiteando novas transferências voluntárias, quaisquer que fossem os seus objetivos (e, muitas vezes, através de barganhas político-partidárias).

Os riscos que envolvem a utilização constante de transferências intergovernamentais federais por parte dos Municípios se associam, em primeiro lugar, com as bases do federalismo fiscal e da competência tributária municipal.

De início, nota-se que a autonomia financeira dos Municípios é bastante fragilizada. Com os obstáculos de ordem política, técnica, fiscalizatória e legislativa, além da busca incessante de transferências do governo central, a autonomia do ente federativo é esvaziada: ao invés de ser um pilar da Federação, torna-se uma espécie de sugestão política ou uma mera orientação institucional. Nessa linha, as políticas públicas deixam de se organizar e aplicar pelos governos locais para serem fixadas e determinadas pelo governo central.

Assim, direciona-se o sistema de finanças públicas brasileiro para os temores já identificados na Austrália, onde houve uma expressiva diminuição da autonomia dos Estados-membros. Recorde-se, aliás, que, naquele país austral, já se identificou, por exemplo, a interferência do governo nacional na

aplicação de políticas públicas pelos governos subnacionais, o que ameaça o exercício efetivo da democracia.

O alerta, neste sentido, também é feito por Victor Uckmar que, ao abordar os efeitos das subvenções sobre a manutenção da Federação, assim observa

Como já acenado, nos Estados federais há uma tendência a centralizar as funções públicas, com a consequente necessidade de incrementar as exações por parte do Estado federal, às custas dos federados, que, por isso, devem ser subvencionados. Dado que as subvenções do Estado central são consideradas uma necessidade inarredável, é por todos desejado que pelo menos seu montante não seja entregue à plena discricionariedade do governo subvencionador, “pois, se fosse assim, o princípio federativo seria modificado”, com a consequente – embora lenta, mas certa – destruição da estrutura federal. (UCKMAR, 1999, p. 127-129)

Somando-se a isso, a atual transformação das transferências intergovernamentais voluntárias em instrumento ordinário para apoio das finanças locais entra em choque com a ideia central de federalismo fiscal, qual seja, a existência de uma estrutura descentralizada de Estado. Retornando ao pensamento de Anwar Shah, sob o qual as responsabilidades de gastos devem se reportar a um modelo de tributação fixado previamente, verifica-se que a “ligação direta” entre o governo nacional e o Município desorganiza a premissa básica das finanças públicas de correspondência entre receitas e despesas. Nesta esteira, as funções estatais locais, definidas pela Constituição, seriam dependentes de receitas fora do âmbito do modelo de Direito Financeiro descrito na lei fundamental. E aplicar este estranho posicionamento significaria admitir que uma prática casuística e fruto de um maior poder financeiro da União pudesse não só alterar o texto constitucional como também destruir uma premissa básica existente em qualquer Federação, ou nação descentralizada administrativamente sob a orientação do federalismo fiscal: a necessidade de haver um modelo no qual haja correspondência entre as finanças públicas e as funções estatais definidas constitucionalmente.

Paralelamente, o abuso das transferências federais aos Municípios prejudica a capacidade de resposta (“*responsiveness*”) e a “*accountability*”, ambas essenciais para a promoção e desenvolvimento da democracia e de modelos participativos de governo. Ou seja, além de ser alvo de crítica quanto

à eventual falta de eficiência econômica das transferências diretas para se prover e financiar, corretamente, os serviços públicos (reflexão das transferências voluntárias a ser feita no campo da economia), a figura em debate também sofre questionamentos daqueles que atuam na ciência política e no direito, uma vez que o modelo democrático é prejudicado.

Se, com a descentralização, torna-se mais fácil para os cidadãos residentes em cidades distantes das metrópoles terem acesso a dados orçamentários locais (isto é, preparados e executados no Município), em comparação a modelos em que apenas o ente central detém a competência para elaborar o orçamento, conclui-se que a ampla utilização de transferências federais voluntárias prejudica a “*accountability*”. Paradoxalmente, o cidadão estará diante de uma situação em que o serviço público a ser prestado na sua localidade estará sob a égide de definições orçamentárias e de orientações políticas do ente central, tornando-se extremamente difícil o acesso e o questionamento das políticas públicas (principalmente para habitantes de áreas rurais ou Municípios de pequeno porte).

Ademais, se uma das ideias centrais do federalismo fiscal é garantir que haja uma maior aproximação entre os bens e serviços públicos oferecidos pelo Estado e as preferências dos seus beneficiários e dos contribuintes, nos mais diversos governos subnacionais, as transferências voluntárias oriundas da União podem, justamente, provocar um efeito contrário. Isto porque as diretrizes políticas estarão distantes do governo municipal, fazendo com que o cidadão da localidade seja mero espectador de um acordo entre a Prefeitura e o Governo Federal, no qual o ente subvencionador terá o poder de definir as políticas públicas adotadas pelo outro ente da Federação.

Por fim, ainda no plano do federalismo fiscal cooperativo, o excesso de transferências voluntárias federais também pode promover uma distorção nos três eixos constitucionais de arrecadação dos Municípios.

Com a permanente opção de se recorrer às transferências federais de caráter voluntário, muitas administrações locais podem se acomodar quanto ao exercício da sua competência tributária própria, a qual, em regra, já sofre com obstáculos de ordem política, técnica, fiscalizatória e legislativa. Logo, uma espécie de “preguiça fiscal” poderia comprometer o eixo financeiro constitucional mais importante para a autonomia fiscal.

Ao mesmo tempo, neste contexto, a participação financeira dos Municípios em tributos estaduais (outro eixo financeiro importante para a manutenção das contas públicas) certamente se manteria “congelada”, leia-se, sem perspectiva de evolução. Isto porque medidas políticas regionais que buscassem aumentar a arrecadação do IPVA e do ICMS, através de programas de desenvolvimento econômico, poderiam ser abandonadas ou sequer iniciadas. Uma vez que o aumento de receitas do IPVA e do ICMS, sob uma ótica de desenvolvimento regional, requer programas de médio a longo prazo, bem como a convergência de políticas dos Municípios com os Estados-membros, a tentativa de incremento na participação financeira destes tributos pelos Municípios, provavelmente, seria ignorada pelos governantes locais. Assim, as transferências voluntárias federais se manteriam como uma alternativa mais rápida, enquanto as participações financeiras em tributos estaduais seriam relegadas para segundo plano, por serem consideradas um eixo financeiro constitucional menos importante.

Finalmente, o eixo constitucional dos repasses oriundos do Fundo de Participação dos Municípios, por mais relevante que ainda seja, também será distorcido, caso se mantenha a atual perspectiva municipal de obtenção de transferências voluntárias. Como se sabe, o FPM é importantíssimo para a maioria dos Municípios brasileiros. Contudo, seu grau de expansão e de aumento de arrecadação é limitado por fatores de naturezas diversas, tais como o avanço da economia nacional, a política tributária federal e os critérios internos de distribuição dos recursos. Vale dizer, a busca pelo aumento de arrecadação através dos repasses do FPM vai muito além da ação política (partidária ou não) do Prefeito Municipal.

Alias, não é à toa que a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras (ABRASF) e a Confederação Nacional dos Municípios (CNM) têm sido as protagonistas nas tentativas de se modificar as regras do FPM. Sem uma atuação de ordem nacional, capaz de atuar ante o Poder Judiciário, negociar com o Poder Executivo e influenciar os membros do Congresso Nacional, é praticamente impossível que um Município, por si só, consiga aumentar suas receitas através do eixo financeiro constitucional de arrecadação em debate.

Por todo o exposto, não há como se rejeitar os diversos riscos em torno da ampla utilização das transferências intergovernamentais federais voluntárias pelos entes locais, cujos efeitos sobre a estrutura do federalismo fiscal cooperativo e da competência tributária municipal devem ser considerados graves.

Há, portanto, uma quebra de forças no pacto federativo. Ao mesmo tempo em que as competências tributárias próprias dos entes federativos são enfraquecidas, as transferências voluntárias oriundas do governo federal são reforçadas. Estimula-se, pois, um contínuo movimento de centralização que cria um ciclo vicioso perigoso para a República Federativa: quanto menor se torna a capacidade fiscal dos governos subnacionais, maior a necessidade de novas transferências intergovernamentais; e a cada aumento dos valores das transferências, menor a probabilidade de as administrações públicas locais promoverem um esforço fiscal próprio.

Em paralelo ao quadro de riscos concernentes à utilização rotineira de transferências intergovernamentais, os administradores públicos locais também se veem diante de uma realidade fática que não favorece o esforço fiscal imediato dos Municípios.

No mês de outubro de 2013, o Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), em parceria com o *Lincoln Institute of Land Policy* e a ABRASF, organizou, em Brasília, o seminário “Desafios do IPTU no Brasil”, no qual diversos agentes públicos debateram sobre o papel, os obstáculos e os desafios dos tributos territoriais. Naquela oportunidade, os participantes levantaram inúmeras questões, dentre as quais algumas que, pela sua relevância fática, merecem ser destacadas.

De início, foi constatado no seminário que existe uma relação extremamente baixa entre a arrecadação do IPTU e a receita corrente dos Municípios, o que evidencia a alta dependência local quanto a outras fontes recursos, em especial no que tange às transferências intergovernamentais (CIALDINI, 2013, p. 5; MÜLLER, 2013, p. 3). Neste aspecto, verifica-se que a imensa maioria dos Municípios arrecada montantes maiores a título do ISS do que do IPTU (CIALDINI, 2013, p. 7; ARAÚJO, 2013, p. 3 e 9; MÜLLER, 2013,

p. 3; AFONSO, 2013, p. 3)<sup>76</sup>, sendo que muitos, inclusive, possuem uma arrecadação maior a título de quota parte do IPVA do que através do IPTU<sup>77</sup>, o que subverte a lógica do valor do bem objeto da exação fiscal, pois os imóveis, na maioria esmagadora das vezes, possuem valores de mercado muito superiores aos automóveis (CIALDINI, 2013, 11; AFONSO, 2013, p. 3)<sup>78</sup>. Por sinal, segundo José Roberto R. Afonso, a exploração do potencial do IPTU é baixa “até mesmo em relação ao ITBI pois a receita deste representou 40% daquele”, no caso, em torno de R\$ 7 bilhões em 2012 (AFONSO, 2013, p. 3)<sup>79</sup>.

Ademais, no que tange à relação do IPTU com o crescimento do ISS e do ITBI, José Roberto R. Afonso observa que, à época em que criado o atual Sistema Tributário Nacional, o IPTU arrecadava quase o dobro do ISS, sendo que, hoje, mal arrecada a metade do tributo sobre os serviços. Da mesma forma, é destacado que até o ITBI tem crescido mais: a “transmissão rendia um

---

<sup>76</sup> A proporção do IPTU em relação ao ISS, no que tange a alguns Municípios (dados de 2012), pode ser vista na página 15 dos *slides* da palestra “Uma visão geral do IPTU” de autoria de José Roberto R. Afonso.

<sup>77</sup> A proporção do IPTU em relação ao IPVA, no que tange a alguns Municípios (dados de 2012), pode ser vista na página 16 dos *slides* da palestra “Uma visão geral do IPTU” de autoria de José Roberto R. Afonso.

<sup>78</sup> Neste aspecto, assim acrescentou José Roberto R. Afonso: “O IPVA arrecadou R\$ 26.7 bilhões (0.6% do PIB) em 2012, 35% a mais que o IPTU (supera em 93,7% das cidades, inclusive grandes capitais do Sul/Sudeste), apesar do valor de veículos ser menor do que de imóveis. Se fossem equiparados, o IPTU poderia arrecadar a mais cerca de R\$ 9 bilhões.” (AFONSO, 2013, p. 3). No mesmo sentido são os dados concernentes a Salvador/BA, onde a arrecadação de IPVA, segundo Mauro Ricardo Costa, é 15,6% maior do que a arrecadação de IPTU (COSTA, 2013, p. 23).

<sup>79</sup> Deve-se observar que outros fatores (positivos) podem interferir na relação entre a arrecadação do IPTU e o ISS e o ITBI. Segundo Marco Aurélio Cardoso, por exemplo, a criação da Nota Carioca, associada à pujança do setor de serviços carioca, teria agregado R\$ 700 milhões em três anos ao ISS, o que fez com que a relação do ISS com o IPTU, na Cidade do Rio de Janeiro, tenha saltado de 1,6, em 1995, para 2,65 vezes, em 2012. Paralelamente, a arrecadação do ITBI correspondia a cerca de 25% do IPTU em 1995, tendo alcançado quase 50% do IPTU em 2012. E este aumento, consoante Marco Aurélio Cardoso, seria reflexo da valorização imobiliária no Rio de Janeiro, a qual teria ajudado a realização de 60 mil transações imobiliárias por ano na cidade. Além disso, o valor venal dos imóveis, no Rio de Janeiro, estaria entre 10% e 30% do valor de mercado, de modo que, há mais de uma década, o IPTU carioca refletiria, basicamente, a inflação do ano anterior somada às inclusões de novas construções e aos acertos no cadastro, descontados 1% pelo envelhecimento anual dos prédios (CARDOSO, 2013, p. 7)

quinto do patrimônio há uma década, hoje já gera quase 40% do IPTU” (AFONSO, 2013, 8)<sup>80</sup>.

A fim de demonstrar o absurdo da situação, Alexandre Cialdini chega a apresentar dados indicando que 27 (vinte e sete) Municípios do Ceará arrecadam, a título de IPTU, menos de 2% da cota-parte do IPVA (CIALDINI, 2013, 12). Nesta esteira, o palestrante ainda ilustra um caso de descompasso comum no Ceará, onde o valor pago a título do IPVA, em regra, ultrapassa a cobrança do IPTU (CIALDINI, 2013, p. 14), fato este que, no plano nacional, é corroborado pelas informações reunidas por José Roberto R. Afonso (AFONSO, 2013, p. 9).

Aliás, os dados mais impressionantes quanto à precária exigência dos tributos locais no Brasil foram fornecidos, mais uma vez, por José Roberto R. Afonso, o qual obteve informações no sentido de que, do total da amostra de 4.581 Municípios (2012), 63 administrações locais não recolheram qualquer valor a título do IPTU, outras 114 não recolheram qualquer quantia a título do ITBI e 54 administrações locais não receberam qualquer transferência a título de quota-parte do IPVA (AFONSO, 2013, p. 17)<sup>81</sup>.

Até mesmo na comparação geral da arrecadação tributária do País, os tributos territoriais são considerados de importância reduzida (AFONSO, 2013, p. 3)<sup>82</sup>. A partir de dados de 2010, Claudia de Cesare afirma que a carga tributária do IPTU somada a do ITR alcançou, apenas, 1,29% do PIB, sendo a do IPTU próxima a 0,45%, ou seja, muito mais baixa do que em países como Reino Unido, Estados Unidos e Austrália, em torno de 2,5 a 3,5% (CESARE,

---

<sup>80</sup> A proporção do IPTU em relação ao ITBI, no que tange a alguns Municípios (dados de 2012), pode ser vista na página 14 dos *slides* da palestra “Uma visão geral do IPTU” de autoria de José Roberto R. Afonso.

<sup>81</sup> Deve-se observar que, em muitos Municípios, existem áreas ou bairros em que há um número alto de contribuintes isentos, em razão do perfil ou do valor do imóvel. Este fenômeno ocorre, inclusive, em cidades de grande porte, tal como o Rio de Janeiro (CARDOSO, 2013, p. 8-9). Aliás, as distorções na base fiscal, em razão das isenções injustificadas, também são lembradas por Martim Oscar Smolka como um problema que atrapalha a melhoria da arrecadação, sendo acrescentado pelo palestrante que o seu enfrentamento poderia aumentar as receitas sem se mudar as regras do jogo (SMOLKA, 2013, p. 7).

<sup>82</sup> Com base em dados de 2012, José Roberto R. Afonso afirma que “a arrecadação estimada de IPTU foi de R\$ 19,7 bilhões: equivale a 0.45% do PIB, R\$ 101,5 por habitante e 1.2% da carga tributária nacional.” (AFONSO, 2013, p. 3).

2013, p. 8; ARAÚJO, 2013, p. 3)<sup>83</sup>. Paralelamente, com base em dados de 2009 e 2010, José Roberto R. Afonso situa o Brasil na 39ª posição no *ranking* da tributação sobre a propriedade imobiliária, atrás do Reino Unido (3,42% do PIB), EUA (3,07% do PIB), Canadá (3,04% do PIB), França (2,46% do PIB), Israel (2,32% do PIB), e até mesmo de outros países emergentes como a Rússia (1,23% do PIB) e a China (0,51% do PIB), o que evidencia a profunda falta de esforço fiscal dos Municípios (AFONSO, 2013, p. 6)<sup>84</sup>.

A inexistência de cadastros georreferenciados na maioria dos Municípios, de modo a se compartilhar informações cadastrais, também é destacado como um obstáculo técnico grave para o esforço fiscal na cobrança do IPTU. Considera-se que as bases de dados municipais são desatualizadas e inconsistentes, quer no que diz respeito à identificação da propriedade, quer no que se refere ao domínio útil ou à posse (CIALDINI, 2013, p. 18; CESARE, 2013, p. 14; MÜLLER, 2013, p. 6). No ponto, aliás, acrescenta-se que a informalidade (*v.g.*, comunidades excluídas em áreas de periferia) prejudica a definição do grau de cobertura dos cadastros de imóveis (CESARE, 2013, p. 13; AFONSO, 2013, p. 7).

No que tange, especificamente, ao cadastro territorial, salienta-se que há falta de orientação quanto às normas e regras sobre sua estruturação, além de pouca coordenação e integração dos dados cadastrais entre os órgãos municipais, estaduais e federais (CUNHA, 2013, p. 10). Ademais, a porcentagem de cadastros imobiliários informatizados ainda é extremamente baixa, fato que faz com que a planta de valores não reflita os preços reais do mercado de imóveis<sup>85</sup> (ARAÚJO, 2013, p. 6-7; SMOLKA, 2013, p. 7 e 36). Daí

---

<sup>83</sup> A partir da carga tributária patrimonial de 2012, José Roberto R. Afonso estima que, do total da arrecadação, os tributos patrimoniais alcançam apenas 3,56%, sendo esta porcentagem composta dos seguintes índices: IPVA em 1,63% da arrecadação total; IPTU em 1,21%; ITBI em 0,47%; ITCD em 0,21%; ITR em 0,04%; e Contribuições de Melhorias (Municípios) em 0,01%. Os dados foram obtidos a partir de elaboração própria do autor através do Balanço Oficial da União, do Balanço dos Estados e da Finbra, todos da Secretaria do Tesouro Nacional, além da Receita Federal (AFONSO, 2013, p. 5).

<sup>84</sup> No mesmo sentido, Martim Oscar Smolka dá destaque ao fraco desempenho do Brasil na comparação internacional, ressaltando, inclusive, que os preços imobiliários são relativamente mais altos no Brasil do que nos países membros da OCDE. Quanto ao nível de arrecadação em termos internacionais, enquanto nos EUA e no Canadá o IPTU seria equivalente a mais de 3% do PIB, no Brasil a arrecadação seria de apenas 0,45% (SMOLKA, 2013, p. 7 e 35).

<sup>85</sup> Exemplo expressivo de descompasso entre o valor venal e de mercado do mesmo imóvel é apresentado por Mauro Ricardo Costa, o qual, em caráter ilustrativo, indicou dois imóveis em

o porquê de Erika Amorim Araújo afirmar que a existência de um cadastro imobiliário, em especial, um cadastro informatizado, deve ser entendida como um requisito fundamental para se elevar os montantes recolhidos a título do IPTU, isto em todas as classes de tamanho de Município, raciocínio este que também deve ser observado em relação à planta genérica de valores (ARAÚJO, 2013, 17).

A baixa capacitação técnica dos servidores públicos locais também é lembrada como uma barreira para a fiscalização dos imóveis, pois o despreparo no exercício da função inviabiliza o exercício da auditoria e do monitoramento da cobrança dos tributos (CIALDINI, 2013, p. 19).

Por fim, até mesmo o atendimento dos contribuintes foi criticado pelos palestrantes, haja vista que, em regra, os Municípios ainda se limitam à cobrança por carnês impressos ou por boletos entregues no momento em que se atende o devedor (CIALDINI, 2013, p. 21). Somando-se a isso, poucos são os Municípios com sistema informatizado de cobrança e pagamento, inclusive nos processos de restituição ou revisão de débitos (CIALDINI, 2013, p. 21).

Outra análise empírica envolvendo o esforço fiscal dos Municípios (mas, desta vez, voltado para a economia) foi realizada por Rodrigo Octávio Orair e André Amorim Alencar. No caso, ambos desenvolveram uma monografia contendo diversas estimativas para o esforço fiscal dos Municípios e tendo como escopo a sua utilização como indicadores para a estruturação de um sistema de equalização de receitas baseado no conceito de capacidade fiscal (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 4).

Na obra em questão, voltada para as finanças públicas (em especial, para o sistema de transferências intergovernamentais), os autores, de início, destacam que

Atualmente, as transferências intergovernamentais de caráter legal ou constitucional (incluindo as dos Fundos Nacionais de Saúde, Educação e Assistência Social) representam cerca de 74% das receitas municipais, com esse percentual ultrapassando 90% para 3.835 municípios. Em valores absolutos, as transferências da União e dos estados para os municípios cresceram de R\$ 48 bilhões em 2000 para R\$ 173 bilhões em 2009.

Em termos federativos, a magnitude das transferências intergovernamentais no Brasil justifica-se pela limitação da base

tributária própria dos municípios, restrita ao patrimônio e às transações imobiliárias e à parte do produto dos serviços, mas ao mesmo tempo pode gerar ineficiências na arrecadação própria, como parece ser a evidência empírica (BLANCO, 2002).

Esse problema é agravado no país devido ao peso do componente de transferências devolutivas, ou seja, que “pretensamente” funcionam como compensação aos municípios por não poderem tributar diretamente determinadas bases tributárias ou pela exploração de seus recursos naturais: é o caso do ICMS e do IPVA, no primeiro caso, e dos royalties, no segundo caso. Como mostram inúmeros trabalhos recentes, essas transferências são extremamente concentradas pelos municípios mais ricos, justamente aqueles que já possuem uma base tributária mais ampla e que, portanto, deveriam financiar o sistema de equalização (ALENCAR; GOBETTI, 2008).

Contudo, isso não só não ocorre como tais municípios ainda são receptores de transferências distributivas vinculadas estritamente a receitas federais, como é o caso do FPM, distribuído com base em um critério populacional, por faixas, que beneficia proporcionalmente mais os municípios menores, independentemente de suas necessidades ou de seu desempenho em alguns indicadores.

No que tange às abordagens econômicas preliminares feitas pelos autores que sejam relevantes para o presente trabalho (cujo caráter é jurídico), frise-se que, na obra, é ressaltado que as transferências intergovernamentais provocam distorções no comportamento dos entes federados e no equilíbrio fiscal. Em primeiro lugar, o elevado grau de transferências induziria à ineficiência na arrecadação (leia-se, “preguiça fiscal”); e, em segundo lugar, provocaria o aumento desproporcional dos gastos (também conhecido como “efeito *flypaper*”). Ademais, ainda haveria o peso das barganhas políticas e da atuação de grupos de influência, relacionados ao viés político-eleitoral que explicaria o porquê da existência de parte das transferências (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 11).

Posteriormente, ao se voltarem para a análise dos dados<sup>86</sup>, de modo a se elaborar o chamado Índice de Esforço Fiscal (IEF), “obtido fazendo-se uma comparação entre a arrecadação tributária efetiva dos municípios e a estimada por meio dos parâmetros de uma regressão *cross-section*” (ORAIR; ALENCAR,

---

<sup>86</sup> Segundo Rodrigo Octávio Orair e André Amorim Alencar, “Atualmente, a principal fonte primária de dados sobre as finanças públicas municipais brasileiras é o banco de dados Finanças do Brasil: dados contábeis dos municípios (Finbra), organizado pela STN. O Finbra apresenta as contas de receitas e despesas correntes e de capital desagregadas por municípios, além das respectivas contas patrimoniais. Suas informações servem de base para pelo menos outras quatro fontes oficiais, a saber: (i) a Consolidação das Contas Públicas, publicada pela STN; (ii) a tabela sinótica 20 – Receita Tributária por Esferas de Governo – do Sistema de Contas Nacionais do IBGE; (iii) o Resultado Nominal do Governo Geral, também publicado pela STN; e (iv) a carga tributária divulgada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).” (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 14)

2010, p. 4), os autores concluem que “a arrecadação do IPTU observou uma queda expressiva em valores reais desde 2005”, queda esta que, para ambos, seria, inicialmente, pouco plausível, haja vista que, no período analisado, houve “forte crescimento econômico, expansão das bases de incidência dos tributos (inclusive a valorização dos imóveis) e melhoria das estruturas de arrecadação e fiscalização” (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 18).

A identificação e a análise dos principais fatos relacionados com a evolução das receitas municipais foram feitas a partir da comparação entre as receitas tributárias locais, as transferências “devolutivas ou compensatórias” (v.g., cota-parte do ICMS, do IPVA, do IOF, do ITR etc.), as transferências distributivas (v.g., Fundo Especial Petróleo, FPM, Apoio Financeiro aos Municípios de 2009 – AFM), as transferências seletivas (v.g., Fundef, FNAS/FNDE/SUS) e as transferências disponíveis. Assim, à luz da receita disponível municipal, e no que concerne aos impostos locais, os autores chegam à seguinte conclusão

Pelo lado da arrecadação própria, as contribuições econômicas e sociais apresentaram os maiores crescimentos, mas o ISS, por responder pela maior parcela de arrecadação, foi de longe o principal responsável pelo fortalecimento da receita tributária municipal, com aumento de 289%, variação superior ao aumento do conjunto das transferências. Por sua vez, o IPTU, que é o tributo com a segunda maior receita, teve um aumento muito abaixo da média, um primeiro indicativo da preferência das administrações locais por explorar a base de serviços.

Vejamos então com mais detalhes o comportamento desses dois impostos. Pela Tabela 4, vemos que o ISS e o IPTU seguem sendo os principais tributos arrecadados na esfera municipal, correspondendo a 65% do total das receitas tributárias dos municípios e a 1,2% do PIB no ano de 2009. Mas enquanto o ISS aumentou seu peso na receita tributária própria dos municípios em cerca de seis pontos percentuais de 2000 a 2009 (de 36,2% para 42,3%) e avançou sua participação no PIB (de 0,55% para 0,81%), o IPTU observou uma queda equivalente na sua importância sobre a receita tributária (de 30% para 23%) e apresentou uma leve queda em proporção do PIB no mesmo período (de 0,46% para 0,44%).

Em resumo, o ISS foi – no período analisado – o principal responsável pela expansão da arrecadação própria dos municípios tanto em proporção do PIB quanto em termos de participação na carga tributária bruta do país, mesmo que a parcela das administrações públicas municipais nesta última ainda seja pequena. (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 23)

Nota-se que as informações reunidas pelos autores se alinham com os dados analisados no seminário “Desafios do IPTU no Brasil”, em 2013, qual

seja, a tributação sobre os serviços foi considerada, pelos Municípios, como a saída imediata para se aumentar sua arrecadação própria. Assim, o imposto territorial, mesmo sendo um dos tributos mais antigos do Mundo, com mais de mil anos de existência (SMOLKA, 2013, p. 12), foi deixado de lado, por mais que, no período de 2000 a 2009, tenha ocorrido um nítido crescimento econômico. E isto levou a uma menor participação do IPTU sobre o PIB e sobre a arrecadação tributária em geral.

Deve-se, contudo, se atentar ao fato de que o aumento da arrecadação do ISS e do IPTU entre os Municípios não foi uniforme. Neste aspecto, o trabalho desenvolvido por Rodrigo Octávio Orair e André Amorim Alencar tratou das medidas de desigualdade da distribuição do PIB e da receita disponível entre os Municípios do Brasil, cujos dados subsidiam a identificação das razões da concentração.

(...) Conforme indicam os resultados, outro fato estilizado importante é o elevadíssimo grau de concentração da arrecadação tributária em poucos municípios. No ano de 2007, por exemplo, o índice de Gini da distribuição do PIB municipal era de 0,857, enquanto o índice de concentração da receita tributária dos municípios atingiu 0,907/0,908. Decompondo-a por tributos, verificam-se razões de concentração ainda mais altas para o ISS e para o IPTU.

O município de São Paulo, por exemplo, concentrava 6,0% da população do país no ano de 2004, 11,6% do PIB municipal, 16,0% da receita tributária, 23,2% do IPTU e 22,0% do ISS. A amostra formada pelos 112 municípios com as maiores arrecadações tributárias concentra 39,4% da população, 58,3% do PIB, 77,8% da arrecadação tributária, 79,6% do IPTU e 79,5% do ISS. Verifica-se, assim, que a arrecadação tributária municipal está extremamente concentrada nas capitais e nas maiores cidades do país, especialmente nas regiões mais desenvolvidas. (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 24)

Vale dizer, mesmo se admitindo que houve um aumento da arrecadação do IPTU (ainda que muito abaixo da média), bem como do ISS (cujo acréscimo foi substancial, sendo este tributo, aliás, o principal responsável pela expansão da arrecadação própria dos Municípios), no período entre 2000 e 2009, apenas as administrações locais que já sediavam as principais pessoas jurídicas do País (v.g., Capitais dos Estados-membros, cidades em regiões metropolitanas) e que possuíam a maior parte da população é que conseguiram efetivar um acréscimo substancial na arrecadação. Ou seja, a expansão nominal da receita, em especial através do ISS, revelou-se, em muitos casos, uma mera

ampliação da arrecadação fiscal pré-existente, isto é, sobre as mesmas atividades econômicas.

Assim, por mais que tenha ocorrido uma leve queda na desigualdade da distribuição da receita tributária entre os Municípios brasileiros entre 2000 e 2009 (cuja principal razão teria sido a redução da desigualdade na arrecadação do ISS e do IPTU), verifica-se que há uma extensa zona de atuação administrativa e fiscal a ser explorada, tanto nos Municípios mais populosos quanto nos de médio e pequeno porte (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 24). No ponto, os autores asseveram que, no que se refere ao IPTU, “a desigualdade caiu simultaneamente à queda relativa na arrecadação, o que sugere haver uma queda maior nos municípios mais ricos”, enquanto que, no que diz respeito ao ISS, “a queda na desigualdade deve-se ao fato de o crescimento da receita municipal estar sendo impulsionado nos últimos anos em grande medida pela expansão da arrecadação nos municípios de pequeno e médio portes” (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 25).

Entretanto, deve-se ter cuidado quanto à última conclusão, pois muitos Municípios menores localizam-se em áreas rurais, o que inviabiliza a tentativa de aumento da arrecadação do ISS. Isto é, a diminuição da desigualdade, no que tange à exação fiscal sobre os serviços, se relaciona com os Municípios de médio e pequeno porte localizados em regiões urbanas ou próximas a elas. E, mesmo assim, a leve diminuição na desigualdade, como visto anteriormente, não interferiu na forte concentração de arrecadação do ISS e do IPTU em pouco mais de cem cidades, o que evidencia a disparidade de realidades regionais no País.

Por sinal, antes de iniciar a comparação da evolução do ISS e do IPTU, os próprios autores da obra de finanças públicas em debate (se alinhando, mais uma vez, com os palestrantes do seminário “Desafios do IPTU no Brasil”, de 2013) ressaltam que existem diversos fatores, muitos até extra econômicos, que dificultam a arrecadação dos tributos locais, principalmente nos Municípios de pequeno porte. Somadas às diferenças inter-regionais e de grau de urbanização, há problemas relativos a cadastros de imóveis e serviços, às plantas genéricas de valores (no caso do IPTU), bem como de caráter político: a alta visibilidade do IPTU, em razão de ser um tributo direto, e do ISS em Municípios menores, em virtude da aproximação e da influência dos agentes

econômicos sobre a administração local. Em suma, os fatores econômicos esclarecem, apenas, parte do problema relativo à exigência do IPTU e do ISS, tal como observam Rodrigo Octávio Orair e André Amorim Alencar

Primeiramente, nota-se que o elevado grau de concentração da arrecadação tributária dos municípios reflete em grande medida as enormes heterogeneidades estruturais do país (urbana vs rural, metrópoles vs pequenas cidades, intra e inter-regiões, etc.) e, portanto, a elevada concentração das bases tributáveis em poucos municípios.

Ademais, lembramos que os tributos de competência municipal são eminentemente urbanos e possuem bases de incidência concentradas nos grandes centros, tais como os imóveis urbanos regularizados e valorizados e as atividades formalizadas de serviços (que servem de referência para o IPTU e o ISS, respectivamente).

Em segundo lugar, há uma série de obstáculos – econômicos, administrativos e políticos – que dificultam a arrecadação dos tributos municipais, obstáculos estes que tendem a ser maiores nos pequenos municípios e, conseqüentemente, favorecem o grau de concentração da arrecadação. Os obstáculos econômicos e administrativos estão relacionados aos elevados recursos financeiros, técnicos e humanos requeridos pelas estruturas de arrecadação e de fiscalização e que dificilmente estão disponíveis nos menores municípios. Note-se, em particular, que os tributos de arrecadação municipal são de administração complexa, exigindo o estabelecimento de cadastros com um grande número de informações (dos prestadores de serviços e dos imóveis), que devem ser permanentemente atualizados, e, no caso do IPTU, da planta genérica de valores que demanda processos sofisticados de avaliação e atualização.

Em relação aos obstáculos políticos (e à própria cultura fiscal do país), deve-se considerar, por um lado, os custos políticos de tributar o patrimônio imobiliário das famílias, no caso do IPTU, que é um tributo direto de alta visibilidade, ou o setor de serviços, que possui elevada influência principalmente nas menores prefeituras. Por outro lado, há um desestímulo ao esforço de arrecadação própria oferecido pela via mais cômoda das transferências, que se fundamentam, em grande medida, na arrecadação de tributos menos visíveis por outros entes da Federação (União e estados), de incidência indireta e cumulativa, e critérios de rateio que favorecem os municípios de menor porte.

Dessa maneira, a elevada desigualdade da distribuição da receita tributária municipal pode ser atribuída não somente à concentração das bases tributáveis, mas também aos obstáculos de diversas naturezas que tendem a dificultar (ou ao menos não incentivar) a arrecadação própria pelos menores municípios. Somente um pequeno conjunto de municípios possui bases tributárias mais abrangentes e é capaz de estabelecer diretrizes mais técnicas e uma estrutura mais adequada de arrecadação e fiscalização. Em contrapartida, as bases de arrecadação própria dos menores municípios do Brasil são bem mais restritas e, conseqüentemente, suas finanças frágeis e dependentes das transferências dos demais entes da Federação. (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 27-28).

No que diz respeito ao esforço fiscal, foi identificado um aumento na arrecadação própria por parte das administrações locais no período de 2000 a 2009, em especial em razão da crescente informatização dos cadastros do ISS. No ano de 2009, por exemplo, aproximadamente 90% dos Municípios possuíam cadastro do ISS e 80% dos entes locais possuíam cadastros informatizados, enquanto que, no ano de 2002, os índices eram, respectivamente, de cerca de 70% e 60% (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 29-30).

Em contrapartida, no que se refere ao IPTU, o número de Municípios com cadastros (que já era elevado, em comparação com ISS) se ampliou ligeiramente de 91,3%, em 2002, para 93,5% em 2006 e para 93,9% em 2009<sup>87</sup>. Contudo, frise-se que o esforço de arrecadação própria se mantém concentrado no ISS, havendo pouquíssima alteração no que concerne ao IPTU, fato que pode ser extraído da queda na proporção do IPTU em relação ao PIB na primeira década do século XXI, mesmo tendo ocorrido uma expressiva valorização dos preços dos imóveis em diversas regiões do País (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 30).

Assim, retorna-se a uma das questões mais importantes atinentes ao esforço fiscal dos Municípios, qual seja, a falta de atualização da planta de valores dos imóveis, a qual serve de base de cálculo para o IPTU. Para os autores, “os valores venais dos imóveis, estabelecidos por lei municipal para a cobrança do IPTU, estão abaixo dos seus valores de mercado, como já apontado em Varsano (1977) e em Carvalho Jr. (2006, 2009)”, sendo que a tendência é que diferença seja maior dentre os imóveis mais valorizados, “cujos valores de mercado aumentam mais rapidamente”. Por conseguinte, nota-se que, com o passar dos anos, a alíquota efetiva incidente sobre esses imóveis (cujos valores venais são defasados progressivamente) se torna cada vez mais baixa, o que gera uma base de cálculo regressiva (entre os contribuintes) para o imposto territorial (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 30).

Daí o porquê dos autores chegarem à mesma conclusão alcançada por outros especialistas da área de finanças públicas: a queda do IPTU em proporção ao PIB (ao menos, desde o ano 2000) deriva dos notórios problemas nos sistemas de avaliação dos imóveis, além da utilização precária do potencial

---

<sup>87</sup> Vide nota de rodapé número 22 da página 30 da obra de ORAIR e ALENCAR (2010).

de arrecadação das alíquotas progressivas<sup>88</sup>. Ademais, as medidas para a solução do problema (não obstante serem de amplo conhecimento pelos profissionais da área) não são efetivadas em virtude de resistências políticas, e não pela suposta complexidade dos procedimentos envolvidos (os quais são cada vez mais acessíveis, tal como no caso da informatização dos sistemas). Como se sabe, para a implementação de alíquotas progressivas do IPTU, bem como para a alteração do plano diretor do Município e a atualização da planta de valores dos imóveis, é necessário não só a elaboração de um projeto de lei oriundo Poder Executivo, mas também a aprovação pelo Poder Legislativo (no caso, a Câmara de Vereadores), “o que envolve um processo de grande desgaste político e indisposição com o eleitorado” (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 30-31).

Logo, parte da resposta para o enfrentamento da baixa arrecadação proporcional do IPTU em relação ao PIB diz respeito à necessidade de conscientização da população acerca da importância do imposto territorial e das injustiças do atual Sistema Tributário Nacional. Há, portanto, somado a questões de ordem econômica e jurídica, um aspecto atinente à ciência política: como se compatibilizar a efetivação de políticas públicas pelo administrador municipal e o comportamento dos eleitores, já pressionados por uma carga tributária estadual e federal, além do crescente custo de vida e da falta de confiança nos ocupantes de cargos públicos eletivos. Caso houvesse uma razoável conscientização da população sobre a importância da arrecadação do IPTU e do seu papel como “mecanismo de promoção da justiça tributária, de política urbana e mesmo de ampliação da arrecadação dos municípios, via imposição de alíquotas progressivas” (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 31), o óbice político não seria tão difícil de transpor. Mas isto, é claro, requereria um respeito mínimo, por parte dos ocupantes de cargos públicos eletivos, aos princípios constitucionais da administração pública, realidade

---

<sup>88</sup> Sobre o tema, leia-se: PENHA, Marcos Bueno Brandão da. A solidariedade social como fundamento da progressividade dos impostos reais na Constituição Federal. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD. V. 3, N. 3. Rio de Janeiro: Faculdade de Direito da UERJ. 2015.

distante da atuação dos Prefeitos nos últimos anos, em especial no Estado do Rio de Janeiro<sup>89</sup>.

Destarte, até mesmo melhorias administrativas, como o recadastramento e a atualização das plantas de valores dos imóveis, permanecem distantes da maior parte dos Municípios brasileiros, salvo os grandes centros urbanos. Nas Capitais e nas cidades de médio porte (em especial aquelas que fazem parte de regiões metropolitanas), a existência prévia de forte atividade econômica, somada a menores obstáculos políticos, decorrentes, por exemplo, de imóveis urbanos já bastante valorizados, permite que o administrador público local tenha maior flexibilidade para aumentar, minimamente, sua arrecadação. Em suma, em princípio, não há perspectiva de ampliação na arrecadação do IPTU nos Municípios de pequeno porte, fato que, contudo, não se confunde com “seu potencial como instrumento de política urbana e melhoria da qualidade do sistema tributário” (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 31).

Em síntese, no que concerne ao IPTU e ao ISS, os autores identificaram os seguintes fatos relevantes a partir das informações coletadas entre 2000 e 2009

---

<sup>89</sup> Segundo informações reunidas pelo jornal “O Globo”, dos 92 prefeitos do Estado do Rio de Janeiro, 70% deles são alvo de investigação. Até o início de 2015, nada menos do que 13 Prefeitos já haviam sido cassados, outros 13 condenados por ação penal ou de improbidade, e 39 eram investigados ou réus em inquéritos e ações judiciais. Apenas 27 Prefeitos não eram alvos de investigação ou ações judiciais. Casos como o do Prefeito de Búzios, André Granado (que responde a dez ações de improbidade administrativa e a duas ações penais, dando-se destaque a “CPI do Parafuso”, cujo objetivo era investigar a denúncia de que a Prefeitura pagava R\$250,00 pela reposição de um único parafuso), do Prefeito de São Sebastião do Alto, Mauro Henrique Silva Queiroz (preso em flagrante quando recebia R\$100.000,00 de um empresário), do Prefeito de Cabo Frio (que responde a onze ações de improbidade) e do Prefeito de Cachoeiras de Macacu, Waldecy Fraga Machado (que responde a dez ações de improbidade) se tornaram famosos. (vide <http://oglobo.globo.com/rio/dos-92-prefeitos-do-estado-do-rio-70-deles-sao-alvo-de-investigacao-na-justica-15666462#ixzz3Wdi9GyCR> e <http://infograficos.oglobo.globo.com/rio/processos-prefeitos-rj.html>). Durante o ano de 2015, deu-se forte destaque na mídia ao caso envolvendo o Prefeito de Itaguaí, Luciano Carvalho Mota, que foi afastado do cargo pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região. O Prefeito de Itaguaí foi acusado pela Polícia Federal de chefiar um esquema que pode ter desviado até R\$ 30 milhões por mês, ou seja, um terço da receita mensal do Município. A maior parte dos valores era desviado de recursos dos *royalties* do petróleo e do Sistema Único de Saúde (SUS). Chegou-se, até mesmo, a identificar uma Ferrari, avaliada em R\$1,7 milhão, pertencente ao acusado, mas em nome de um “laranja”, além de serem apreendidos um Porsche Panamera, um Mercedes-benz AMG, um BMW X-6 e um helicóptero (vide <http://oglobo.globo.com/rio/suspeito-de-desvio-de-verba-publica-prefeito-de-itagua-i-afastado-do-cargo-15746525>). Casos como esses prejudicam, quiçá inviabilizam, a tentativa de alguns administradores públicos aumentarem a receita a título do IPTU, pois, aos olhos dos habitantes dos Municípios, a verba, provavelmente, seria desviada pelos agentes públicos. Esta é mais uma demonstração de que o enfrentamento da “preguiça fiscal” dos Municípios não se limita a questões econômicas e jurídicas.

1. O ISS e o IPTU são os principais impostos arrecadados na esfera municipal e correspondem a quase 65% das receitas tributárias dos municípios, mas houve um aumento da importância do ISS, que avançou cerca de seis pontos percentuais no total das receitas tributárias dos municípios com redução equivalente do IPTU.
2. Há um elevadíssimo grau de concentração da arrecadação tributária nas capitais e nas maiores cidades do país, sobretudo das regiões mais desenvolvidas. Tal concentração é ainda maior para o IPTU e para o ISS.
3. As evidências recentes são de ligeira melhora nesse quadro devido à expansão das receitas tributárias em simultâneo à queda contínua na desigualdade da distribuição destas últimas entre os municípios do Brasil (em benefício dos municípios menores). (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 25-26).

Por derradeiro, o estudo de Rodrigo Octávio Orair e André Amorim Alencar identificou, a partir da aplicação da metodologia envolvendo o Índice de Esforço Fiscal (IEF), que as transferências intergovernamentais produzem um efeito negativo sobre a arrecadação própria dos Municípios. Isto é, sejam as transferências classificadas (sob a ótica econômica) como devolutivas, redistributivas ou seletivas, há evidências empíricas que indicam que elas produzem um desincentivo sobre as arrecadações tributárias locais (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 35).

Paralelamente, caso se dê prioridade à equalização fiscal, os autores entendem que a estimativa do esforço fiscal através do IEF poderia viabilizar a melhora do modelo de transferências intergovernamentais no Brasil. Para tanto, bastaria que houvesse um mecanismo que adotasse critérios que vinculasse as transferências condicionadas às melhorias no IEF do Município (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 36). Vale dizer, se a conclusão dos autores é no sentido de que todas as categorias de transferências intergovernamentais causam influência negativa sobre a arrecadação fiscal própria dos Municípios, se percebe que é essencial uma reforma do sistema de transferências que atenda tanto o princípio da equidade quanto o princípio da eficiência (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 40).

A tentativa de criação de um índice capaz de quantificar o nível de esforço fiscal dos Municípios não se resume à premiada obra de Rodrigo Octávio Orair e André Amorim Alencar. Isto porque, a partir de estatísticas oficiais, a Federação das Indústrias do Rio de Janeiro (FIRJAN) criou o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF), cujo objetivo é a identificação da forma pela

qual os tributos municipais são administrados pelas Prefeituras, além de viabilizar maior transparência e acesso às contas municipais (2013, p. 3). O índice é construído com base nos resultados fiscais das prefeituras e em informações de declaração obrigatória, as quais são disponibilizadas anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio dos dados “Finanças do Brasil”, conhecido como Finbra (2013, p. 3). Além disso, o índice é composto por cinco indicadores: receita própria, gastos com pessoal, investimentos, liquidez e custo da dívida (2013, p. 1).

Consoante a análise da FIRJAN sobre dados de 2011, a maioria dos municípios (66,2%) registrou pontuação abaixo de 0,6 pontos, o que significa dizer que 3.418 Municípios brasileiros estão em situação fiscal difícil ou crítica. Ou seja, 2.328 entes locais (45,1%) foram avaliados como enfrentando uma gestão em dificuldades e outros 1.090 Municípios (21,1%) foram caracterizados como gestão crítica (2013, p. 6).

No que tange ao IFGF Receita Própria<sup>90</sup>, afirma-se que, em 2011, houve aumento do montante arrecadado pelos Municípios. Contudo, foi assentado que “as receitas próprias cresceram na mesma proporção que as receitas de transferências, fazendo com que o IFGF Receita Própria se mantivesse como o indicador mais baixo entre os cinco analisados”, o que demonstra a dependência crônica das administrações locais em relação às transferências. Paralelamente, assim como já ocorrera em 2010, foi verificado que a maioria absoluta dos Municípios (83,8%) foi avaliada como de gestão crítica nesse quesito, vale dizer, 4.328 Prefeituras geraram menos de 20% de suas receitas próprias, sendo os demais recursos transferidos pelos Estados e pela União. Por sinal, apenas 113 Municípios (2,2%) obtiveram a avaliação de gestão de excelência e 205 (4,0%) foram classificados como de boa gestão, pelo IFGF Receita Própria (2013, p. 10).

A análise comparativa entre os 500 melhores e os 500 piores Municípios no *ranking* do IFGF da FIRJAN indica que os Municípios da parte de baixo do ranking estão concentrados na região Nordeste, enquanto os Municípios com

---

<sup>90</sup> Segundo a FIRJAN, o “IFGF Receita Própria” mede o total de receitas geradas pelo Município, em relação ao total da receita corrente líquida (RCL). O índice permite avaliar o grau de dependência das prefeituras no tocante às transferências dos estados e da União (2013, p. 5).

as notas mais altas estão nas regiões Sul, Sudeste e Centro Oeste. A diferença é extrema: enquanto da lista dos 500 melhores IFGF's apenas 4% dos Municípios se localizam no Nordeste e 5,2% na região Norte, verifica-se que 33% dos Municípios ficam no Sudeste e 47,8% no Sul. Em contrapartida, dos 500 Municípios pior avaliados pelo IFGF da FIRJAN, 72,2% estão no Nordeste (2013, p. 11).

No que se refere à receita própria, o IFGF concluiu que o problema principal consiste na dependência das transferências intergovernamentais por parte dos Municípios (2012, p. 3), sendo que Macapá, ainda que tenha melhorado substancialmente seu IFGF Receita Própria na comparação com 2010, é a capital que mais depende de transferências do seu Estado e da União (2013, p. 14).

Aliás, revela-se interessante que, na seara jurídica, já se chegou a promover uma análise crítica do esforço fiscal de alguns Municípios a partir do IFGF. Em artigo publicado no final de 2013, Frederico Augusto D'Àvila Riani tratou, dentre outros assuntos, da realidade orçamentária do Município de Juiz de Fora, entre 2005 e 2010, bem como da geração de receitas próprias por parte de Municípios da Zona da Mata mineira.

Inicialmente, o IFGF serviu para que o autor verificasse que os dez maiores Municípios da Zona da Mata mineira estão bem acima da média dos Municípios brasileiros, no que concerne à geração de receita própria. Por sinal, o Município de Juiz de Fora, ao lado de Muriaé, é classificado como um dos 119 Municípios brasileiros que obtiveram o grau de gestão de excelência pelo índice da FIRJAN. Ademais, o Município de Juiz de Fora gerou, aproximadamente, 40% de sua receita corrente líquida, fato que evidencia, “ainda nesta situação ótima, certa dependência das transferências dos governos estadual e federal” (RIANI, 2013, p. 69).

Ao se analisar os percentuais das diversas receitas auferidas pelo Município de Juiz de Fora, entre 2005 e 2010, o autor defende que o ente local ainda é altamente dependente das transferências intergovernamentais, em razão de, durante o período em debate, mais de 50% das receitas totais serem oriundas das transferências em questão, enquanto a arrecadação municipal direta não chega sequer aos 30% (RIANI, 2013, p. 72). E, ao abordar a

autonomia financeira dos Municípios, e sua relação com as transferências intergovernamentais, assim assevera

É importante salientar que nesses valores transferidos, acima referidos, estão incluídas as transferências decorrentes de lei (e não por determinação constitucional), o que acentua a fragilidade da autonomia financeira do município, uma vez que o quadro da transferência de recursos fundamentado nas transferências legais e voluntária pode ser alterado a qualquer tempo, inclusive em prejuízo dos entes federados.

Também não se pode deixar de considerar que as transferências constitucionais, muito embora tenham o caráter vinculado, têm o seu fundamento, basicamente, na arrecadação tributária da União e do estado, oriunda de suas competências tributárias. Este fato pode impactar diretamente o município, pois a política fiscal e tributária dos governos central e estadual redundará no carreamento maior ou menor de recursos financeiros para ele. (RIANI, 2013, p. 72)

A impossibilidade de o Município de Juiz de Fora diminuir a busca por recursos provenientes das transferências intergovernamentais é ainda mais evidente quando se verifica que, durante os seis anos analisados, o ente federativo gastou com despesas de pessoal (v.g., servidores, pensionistas) valores muito acima de suas receitas próprias (RIANI, 2013, p. 73). Daí o porquê de o autor asseverar que, apesar de o Município de Juiz de Fora estar dentre os 119 melhores no que se refere à geração de receita própria e da relativa “independência” quanto às transferências intergovernamentais (conclusões da aplicação do IFGF), o ente federativo sob análise exerce de maneira frágil a sua autonomia financeira. No caso em tela, as receitas próprias do Município mineiro, “incluindo as transferências constitucionais compulsórias, são insuficientes para o funcionamento da máquina pública e não sobram recursos para a aplicação em políticas públicas desenhadas no nível municipal” (RIANI, 2013, p. 74-75).

Por mais que o IFGF tenha se iniciado apenas a partir de 2006, sua utilização como parâmetro de análise, inclusive pelo setor público, é válida, até porque se baseia em estatísticas oficiais (2012, p. 3). Porém, sua aplicação (principalmente quanto ao “IFGF Receita Própria”) requer a consonância do índice com o parâmetro da equalização fiscal, e não só com a eficiência, sob pena de se subverter uma das principais motivações das transferências intergovernamentais: o combate aos desequilíbrios verticais e horizontais.

Somando-se a isso, é preciso que o IFGF disponibilize o modelo estatístico e o método de construção do índice, tal como Rodrigo Octávio Orair e André Amorim Alencar fizeram com o IEF, de modo que as premissas que fixem a gestão fiscal responsável considerada “ideal” sejam alinhadas. Dessa forma, permitir-se-á que o legislador (caso necessite tratar da questão) enfrente o problema do esforço fiscal municipal de maneira precisa e com melhores resultados.

Ante a realidade descrita acima, e à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal, surgem as seguintes dúvidas: estariam os Municípios exercendo, de forma plena e eficaz, a sua competência tributária própria, de modo que pudessem de maneira legítima, usufruir de transferências intergovernamentais? Ou se estaria negligenciando o exercício da competência tributária local, referente ao IPTU, ao ITBI, ao ISS e, atualmente, ao ITR (sob a orientação da EC nº 42/2003), em favor de transferências voluntárias, dependentes de acordos políticos? Até que ponto existe uma margem para o aumento da arrecadação tributária por parte dos Municípios, em especial do IPTU e do ITR, que possa conferir uma maior, e verdadeira, autonomia financeira, a qual viabilize a persecução de seus deveres constitucionais? Não seria a dependência dos Municípios às transferências intergovernamentais voluntárias prejudicial ao exercício das atividades administrativas por parte dos administradores públicos, haja vista que há perda de gerência sobre seus recursos financeiros? Em que medida não seria necessária a alteração da Lei de Responsabilidade Fiscal, de forma a tornar mais eficaz a exigência constante do art. 11, *caput* e parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/2000?

A compreensão do federalismo fiscal cooperativo envolve a análise da relevância das transferências intergovernamentais (em especial, das voluntárias) e da sua influência sobre os governos subnacionais locais, principalmente no que concerne ao processo de decisão (escolha) das políticas públicas a serem adotadas pelo ente federativo e à execução dos programas, projetos ou atividades que envolvam a transferência dos recursos. Ressalte-se que, no Brasil, essa análise requer a compreensão da matéria à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal e da existência, ou não, do efetivo exercício das competências tributárias por parte dos Municípios. Para tanto, tal como se

demonstrará adiante, são necessárias algumas alterações na Lei Complementar nº 101/2000 (ou naquela que vier a estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com base nos artigos 163 e seguintes da CR/88)<sup>91</sup>, de forma que as dificuldades de ordem política, técnica e fiscalizatória sejam diminuídas, permitindo-se que as diretrizes constitucionais sejam efetivadas pelos governos subnacionais locais.

### **3.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de estímulo ao esforço fiscal dos Municípios**

O obstáculo legislativo depende de interpretações jurídicas oriundas dos Tribunais, em especial do Supremo Tribunal Federal<sup>92</sup>, uma vez que toda a estrutura de competências tributárias reside na Constituição da República. Contudo, as dificuldades de ordem política, técnica e fiscalizatória não envolvem decisões de natureza judicial, isto é, inicialmente, não possuem qualquer relação com a atividade do Poder Judiciário. Para o seu

---

<sup>91</sup> Vide Capítulo II do Título VI da Constituição da República de 1988.

<sup>92</sup> Questionamentos sobre aumentos do IPTU já chegaram ao STF, tal como se extrai da Rcl 11955 ED/MA (rel. Min. Ayres Britto), julgada monocraticamente em 1º.09.2011 (publicada no DJe-173 de 09.09.2011 e divulgada em 08.09.2011), da qual se destaca o seguinte trecho: “[...] Trata-se de reclamação constitucional, aparelhada com pedido de medida liminar, proposta pelo Município de São Luís, contra ato do Plenário do Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão. Ato consubstanciado em decisão que deferiu o pedido de medida liminar em representação de inconstitucionalidade. 2. Argumenta o autor que a decisão impugnada implicou a “suspensão da cobrança do IPTU nos moldes impostos pela Lei nº 3.392/2010 que veiculou atualização da planta genérica de valores de IPTU de São Luís em 2011”. O que viola o entendimento consolidado desta Casa de Justiça, de que servem de amostra os Recursos Extraordinários nº 109.292-MG e 111.431-MG. 3. Pois bem, para sustentar o cabimento da presente ação reclamationária, funda-se o autor no reconhecimento da gradativa objetivação do recurso extraordinário, “novo entendimento que se prende a concepção de que o Recurso Extraordinário à par de sua finalidade original de ser um instrumento de controle difuso de constitucionalidade das leis, igualmente se presta ao controle abstrato”. Objetivação que autorizaria a consideração das decisões proferidas em recurso extraordinário “como paradigma referencial específico para o aforamento da reclamação”. 4. Segue o reclamante para aduzir que a representação de inconstitucionalidade, ajuizada no Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão, não é a via judicial adequada para impugnar a Lei nº 3.392. É que, segundo ele, “a norma que veicula planta genérica de valores é norma de efeitos 'concretos' por excelência, é uma 'avaliação', autêntica declaração individualizada de bens, situação esta, na qual a boa doutrina verificando a exigência de generalidade e abstração sempre afirmou não se submeter à égide do controle concentrado abstrato de normas”. Daí requerer a procedência da presente ação, “cassando-se a decisão reclamada exorbitante do julgado prolatado por este Pretório Excelso”.

enfrentamento, requer-se, basicamente, uma atuação de administração pública, a partir das políticas implementadas pelos Prefeitos Municipais.

De qualquer forma, se o governante local, simplesmente, não enfrentar as três dificuldades em debate, como se poderia compeli-lo a fazê-lo? Haveria como a sociedade civil, o Ministério Público, dentre outros, forçarem o Prefeito Municipal a gerir, de maneira responsável, as finanças públicas?

A Lei de Responsabilidade Fiscal parece trazer parte da resposta. A Lei Complementar nº 101/2000, em seu art. 11, *caput* e parágrafo único, prevê que é vedada a realização de transferências voluntárias<sup>93</sup> para os entes federais que não promovam a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional. A exigência legal do exercício efetivo da competência tributária municipal, sob pena de o governo federal ser impossibilitado de promover transferências voluntárias, indicaria que os governos locais seriam levados a enfrentar, de forma séria, os obstáculos de ordem política, técnica e fiscalizatória, de modo que a gestão fiscal se tornasse mais eficiente e se preservasse as transferências voluntárias.

Ocorre que não é isso que tem acontecido. Haja vista a abertura dos conceitos contidos no dispositivo legal, a norma jurídica acaba por não surtir os efeitos de responsabilidade fiscal desejados, sendo bastante comum que os novos governos locais culpem os governos anteriores pelos problemas de gestão enfrentados por eles. Assim sendo, o art. 11, *caput* e parágrafo único,

---

<sup>93</sup> A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê diversas hipóteses em que há proibição de o governo subnacional receber transferências voluntárias, exceto as relativas a ações de educação, saúde e assistência social. Segundo o art. 23 da LRF, por exemplo, aplica-se essa penalidade ao ente federativo que deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução do montante da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo. Já o art. 31, § 2º, da LRF impõe a proibição de transferências voluntárias às Prefeituras Municipais que estiverem acima do limite da dívida mobiliária e das operações de crédito além do limite de prazo (fato que também provoca a proibição de o Município realizar operação de crédito). Por outro lado, o art. 33, § 3º, da LRF dispõe que a Prefeitura Municipal que deixar de promover ou de ordenar, na forma da lei, o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito realizada com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei será proibida de receber as transferências voluntárias em debate (além de ser proibida de obter garantia e contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e redução de despesa com pessoal). Mais informações podem ser obtidas no Manual de Demonstrativos Fiscais (4ª edição) disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF\\_4edicao.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF_4edicao.pdf)> Acesso em 30 jan. 2015.

da LC nº 101/2000 se esvazia, não revelando qualquer espécie de coercibilidade.

O Manual para Instrução de Pleitos (MIP) muito pouco contribui para a elucidação do sentido da expressão “exercício efetivo da competência tributária municipal” constante do art. 11 da LRF. Ao tratar, por exemplo, das condições para contratação de operações de crédito, assevera-se, tão-somente, que é necessária “A instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do Ente da Federação (art. 11 da LRF) ou receitas próprias, no caso das empresas estatais não dependentes de Estado, DF ou Município”.<sup>94</sup> Paralelamente, ao mencionar o parecer do órgão jurídico e a declaração do chefe do Poder Executivo, exige-se uma declaração sobre o art. 11 da LRF (exercícios não analisados)<sup>95</sup>, sem que se defina o conteúdo da análise jurídica. Situação idêntica ocorre com a certidão do Tribunal de Contas<sup>96</sup>.

Em contrapartida, a Instrução Normativa STN nº 1, de 4 de maio de 2001, que disciplina o cumprimento das exigências para transferências voluntárias, constantes da Lei Complementar nº 101/2000 e institui o Cadastro Único dessas exigências (CAUC), dispõe, em seu art. 2º, *caput* e parágrafo único, que a comprovação da previsão e efetiva arrecadação dos impostos pelo governo subnacional “poderá ser feita mediante apresentação dos balancetes contábeis dos exercícios anteriores, da proposta orçamentária para o exercício seguinte, caso ainda não iniciado, ou, ainda, da Lei Orçamentária, se já aprovada”. Posteriormente, a Secretaria do Tesouro Nacional aprovou a Instrução Normativa STN nº 1, de 17 de outubro de 2005, a qual assentou que o ente beneficiário das transferências voluntárias de recursos da União deve cumprir com a obrigação de instituir, prever e efetivamente arrecadar os impostos de sua competência, “cuja comprovação se faz por consulta ao balanço geral do exercício anterior ao de formalização do convênio, com validade até 30 de abril, se Município, e 31 de maio, se Estado ou Distrito

---

<sup>94</sup> Manual para Instrução de Pleitos – MIP, p. 40. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/241999/mip-2014-04.pdf>> Acesso em 30 jan. 2015.

<sup>95</sup> Manual para Instrução de Pleitos – MIP, p. 102.

<sup>96</sup> Manual para Instrução de Pleitos – MIP, p. 103.

Federal, do exercício seguinte ao previsto para entrega do balanço geral” (art. 3º, inc. I).

Em todo caso, paradoxalmente, mesmo que alguns Prefeitos pretendam atender ao esforço fiscal dos Municípios, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal, surgem obstáculos de caráter político que impedem o atendimento da gestão fiscal responsável. Na hipótese do IPTU, por exemplo, principal imposto de competência municipal, a mesma sociedade civil, o Ministério Público ou outros partidos políticos podem recorrer ao Poder Judiciário para impedir o aumento do tributo (tal como ocorreu na Cidade de São Paulo). Além disso, há o próprio ônus eleitoral (ante a rejeição do imposto territorial que, junto com o de renda, é o que mais afeta diretamente o cidadão), o qual pode inviabilizar o aumento das receitas tributárias, estimulando a busca pelas transferências intergovernamentais.

Ante as dificuldades enfrentadas pelas administrações municipais, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), com apoio do *Lincoln Institute of Land Policy*<sup>97</sup>, elaborou um projeto de lei complementar que visa à alteração da LC nº 101/2000, criando uma nova regra que atualizaria o cálculo dos tributos sobre imóveis na seguinte frequência: a cada 2 anos, para Municípios com população acima de 200 mil habitantes; a cada 4 anos, para Municípios com população entre 20 e 200 mil habitantes; e a cada 8 anos, para Municípios com população de até 20 mil habitantes. No ponto, eis a redação do projeto de lei (PLP 108/2011):

Art. 1º O art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

§ 1º Os entes federados devem apurar o valor venal dos imóveis para fins tributários utilizando métodos de avaliação de bens reconhecidos pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), observados os seguintes prazos:

I – no máximo a cada 4 (quatro) anos para os municípios com população acima de 200.000 (duzentos mil) habitantes;

---

<sup>97</sup> O *Lincoln Institute of Land Policy* tem como objetivo o diálogo sobre políticas públicas envolvendo questões territoriais, seja quanto à organização urbana, seja no que se refere a tributação e análise de valor dos imóveis. O instituto é uma fundação privada, criada em 1946, que procura melhorar o fundamento das decisões políticas através da educação, da pesquisa, de avaliações políticas, de projetos de demonstração e da disseminação da informação, quer por publicações, quer pelo seu site oficial (vide <<https://www.lincolnst.edu/aboutlincoln/>>).

II – no máximo a cada 6 (seis) anos para os municípios com população entre 20.001 (vinte mil e um) e 200.000 (duzentos mil) habitantes;

III – no máximo a cada 8 (oito) anos para municípios com população de até 20.000 (vinte mil) habitantes.

§ 2º O valor venal dos imóveis para fins tributários corresponde ao valor de mercado e deve ser apurado para representar a quantia mais provável pela qual se negociaria voluntaria e conscientemente esses bens na data da apuração.

§ 3º É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente federado que não observe o disposto neste artigo.” (NR)

Art. 2º Para efeitos da primeira contagem dos prazos estabelecidos no § 1º do art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, observar-se-á a data da última atualização dos valores venais efetuada pelo ente federado.

Parágrafo único. O ente federado que estiver em desacordo com o disposto no § 1º do art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, na data da publicação desta lei, deverá providenciar a sua adequação ao referido dispositivo legal no máximo até o final do segundo ano seguinte ao ano da publicação.

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Nota-se que a proposta de alteração do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, sugerida pela ABRASF, poderia ser uma das saídas legislativas capazes de torná-lo mais eficaz, no que concerne ao IPTU, por dois vieses convergentes: (i) a criação de um parâmetro objetivo (número de habitantes *versus* período de tempo) como requisito essencial de caracterização da responsabilidade na gestão fiscal e (ii) a eliminação do pesado ônus político envolvendo o aumento do IPTU (e do ITR), principal tributo municipal, uma vez que se afeta, diretamente, o patrimônio do contribuinte.

A proposta apresentada pela ABRASF, que também tem o mérito de tornar obrigatória a instituição, o uso e a revisão periódica da Planta Genérica de Valores (PGV) para fins de apuração do valor venal dos imóveis urbanos, é apenas uma das formas pelas quais se poderia, através da alteração legislativa, criar mecanismos para se compelir os governos locais a alcançar a gestão fiscal responsável.

Na questão de ordem técnica, é essencial que a Lei de Responsabilidade Fiscal exija que os Municípios adiram a programas ou projetos de georreferenciamento (“*georeferencing*”)<sup>98</sup>. Em havendo programa,

<sup>98</sup> Tal como lembrado por Flávio Vilela Campos, consoante a Lei nº 10.267/2001, a Receita Federal do Brasil e o INCRA construirão um cadastro georreferenciado dos imóveis rurais que deverá ser compartilhado com todas as entidades usuárias e produtoras de informações sobre

de âmbito nacional, que busque identificar e catalogar os imóveis rurais ou urbanos, deve-se fazer com que as administrações locais participem desses projetos, compelindo os administradores públicos municipais a cobrar o IPTU e o ITR. Não é legítimo que as prefeituras municipais se eximam da cobrança dos tributos territoriais e, ao mesmo tempo, asseverem que não possuem receita para dar efetividade às diretrizes constitucionais, de modo a barganhar receitas extraordinárias de transferências intergovernamentais voluntárias. E, em sendo o IPTU o imposto municipal mais importante, ao lado do ISS, não é juridicamente defensável que o administrador local abandone a exigência desse tributo territorial. Para tanto, a adesão dos Municípios a projetos de georreferenciamento seria uma excelente opção de estímulo à gestão fiscal responsável, no que se refere ao IPTU.

Paralelamente, ainda sob o aspecto técnico, dever-se-ia promover a integração dos Municípios com órgãos federais, como a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), de modo a tornar mais eficiente a arrecadação e a cobrança de tributos. Tanto a RFB quanto a PGFN, por cobrarem, na esfera administrativa e judicial, respectivamente, todos os tributos federais, possuem cadastros e sistemas próprios que indicam ou descrevem imóveis dos contribuintes. Assim, caso a legislação complementar estimulasse a cooperação entre os órgãos locais e federais, seria facilitada a cobrança do IPTU e, atualmente, do ITR, uma vez que os Municípios se beneficiariam da absorção de dados técnicos dos órgãos federais, informações estas, em regra, de difícil acesso para Municípios de pequeno porte.

Outra alternativa interessante seria a integração dos órgãos municipais com a Caixa Econômica Federal (CEF). Haja vista que cabe à CEF a implementação dos programas habitacionais nacionais, os Municípios, ao celebrarem convênios com a instituição financeira estatal, poderiam ter acesso a documentos de registro público, apresentados por mutuários à empresa pública. Com isso, os órgãos municipais seriam abastecidos de informações

sobre imóveis localizados em seu território sem qualquer custo extraordinário e que, ao mesmo tempo, facilitariam, ainda mais, a cobrança do IPTU.

Mudança técnica fundamental para a melhora na arrecadação de todos os tributos de competência municipal é a existência de uma base de dados eletrônica, de modo que as informações dos imóveis (leia-se, Cadastro Imobiliário Informatizado) e dos serviços locais possam ser acessadas em um ambiente “virtual” (ou até “remoto”) pelos técnicos e fiscais, medida esta que, atualmente, poderia ser efetivada por quaisquer Municípios, por menores que sejam. Uma vez que se estimulem as áreas de tecnologia da informação (TI) dos Municípios, atender-se-á não só ao princípio da eficiência como também da gestão fiscal responsável, pois, atualmente, é praticamente impossível se desenvolver uma atividade de cobrança de tributos sem haver uma plataforma virtual (eletrônica) de dados.

Em caráter ilustrativo, observe-se que, na esfera federal, tanto a RFB quanto a PGFN já possuem sistemas integrados de gerenciamento de créditos públicos, estejam eles em cobrança administrativa ou não. Na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por exemplo, foi criado o Sistema da Dívida Ativa (SIDA), no qual se reúnem diversas informações concernentes aos créditos fiscais já incluídos na Dívida Ativa União. Assim, através de uma única plataforma virtual, é possível que o Procurador da Fazenda Nacional saiba qual a espécie de tributo, ou multa administrativa, está sendo cobrado; qual o valor atualizado do débito; qual a situação do crédito (*v.g.*, ativa ajuizada, com exigibilidade suspensa por decisão judicial, suspensa por parcelamento, extinta por pagamento); qual a composição do crédito fiscal (*v.g.*, períodos cobrados, datas de vencimento, juros); quem é o devedor (*v.g.*, endereço da pessoa física ou jurídica, se há codevedor, se o contribuinte é considerado grande devedor); qual o histórico administrativo da dívida (*v.g.*, se o débito foi objeto de parcelamento, se houve pagamento parcial), dentre outras informações. Ademais, sob um cadastro informatizado, diminui-se, drasticamente, a perda de dados, seja por força maior (*v.g.*, alagamentos, incêndios), seja em razão de casos fortuitos (*v.g.*, furtos), e permite-se que seja traçado o perfil do contribuinte devedor (*v.g.*, reunião de todos os seus débitos), o que atende ao princípio da eficiência.

Deve-se acrescentar ainda a instituição, na esfera federal, dos processos administrativos eletrônicos (chamados de “*e-processo*”), cujo acesso e tramitação são realizados pela *Intranet* dos órgãos, ou através de modelos remotos a partir do uso de *tokens* (dispositivos físicos nos quais são instalados certificados digitais). Com isso, o procedimento de cobrança é acelerado, pois os agentes públicos envolvidos não precisam se deslocar dentro das repartições públicas, muito menos requisitar ou enviar autos físicos de processos administrativos, cuja movimentação pode abarcar dias ou semanas (problema enfrentado no governo federal, quando a documentação precisa ser remetida para as Capitais dos Estados ou para Brasília-DF).

Por fim, as dificuldades técnicas dos Municípios de menor porte poderiam ser diminuídas se a legislação complementar exigisse a vinculação dos órgãos municipais aos Registros Gerais de Imóveis<sup>99</sup>. Justamente por possuírem todo o histórico das transmissões de propriedade dos imóveis, os Registros de Imóveis permitiriam, aos órgãos fazendários locais, um acesso valioso para a cobrança do IPTU e do ITR, cujo benefício para a melhora na gestão fiscal é evidente.

Cabe lembrar ainda que a dificuldade de natureza técnica na arrecadação dos tributos locais também envolve a existência de estruturas administrativas precárias, inclusive com limitações físicas, problemas mais difíceis de serem resolvidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ao mesmo tempo, a questão técnica também se relaciona com a baixa qualidade na área de recursos humanos das Secretarias Municipais de Fazenda, de modo que, às vezes, mesmo que o recém-eleito governo local pretenda melhorar a arrecadação tributária própria, os administradores públicos se verão diante de uma atuação limitada. Sem possuírem servidores públicos com formação técnica mínima para o exercício de suas atividades administrativas e fiscais, pouco poderá se esperar do novo Prefeito Municipal. Nesse ponto, há o contato entre as dificuldades técnicas e os problemas de fiscalização.

---

<sup>99</sup> Na mesma linha, já existe o Sistema de Registro Eletrônico, regulamentado pela Lei nº 11.977/2009. Para mais informações técnicas sobre o funcionamento do sistema, confira-se CAMPOS. 2013, p. 6.

No que concerne à dificuldade fiscalizatória, seria de suma importância que a Lei de Responsabilidade Fiscal fixasse um número mínimo de auditores-fiscais municipais por habitante, cuja tentativa de alcance, pelo governo local, poderia ser comprovada através da abertura de editais de concursos públicos para o provimento de cargos desta natureza. Frise-se que, mesmo que o Município possua um grupo de servidores públicos com formação técnica razoável, muitos governos locais têm poucos fiscais especializados<sup>100</sup>. Viola o princípio da eficiência administrativa a existência de servidores prontos para executar atividades internas, de caráter administrativo, e, ao mesmo tempo, não haver auditores-fiscais para verificar o correto pagamento dos tributos pelos contribuintes, seja pela análise das bases de cálculo, seja pela autuação fiscal sobre os devedores, seja pelo julgamento de recursos administrativos. Como se sabe, a atividade fiscalizatória é altamente especializada, envolvendo conhecimentos jurídicos e de ciências contábeis. Por conseguinte, a exigência, na lei complementar, de um número mínimo de auditores-fiscais por habitante, obrigaria os governos subnacionais locais a, ao menos, possuir uma equipe para cuidar da gestão fiscal.

Certamente, muitos administradores locais dirão que há dificuldade na contratação de profissionais da área jurídica e contábil em regiões com baixo desenvolvimento socioeconômico, quer pela questão remuneratória e de seleção (através de concurso público), quer pela disponibilidade, pois poucos profissionais se dispõem a trabalhar em cidades interioranas. Contudo, não é legítimo que se crie uma presunção absoluta em favor da impossibilidade de contratação de auditores-fiscais por Municípios menores ou de regiões rurais. Cabe à Prefeitura Municipal provar que não foi possível a contratação de profissionais especializados (por exemplo, através da publicação de edital de concurso público e seu superveniente resultado negativo, em razão da ausência de aprovados), sob pena de se estimular uma “preguiça fiscal”, ou seja, uma acomodação dos administradores públicos locais ante a barganha

---

<sup>100</sup> No caso do IPTU, Alexandre Sobreira Cialdini cita quatro obstáculos principais: “1. Quadro de servidores, no geral, insuficiente e despreparado para auditar, monitorar e fiscalizar utilizando os instrumentos de tecnologia georeferenciados. 2. A fiscalização, quando acontece, ainda se baseia na verificação in loco. 3. A quantidade de imóveis é absurdamente maior que a quantidade de servidores para fiscalização. 4. Não há inteligência fiscal nas ações, visando focar nas maiores sonegações.” (2013, p. 19)

por transferências intergovernamentais voluntárias, em regra, eivadas de troca de favores político-partidários.

Na mesma esteira, outra modificação legislativa útil para o aumento do esforço fiscal dos Municípios, seria a obrigatoriedade de haver Secretarias de Fazenda Municipal com número mínimo de cargos técnicos providos, e não só a edição de um Código Tributário Municipal, o qual, por si mesmo, não é uma prova idônea de esforço fiscal.

Algumas administrações públicas locais se furtam da contratação de servidores para a área fiscal sob a alegação de que já possuem um Código Tributário Municipal, de modo que já estariam cumprindo com as exigências do art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000. Ocorre que o fato de possuírem uma legislação municipal que trata dos tributos locais não se confunde com o efetivo esforço na gestão fiscal. A mera existência de leis tratando da matéria tributária municipal não possui, por si mesma, qualquer força para a exigência e a cobrança de impostos. O diploma legal é, tão-somente, o suporte jurídico (requisito formal) para que a administração pública organize sua estrutura administrativa. E, no âmbito administrativo-fiscal, além de haver lei prevendo a exigência dos tributos (atendimento ao princípio da legalidade) é essencial que haja a atividade estatal de arrecadação e cobrança, o que envolve o lançamento do tributo e a existência de processos administrativo-fiscais (na hipótese do contribuinte questionar um dos aspectos do tributo), bem como a prévia análise do fato gerador, da base de cálculo e da alíquota do tributo por auditores-fiscais do Município.

Permitir que a mera existência de um Código Tributário Municipal venha a atender as exigências fixadas no art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000 significa o esvaziamento completo da finalidade de se compelir os Municípios a uma gestão fiscal responsável, uma distorção da hermenêutica, cujo resultado é a destruição da interpretação teleológica da norma jurídica em debate. Quando se fala em instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente federativo, se está tratando da obrigatoriedade de o governo subnacional dar prioridade à gestão fiscal responsável, ou seja, tratar como política pública relevante a arrecadação e a cobrança de tributos, o que abarca a prática de atos políticos (do governante) e administrativos (dos administradores e dos servidores) no mundo dos fatos.

Entender que a busca de receita (sobre as manifestações de riqueza, o patrimônio e o consumo dos contribuintes) não é importante para a gestão fiscal significa fraudar a finalidade da norma jurídica, interpretando a Lei de Responsabilidade Fiscal contra seus próprios fundamentos e objetivos, o que, claramente, é abusivo.

Ainda no que se refere aos problemas de fiscalização, verifica-se que seria de suma importância que a Lei de Responsabilidade Fiscal determinasse a existência de uma Procuradoria-Geral do Município em todas as cidades brasileiras, de forma que houvesse uma análise jurídico-tributária de melhor qualidade e com mais eficiência em ambientes urbanos, nos quais há maior complexidade no desenvolvimento de atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços. A inexistência de advogados públicos municipais é um sério problema para a administração pública local, uma vez que se perde a imparcialidade necessária para a análise das questões tributárias e de finanças públicas quando a atividade jurídica é executada por advogados externos (em regra, indicados por políticos locais) ou por ocupantes de cargos em comissão, os quais podem ser exonerados na hipótese de fixarem entendimentos contrários aos grupos políticos ocupantes do governo municipal.

Nesse sentido, revela-se fundamental a promulgação da Proposta de Emenda Constitucional nº 82/2007 (conhecida como a “PEC da Probidade”), cujo objetivo é o acréscimo dos artigos 132-A e 135-A e alteração do artigo 168 da Constituição Federal, atribuindo autonomia funcional e prerrogativas aos membros da Defensoria Pública, da Advocacia-Geral da União (advogados da União, procuradores da Fazenda Nacional, procuradores federais e procuradores do Banco Central) e das Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. No caso, eis a redação da PEC nº 82/2007:

Art. 1º Ficam acrescentados os seguintes Artigos 132-A e 135-A à Constituição Federal:

“Art. 132-A. O controle interno da licitude dos atos da administração pública, sem prejuízo da atuação dos demais órgãos competentes, será exercido, na administração direta, pela Advocacia-Geral da União, na administração indireta, pela Procuradoria-Geral Federal e procuradorias das autarquias, e pelas Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, as quais são asseguradas autonomias funcional, administrativa e financeira, bem como o poder de iniciativa de suas políticas remuneratórias e das propostas orçamentárias anuais, dentro dos limites estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias.”(NR)

.....  
Art. 135-A. Aos integrantes das carreiras da Defensoria Pública, bem como da Advocacia da União, da Procuradoria da Fazenda Nacional, da Procuradoria-Geral Federal, dos procuradores autárquicos e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão garantidas:

- a) inamovibilidade, salvo por motivo de interesse público, mediante decisão do órgão colegiado competente, pelo voto da maioria absoluta de seus membros, assegurada ampla defesa;
- b) irredutibilidade de subsídio, fixado na forma do art. 39, § 4º, e ressalvado o disposto nos arts. 37, X e XI, 150, II, 153, III, 153, § 2º, I;
- c) independência funcional.” (NR)

Art. 2º O art. 168 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 168. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público, da Advocacia-Geral da União, das Procuradorias Gerais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º da Constituição Federal.”(NR)

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

Frise-se que, dentre as justificativas apresentadas pelo Deputado Federal Flávio Dino (PCdoB/MA), é mencionado que a advocacia pública exerce a chamada advocacia de Estado, uma função essencial à Justiça, e que, portanto, a aprovação da nova redação dada à Seção II do Capítulo das Funções Essenciais à Justiça mostra-se um avanço para o controle prévio de regularidade dos atos administrativos.

No que tange à questão fiscalizatória sob análise, revela-se nítido que a obrigatoriedade de haver uma Procuradoria-Geral do Município em todas as cidades brasileiras contribuiria, ainda mais, para que houvesse o controle de legalidade das fases anteriores à inscrição do débito em Dívida Ativa do Município. Em havendo qualquer dúvida ou questionamento do contribuinte quanto às formas de pagamento, à alíquota aplicável ou às exigências de exações fiscais, bastaria que o órgão administrativo-fiscal consultasse os advogados públicos municipais, de modo que eventuais ilegalidades identificadas não fossem levadas ao Poder Judiciário (o que geraria maior custo para a administração pública).

Na esteira da PEC nº 82/2007, a alteração na LC nº 101/2000 permitiria ainda a melhora na proteção do erário nas instâncias judiciais, a partir da defesa dos Municípios ante o ajuizamento de ações anulatórias, de repetição

do indébito ou de mandados de seguranças pelos contribuintes, bem como na cobrança dos tributos e das multas não pagas pelos devedores, através da propositura de execuções fiscais.

Em suma, a reestruturação das exigências impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial quanto ao seu artigo 11, poderia contornar o quadro de colapso financeiro que aflige os Municípios, garantindo uma receita fiscal própria que, minimamente, viabilize a gestão do seu orçamento. Ao se estimular a arrecadação do IPTU, do ISS, do ITBI e do ITR (em zonas rurais), certamente, se diminuirá a procura por transferências intergovernamentais “de ocasião”, o que vem fragilizando a Federação.

Por derradeiro, deve-se ressaltar que, em novembro de 2014, foi sancionada a Lei Complementar nº 148, a qual dispõe sobre critérios de indexação dos contratos de refinanciamento da dívida celebrados entre a União, Estados, o Distrito Federal e Municípios. Neste diploma legal, autoriza-se a União a firmar Programas de Acompanhamento Fiscal, sob a gestão do Ministério da Fazenda, com os Municípios das capitais e com os Estados-membros, sendo fixadas algumas metas ou compromissos (art. 5º da LC nº 148/2014).

No que tange ao aspecto arrecadatário da gestão fiscal, a Lei Complementar nº 148/2014 exige que os Programas de Acompanhamento Fiscal fixem metas e compromissos concernentes às receitas de arrecadação próprias (art. 5º da LC nº 148/2014). Vale dizer, a nova lei complementar reitera a necessidade de haver efetiva “arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”, já prevista no art. 11 da LC nº 101/2000, acrescentando que, para a execução dos programas, deverá haver compromissos ou metas previamente definidas no que se refere às receitas de arrecadação próprias.

Mais uma vez, se dá relevo à responsabilidade na gestão fiscal, havendo, contudo, uma inovação importante: o ente federativo, nos casos de adesão aos Programas de Acompanhamento Fiscal, terá que firmar compromissos ou atender a metas, os quais deverão demonstrar a forma pela qual será obtida a melhora na receita de arrecadação própria. Isto é, não basta que o Município ou o Estado se reporte ao art. 11 da LC nº 101/2000 e aos argumentos tradicionais relativos à arrecadação própria, sendo essencial que o

ente federativo atenda às metas ou compromissos constantes do programa federal.

Isto ocorre, em primeiro lugar, em razão do motivo pelo qual são exigidas as metas ou os compromissos: há a adesão, do ente federativo, a um Programa de Acompanhamento Fiscal, cuja entrada requer, até mesmo, autorização legislativa específica (art. 5º, § 2º, da LC nº 148/2014), o que gera obrigações por parte dos governos subnacionais beneficiados. Ou seja, não se trata de uma diretriz legal geral, mas, sim, de um programa federal voltado para a melhora do perfil das finanças públicas dos entes da Federação.

Paralelamente, o próprio parágrafo primeiro do art. 5º da LC nº 148/2014 indica uma lista de metas ou compromissos obrigatórios, que envolvem temas como a relação entre a dívida financeira e a receita líquida real, a obtenção de resultado primário (entendido como a diferença entre as receitas e as despesas não financeiras), a diminuição de despesas com funcionalismo público, a gestão pública e o investimento. Ou seja, demonstra-se que a adesão ao Programa de Acompanhamento Fiscal exige comportamentos determinados (ou, ao menos, determináveis) por parte dos governos subnacionais. Logo, a demonstração do atendimento de metas ou compromissos quanto às receitas de arrecadação próprias deve ser pormenorizada.

## CONCLUSÃO

É essencial, para qualquer federação, que os governos subnacionais possuam autonomia, de modo que cada ente federativo consiga se auto-organizar, administrar seus órgãos públicos e aplicar políticas públicas, em especial aquelas descritas na Constituição da República. Para tanto, a autonomia financeira deve ser entendida como um pressuposto das autonomias funcional e administrativa, pois, sem recursos próprios e suficientes, o governo subnacional não conseguirá dar cumprimento às diretrizes constitucionais.

Sob esse prisma, verifica-se que há uma tensão permanente entre dois extremos da autonomia financeira: por um lado, existe a necessidade de a atividade de arrecadação, gestão e gasto público ser exercida de forma livre pelo ente federado, ou seja, sem interferências de outros governos subnacionais ou do governo central; de outro, os recursos devem ser suficientes, de modo que as atividades estatais sejam desenvolvidas plenamente.

Isto significa dizer que, para se proteger o exercício da autonomia municipal e estadual, a autonomia financeira deve ser garantida por dois espectros diversos: (i) deve haver fontes de receita que, além de suficientes, não dependam de outras esferas de governo; e (ii) as receitas não devem ser reféns de decisões de outros órgãos de poder. Isto é, as unidades da Federação devem ter liberdade para arrecadar suas fontes próprias de recursos (*v.g.*, tributos, multas), e gerir os valores oriundos de repasses constitucionais (*v.g.*, porcentagem do IPI e do IR) e da participação em fundos (*v.g.*, FPM, FPE).

Neste aspecto, ao se analisar a autonomia financeira municipal, em casos de incentivos fiscais do ICMS ou do IPVA (cuja arrecadação, pelo Estado, será, parcialmente, redirecionada aos Municípios), deve-se ter bastante cuidado para que não se permita a invasão ou interferência na autonomia fiscal dos Estados-membros. Isto porque, haja vista que a autonomia financeira se constrói sobre o binômio atividade financeira-suficiência de recursos, não há que se sobrepor a autonomia de um ente sobre o outro.

Quer pela doutrina jurídica, quer pela economia, o federalismo fiscal tem como premissa a correspondência entre as finanças públicas e as funções estatais definidas pela Constituição. Assim, pode-se dizer que as responsabilidades de gastos (o que incluiria o exercício de funções regulatórias) devem ser precedidas pela tributação, pois a tarefa de tributar é, em geral, guiada pela necessidade de gastos de diferentes ordens dentro do governo, a qual, frise-se, não pode ser determinada antecipadamente. Dessa forma, pode ser desejável que, na Federação, haja uma descentralização da tributação, ao mesmo tempo em que se promova a descentralização dos gastos públicos, de modo que os governos subnacionais não dependam, exclusivamente, de transferências do governo federal (SHAH, 2007).

Ademais, a descentralização fiscal pode, efetivamente, promover a democracia e os modelos participativos de governo, aumentando a capacidade de resposta (“*responsiveness*”) e a “*accountability*”. Por sinal, sob o federalismo fiscal, assegura-se uma aproximação maior entre os bens e serviços públicos oferecidos pelo Estado e as preferências dos seus beneficiários e dos contribuintes, nos mais diversos governos subnacionais (BIRD, R; DAFFLON, B.; JEANRENAUD, C.; KIRCHGÄSSNER, G., 2002).

Acompanhando o entendimento de José Augusto Moreira Carvalho, identificam-se três princípios que orientam o federalismo fiscal: a) princípio do benefício; b) princípio da compensação fiscal; e c) princípio da distribuição centralizada. Enquanto o princípio do benefício se relaciona com a função fiscal alocativa (vinculação entre a atividade governamental e o grupo social beneficiado pelos serviços), o princípio da compensação fiscal abarca as externalidades (positivas, quando gera ganhos às outras unidades da Federação, e negativas, quando provoca perda aos demais entes) e o princípio da distribuição centralizada se vincula à diminuição das desigualdades regionais e locais.

Paralelamente, deve se esclarecer que o significado de federalismo fiscal cooperativo não envolve a necessidade de cooperação mútua entre os entes federativos para a manutenção da Federação, pois, como se sabe, é da própria natureza das Federações que seus governos subnacionais cooperem entre si. Aliás, sem apoio mútuo entre as unidades federadas, não há sequer que se falar em Federação. Vale dizer, a cooperação entre os governos

subnacionais é uma *conditio sine qua non* para a existência, em si, de qualquer Federação. Logo, ao se analisar o federalismo fiscal, os termos “cooperativo” e “competitivo” não devem ser associados, de maneira direta, ao exercício da autonomia de cada ente, mas, sim, aos instrumentos do Direito Financeiro que busquem equalizar as receitas dos governos subnacionais.

A partir do momento que se vincule o federalismo fiscal cooperativo às finanças públicas, impede-se que o intérprete, de maneira precipitada, associe a cooperação à impossibilidade de haver competição tributária (ou fiscal), chamada, equivocadamente, no Brasil, de “guerra fiscal”. Isto porque o fato de existir competição tributária não se confunde com a ideia do federalismo fiscal cooperativo. A uma porque a cooperação, no que tange ao federalismo fiscal, se relaciona com a equalização de receitas no plano financeiro, o que é feito, no País, através de participações constitucionais, enquanto a competição fiscal (ou tributária) se efetiva na esfera do exercício das competências tributárias de cada ente. A duas porque nem toda competição tributária é prejudicial, pois o estímulo a instalações de indústrias e atividades de pesquisa em determinado Estado-membro ou Município não significa, necessariamente, a perda arrecadatória de outro.

Acrescenta-se que a chamada “guerra fiscal” significa a competição tributária entre governos subnacionais, cada qual exercendo sua competência tributária constitucional própria, (i) que causa desequilíbrio no federalismo fiscal e (ii) que viola a gestão fiscal responsável. Isto é, trata-se de um fenômeno que prejudica o princípio do federalismo (art. 60, § 4º, inc. I, da CR/88) e as diretrizes constitucionais das finanças públicas (art. 163 da CR/88).

O fenômeno conhecido no Brasil como “guerra fiscal” é próximo do *“harmful tax competition”*, tratado pela União Europeia (em especial se tivermos em mente os seis parâmetros de potencial identificação desta espécie de competição fiscal nociva), bem como das “guerras de incentivos” (*“bidding wars”* ou *“incentive competition”*), evitadas pelo Canadá, através do *“Agreement on Internal Trade (AIT)”*. Em ambos os exemplos, percebe-se que a competição tributária é permitida, desde que não haja prejuízo ao equilíbrio do federalismo fiscal. Vale dizer, a competição tributária é legítima, havendo, apenas, que se respeitar cooperação fiscal da Federação (caso canadense) ou da união econômica e política de países (caso da União Europeia).

Paralelamente, haja vista que a busca pela erradicação das desigualdades sociais e econômicas é uma das diretrizes da Constituição Federal, são previstos modelos de repasses constitucionais e de transferências intergovernamentais. Vale dizer, apesar de os entes federativos não possuírem flexibilidade quanto à competência tributária (frise-se, a cada ente caberá a exigência de tributos pré-determinados constitucionalmente), institui-se um formato financeiro que evita uma baixa e desproporcional captação de recursos públicos por parte de governos subnacionais situados em áreas de dificuldade socioeconômica.

No que concerne aos governos locais, verifica-se que existem três eixos pelos quais os Municípios arrecadarão valores para viabilizar a realização da sua autonomia financeira, à luz de um federalismo fiscal cooperativo: a) o exercício da competência tributária própria; b) a participação financeira em tributos estaduais; e c) o repasse oriundo do Fundo de Participação dos Municípios. Sob este modelo, os Municípios não se tornariam reféns dos impostos de sua competência; isto é, mesmo que, quanto ao valor nominal recolhido, a base de cálculo e as alíquotas do IPTU, do ITBI e do ISS fossem reduzidas, seja por uma dificuldade econômica sazonal, seja pela absoluta precariedade da estrutura social e econômica local, os Municípios poderiam se resguardar, no âmbito financeiro, nos repasses constitucionais. Assim, o FPM e a arrecadação proveniente da repartição das receitas tributárias permitiriam que houvesse verdadeira cooperação financeira entre os entes da Federação, de modo que os governos subnacionais situados em regiões mais industrializadas, e com maior produto interno bruto, pudessem auxiliar os demais governos na manutenção de um mínimo de arrecadação.

No plano normativo, os três eixos que estruturam as finanças públicas dos entes federados atendem as diretrizes constitucionais: combate à erradicação da pobreza (uma vez que se permite que unidades da Federação mais frágeis economicamente recebam um montante maior de valores), cooperação financeira entre os governos subnacionais (raiz do federalismo fiscal cooperativo) e respeito à autonomia financeira (cujo cerne é a existência de competências tributárias exclusivas).

Contudo, a maior parte dos Municípios se utiliza de transferências intergovernamentais, em especial voluntárias, para equilibrar as contas

públicas, sendo ilusória a visão de que a autonomia financeira, hoje, é alcançada com a arrecadação tributária própria, bem como com os repasses constitucionais. As transferências intergovernamentais voluntárias, ao serem concedidas a partir de acordos político-partidários "de ocasião" ou através de programas federais isolados, estimulam a dependência dos governos locais a receitas oriundas de transferências, abandonando-se o exercício de sua própria competência tributária.

O reconhecimento desse fato, inexoravelmente, provoca uma releitura das premissas da autonomia financeira dos Municípios e do sentido e alcance do federalismo fiscal cooperativo. Afasta-se do plano normativo formal construído pela Constituição (sobre os três eixos mencionados anteriormente) em favor do contato direto com a realidade social, a qual, como se sabe, pode provocar (ou exigir) uma nova interpretação constitucional. Ou seja, aproxima-se da hermenêutica desenvolvida pela chamada mutação constitucional.

Sob o enfoque da repartição das competências tributárias e da participação na arrecadação, conclui-se que, dos três eixos pelos quais os Municípios obtêm verbas para atender sua autonomia financeira, à luz de um federalismo fiscal cooperativo, todos sofrem com problemas: a) o exercício da competência tributária própria é prejudicado pela distinta realidade econômica de cada unidade da Federação, bem como pela precariedade administrativa das Prefeituras; b) a participação financeira em tributos estaduais também é limitada pela situação econômica regional, além dos benefícios e incentivos fiscais criados pelos Estados-membros; e c) o repasse oriundo do Fundo de Participação dos Municípios tem sofrido severa redução, seja pelos percalços da economia nacional, seja pela instituição de benefícios ou incentivos fiscais referentes ao IPI.

As transferências intergovernamentais, em si, não são prejudiciais às contas públicas dos governos locais. Em diversas outras federações, passando pelo Canadá e pela Austrália, elas são amplamente utilizadas, uma vez que ajudam na preservação da própria estrutura federal, impedindo desequilíbrios fiscais verticais e horizontais. Vale dizer, o instituto da transferência intergovernamental pode, sem dificuldades, ser utilizado para melhorar a arrecadação tributária das nações descentralizadas, em que haja entes subnacionais, promovendo o desenvolvimento econômico e social dos países.

A criação de mecanismos que transfiram recursos financeiros entre unidades da Federação se revela natural, sendo o caminho mais seguro para se garantir a harmonia nacional e regional. Isto é, as transferências permitem a manutenção do federalismo fiscal cooperativo.

Deve-se observar que não é possível se igualar as transferências intergovernamentais aos repasses fixados pela Constituição Federal. Isto porque as regras, as premissas e o regime jurídico de ambas são absolutamente distintos. Enquanto as primeiras são regidas de acordo com as políticas públicas fixadas pelo legislador ordinário, atentando-se aos interesses e às necessidades financeiras relevantes em determinado momento, os repasses possuem sede na Lei Fundamental, sendo forma de efetivação do federalismo fiscal cooperativo. Enquanto as transferências intergovernamentais atendem a parâmetros voláteis, que se modificam segundo o programa federal ou estadual adotado, podendo (se não, devendo) ser alteradas periodicamente, os repasses constitucionais se assentam na necessidade de os entes federados terem autonomia financeira para se autogerir, administrar seus órgãos e exercer suas funções legislativa e judicial.

Sob esse entendimento, revela-se mais correto adotar o termo participação para caracterizar os repasses constitucionais regulados pelos artigos 157, 158 e 159 da Constituição da República, deixando a expressão transferências intergovernamentais para os repasses financeiros regulados por lei (CORREIA NETO, 2010).

No Brasil, a utilização pouco criteriosa das transferências voluntárias tem desestimulado os governos locais de enfrentar os principais obstáculos do exercício de sua competência tributária: dificuldades de ordem política, técnica, fiscalizatória e legislativa. Os três primeiros requerem investimentos e mudanças em períodos de médio a longo prazo, fato que leva os governantes a se voltarem para a esfera legislativa, a qual permitiria o aumento de arrecadação já para o ano seguinte.

Ocorre que a alteração da legislação enfrenta forte resistência dos contribuintes, os quais, pressionados pela alta do custo de vida, se voltam contra a própria administração local, levando a questão para o Poder Judiciário, além de “punir” o governante nas urnas eleitorais.

Assim, para se estimular o exercício da competência tributária própria dos Municípios, deve-se voltar o foco de análise para a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual, por sinal, em seu art. 11, *caput* e parágrafo único, já prevê que é vedada a realização de transferências voluntárias para os entes federais que não promovam a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional.

Todavia, até o momento, este dispositivo não gerou efeitos concretos sobre as administrações municipais, motivo pelo qual a Associação Brasileira de Secretarias de Finanças das Capitais, com apoio do *Lincoln Institute of Land Policy*, elaborou um projeto de lei complementar que alteraria a LC n° 101/2000, criando uma nova regra que atualizaria o cálculo dos tributos sobre imóveis em frequência temporal predeterminada, de acordo com o número de habitantes do Município. Desta forma, se retiraria o ônus político do aumento dos impostos (em especial, do IPTU) dos governantes locais, pavimentando-se o caminho da gestão fiscal responsável.

Não obstante a proposta da ABRASF, outras alterações ainda poderiam ser feitas no art. 11 da Lei Complementar n° 101/2000 para dar fiel cumprimento ao exercício das competências tributárias dos Municípios delimitadas pela Constituição da República, preservando-se a autonomia fiscal dos entes federados.

Na questão de ordem técnica, é essencial que a Lei de Responsabilidade Fiscal:

(a.1) exija que os Municípios adiram a programas ou projetos de georreferenciamento (“*georeferencing*”);

(a.2) promova a integração dos Municípios com órgãos federais, como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Receita Federal do Brasil (RFB), de modo a tornar mais eficiente a cobrança e a arrecadação de tributos, pois todos os tributos federais possuem cadastros e sistemas próprios que indicam ou descrevem imóveis dos contribuintes;

(a.3) estimule a integração dos órgãos municipais com a Caixa Econômica Federal (CEF), uma vez que cabe a este banco a implementação dos programas habitacionais nacionais, de forma que os Municípios, ao celebrarem convênios com a instituição financeira estatal, poderiam ter acesso

a documentos de registro público, apresentados por mutuários à empresa pública;

(a.4) exija uma base de dados eletrônica em todos os Municípios, de modo que as informações dos imóveis (leia-se, Cadastro Imobiliário Informatizado) e dos serviços locais possam ser acessadas em um ambiente “virtual” (ou até “remoto”) pelos técnicos e fiscais, medida esta que, atualmente, poderia ser efetivada por quaisquer Municípios, por menores que sejam;

(a.5) incentive a utilização de processos administrativos eletrônicos (chamados, na esfera federal, de “e-processo”), cujo acesso e tramitação são realizados pela *Intranet* dos órgãos, ou através de modelos remotos a partir do uso de *tokens* (dispositivos físicos nos quais são instalados certificados digitais);

(a.6) crie uma vinculação entre os Municípios, em especial os de pequeno porte, com os Registros Gerais de Imóveis, justamente por que estes cartórios possuem todo o histórico das transmissões de propriedade dos imóveis, permitindo-se aos órgãos fazendários locais um acesso valioso para a cobrança do IPTU e do ITR.

No que concerne à dificuldade fiscalizatória, seria de suma importância que a Lei de Responsabilidade Fiscal:

(b.1) fixasse um número mínimo de auditores-fiscais municipais por habitante, cuja tentativa de alcance, pelo governo local, poderia se comprovada através da abertura de editais de concursos públicos para o provimento de cargos desta natureza;

(b.2) tornasse obrigatório um número mínimo de cargos técnicos providos nas Secretarias de Fazenda de cada Município, afastando a tese de que a mera edição de um Código Tributário Municipal seria suficiente para atender às exigências do art. 11, *caput*, da LC n° 101/200, alegação esta que, frise-se, não é uma prova idônea de esforço fiscal;

(b.3) determinasse a existência de uma Procuradoria-Geral do Município em todas as cidades brasileiras, de forma que houvesse uma análise jurídico-tributária de melhor qualidade e com mais eficiência em ambientes urbanos, nos quais há maior complexidade no desenvolvimento de atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços. Neste ponto, é fundamental a promulgação da Proposta de Emenda Constitucional n° 82/2007, conhecida

como a “PEC da Probidade”, cujo objetivo é o acréscimo dos artigos 132-A e 135-A e alteração do artigo 168 da Constituição Federal, concedendo autonomia funcional às advocacias públicas federal, estaduais e municipais e estimulando o controle prévio da regularidade dos atos administrativos.

As alterações sugeridas acima, certamente, diminuiriam, de maneira drástica, a atual negligência no exercício da competência tributária local, a qual tem sido posta em segundo plano, em favor das transferências intergovernamentais voluntárias (isto é, aquelas criadas em cada exercício financeiro através de convênios, contratos de repasse ou termos de execução descentralizada).

Paralelamente, a modificação da Lei de Responsabilidade Fiscal, ao reerguer a arrecadação tributária municipal, conferiria uma maior autonomia financeira, a qual, por sua vez, viabilizaria a persecução dos deveres constitucionais dos Municípios, em especial aqueles descritos nos art. 21, 23, 25 e 30 da Constituição da República. Com isso, a atual perda de gerência sobre os recursos financeiros locais seria revertida, dando-se força ao pacto federativo e à gestão fiscal responsável.

Em todo caso, para que seja dada prioridade ao federalismo fiscal e às finanças públicas dos entes da Federação, é essencial que, não só o Supremo Tribunal Federal, mas, também, os demais Tribunais do País, interpretem os dispositivos legais à luz de uma visão voltada para as consequências que a restrição do exercício da autonomia fiscal e da competência tributária pode causar na manutenção da Federação. Negar-se a apreciar o resultado de uma interpretação jurídica sobre a matéria em comento (sob uma suposta alegação de defesa do “minimalismo”, em que os magistrados não devem prolatar decisões recorrendo a acordos constitucionais excessivamente profundos)<sup>101</sup> significaria ignorar a importância do pacto federativo e do seu requisito fundamental: o exercício da autonomia fiscal.

---

<sup>101</sup> SILVA, Alexandre Garrido da. 2008, p. 116.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R. Painel 1: Uma visão geral do IPTU. In: SEMINÁRIO DESAFIOS DO IPTU NO BRASIL. 2013. Brasília. *Painel 1*. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2013. Disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/materiais/>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

AFONSO, José Roberto Rodrigues. *O Federalismo Fiscal à brasileira: algumas reflexões*. Forum of Federations - International Conference on Federalism, realizado em Mont-Tremblant, Canadá. Outubro-1999.

AGUIAR, Joaquim Castro. *Competência e Autonomia dos Municípios na Nova Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2001.

ALENCAR, André Amorim Alencar; GOBETTI, Sérgio Wulff. *Justiça Fiscal na Federação Brasileira: uma análise do sistema de transferências intergovernamentais entre 2000 e 2007*. Tema II - Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Finanças Públicas – XIII Prêmio Tesouro Nacional. 2008.

AMIEVA-HUERTA, Juan. Mexico. In: TER-MINASSIAN, Teresa (Org.). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington DC: Fundo Monetário Internacional, 1997.

ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. A repartição das receitas tributárias e os incentivos fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Editora Conceito, 2010.

ARAÚJO, Erika Amorim. Painel 2: IPTU no financiamento das prefeituras. In: SEMINÁRIO DESAFIOS DO IPTU NO BRASIL. 2013. Brasília. *Painel 2*. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2013. Disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/materiais/>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS (ABRASF). *Proposta de redação ao PLP 108/2011*. Disponível em: <[http://www.abrasf.org.br/pagina\\_simples.php?titulo=IPTU&pagina=IPTU](http://www.abrasf.org.br/pagina_simples.php?titulo=IPTU&pagina=IPTU)>. Acesso em 16 mar. 2014.

AUSTRÁLIA. *Australia's Constitution with Overview and Notes by the Australian Government Solicitor*. Canberra: Parliamentary Education Office and Australian Government Solicitor. 2010. Disponível em: <[http://www.aph.gov.au/About\\_Parliament/Senate/Powers\\_practice\\_n\\_procedures/Constitution](http://www.aph.gov.au/About_Parliament/Senate/Powers_practice_n_procedures/Constitution)>. Acesso em 20 mar.2015.

\_\_\_\_\_. Governo Australiano. Department of Infrastructure and Regional Development. *Financial Assistance Grants to Local Government*. Disponível em: <<http://www.regional.gov.au/local/assistance/>>. Acesso em 20 mar. 2015.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

BARROSO, Luís Roberto. A derrota da Federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 53, p. 107-113, 2000.

BARROSO, Luís Roberto. *Parecer nº 01/2009 – LRB*. Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. 2009.

BENNETT, Scott; WEBB, Richard. *Specific purpose payments and the Australian federal system*. Research Paper no. 17 2007–08. Disponível em: <[http://www.aph.gov.au/About\\_Parliament/Parliamentary\\_Departments/Parliamentary\\_Library/pubs/rp/RP0708/08rp17](http://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_Departments/Parliamentary_Library/pubs/rp/RP0708/08rp17)>. Acesso em 20 mar.2015.

BIRD, Richard; DAFFLON, Bernard; JEANRENAUD, Claude; KIRCHGÄSSNER, Gebhard. *Assignment of Responsibilities and Fiscal Federalism*. Scientific Background: Theme Paper. Ottawa: Forum of Federations. 2002. Disponível em: <<http://www.forumfed.org/libdocs/IntConfFed02/StG-Bird.pdf>>. Acesso em 03 mar.2014.

BOOTHE, Paul. *A Short Guide to Fiscal Arrangements in Federal Countries*. Ottawa: Forum of Federations, 2003.

BOOTHE, Paul. Tributação, Gastos e Compartilhamento nas Federações: a evidência da Austrália e do Canadá. In: BOOTHE, Paul (Org.). *Relações fiscais em países federais: quatro artigos*. Ottawa: Fórum das Federações, 2003.

BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. Tribunal de Contas e os Fundos Constitucionais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Editora Conceito, 2010.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional nº 82/2007. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=354302>>. Acesso em 5 mai.2015.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Portal da Transparência. *Convênios por Estado/Município*. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/convenios/ConveniosListaEstados.asp?TipoConsulta=0>>. Acesso em 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101/2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 28 fev.2014.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 148/2014. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/LEIS/LCP/Lcp148.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/LCP/Lcp148.htm)>. Acesso em 5 mai.2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.859/2013. Art. 7º. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12859.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12859.htm)>. Acesso em 16 mar.2014.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portal dos Convênios. *Cuidados durante a execução de um convênio*. Disponível em:  
<[https://www.convenios.gov.br/portal/manuais/Cuidados\\_durante\\_a\\_execucao\\_de\\_um\\_convenio.pdf](https://www.convenios.gov.br/portal/manuais/Cuidados_durante_a_execucao_de_um_convenio.pdf)>. Acesso em 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Portal da Presidência. *Notícia: Governo prorroga por mais 3 meses redução do IPI para linha branca e zera alíquota para móveis*. Disponível em:  
<<http://www2.planalto.gov.br/excluir-historico-nao-sera-migrado/governo-prorroga-por-mais-3-meses-reducao-do-ipi-para-linha-branca-e-zera-aliquota-para-moveis>>. Acesso em 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Instrução Normativa STN nº 1, de 4 de maio de 2001. Disponível em:  
<[https://www.fnnde.gov.br/fndelegis/action/UrlPublicasAction.php?acao=abrirAtoPublico&sgl\\_tipo=INM&num\\_ato=00000001&seq\\_ato=000&vlr\\_ano=2001&sgl\\_orgao=STN](https://www.fnnde.gov.br/fndelegis/action/UrlPublicasAction.php?acao=abrirAtoPublico&sgl_tipo=INM&num_ato=00000001&seq_ato=000&vlr_ano=2001&sgl_orgao=STN)>. Acesso em 30 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Instrução Normativa STN nº 1, de 17 de outubro de 2005. Disponível em:  
<<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/estados/anexos/CAU%20texto%20original.pdf>>. Acesso em 30 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Demonstrativos Fiscais (4ª edição)*. Disponível em:  
<[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF\\_4edicao.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF_4edicao.pdf)>. Acesso em 30 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual para Instrução de Pleitos (MIP). Operações de crédito de Estados, Distrito Federal e Municípios*. Versão abril/2014. Disponível em:  
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/241999/mip-2014-04.pdf>>. Acesso em 30 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 558 MC/RJ*. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 16.8.1991, publicado no DJ 26.3.1993, p. 5001.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração na Reclamação nº 11.955 ED/MA*. Rel. Min. Ayres Britto, decisão monocrática, julgada em 1º.09.2011, DJe-173 divulgado em 8.9.2011 e publicado em 9.8.2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Informativo n° 511, de 16 a 20 de junho de 2008. ICMS: Repasse aos Municípios e Incentivos Fiscais – 1.* RE 572762/SC. rel. Min. Ricardo Lewandowski, 18.6.2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Informativo n° 511, de 16 a 20 de junho de 2008. ICMS: Repasse aos Municípios e Incentivos Fiscais – 2.* RE 572762/SC. rel. Min. Ricardo Lewandowski, 18.6.2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Informativo n° 544, de 27 de abril a 1° de maio de 2009.* Fundo de Participação dos Estados: Descontos Relativos ao PROTERRA e ao PIN – 1 e Fundo de Participação dos Estados: Descontos Relativos ao PROTERRA e ao PIN – 2. ACO n° 758/SE. Rel. Min. Marco Aurélio, 29.4.2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Informativo n° 777, de 9 a 13 de março de 2015.* Fundo de Participação dos Estados: descontos relativos ao Proterra e ao PIN – 3 e Fundo de Participação dos Estados: descontos relativos ao Proterra e ao PIN – 4. ACO n° 758/SE. Rel. Min. Marco Aurélio, 12.3.2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Notícias STF: Suspenso julgamento sobre impacto de vinculações quanto a repasse do FPE.* Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=287211&caixaBusca=N>>. Acesso 20 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Reclamação n° 4.374/PE.* Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18.4.2013, DJe-173 divulgado em 4.9.2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n° 572.762/SC.* Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 20.3.2008, DJe-167 divulgado em 04.09.2008 e publicado em 5.9.2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n° RE 705.423/SE.* Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 9.5.2013, DJe-099 divulgado em 24.5.2013 e publicado em 27.5.2013.

CAMPOS, Flávio Vilela. Painel 4: Modernização da gestão do IPTU - Sessão B. In: SEMINÁRIO DESAFIOS DO IPTU NO BRASIL. 2013. Brasília. *Painel 4.* Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2013. Disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/materiais/>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

CANADÁ. *Agreement on Internal Trade (AIT 2012).* Disponível em: <[http://www.ait-aci.ca/index\\_en/ait.htm](http://www.ait-aci.ca/index_en/ait.htm)>. Acesso em 04 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Canada Health Act.* Justice Laws Website. Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/C-6/page-1.html#docCont>>. Acesso em 20 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. *Federal Support to Provinces and Territories*. Canadian Department of Finance. Disponível em: <<http://www.fin.gc.ca/access/fedprov-eng.asp>>. Acesso em 20 mar. 2015.

CARDOSO, Marco Aurélio. Painel 1: Uma visão geral do IPTU. In: SEMINÁRIO DESAFIOS DO IPTU NO BRASIL. 2013. Brasília. *Painel 1*. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2013. Disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/materiais/>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

CARVALHO, André Castro. Mecanismos para a otimização do federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Editora Conceito. 2010.

CARVALHO, José Augusto Moreira. Federalismo e descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Editora Conceito. 2010.

CESARE, Claudia de. Painel 2: IPTU no financiamento das prefeituras. In: SEMINÁRIO DESAFIOS DO IPTU NO BRASIL. 2013. Brasília. *Painel 2*. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2013. Disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/materiais/>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

CIALDINI, Alexandre Sobreira. Painel 3: Dificuldades para cobrança do IPTU. In: SEMINÁRIO DESAFIOS DO IPTU NO BRASIL. 2013. Brasília. *Painel 3*. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2013. Disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/materiais/>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS - CNM. *Veto à nova lei de rateio do FPE prejudica Municípios e CNM calcula perdas*. Disponível em: <[http://www.cnm.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=23491:veto-a-nova-lei-de-rateio-do-fpe-prejudica-municipios-e-cnm-calcula-perdas&catid=67:financas&Itemid=186](http://www.cnm.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=23491:veto-a-nova-lei-de-rateio-do-fpe-prejudica-municipios-e-cnm-calcula-perdas&catid=67:financas&Itemid=186)>. Acesso em 11 mar. 2014.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS - CNM. XIII Marcha a Brasília em Defesa dos Municípios (slides). 2010.

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Editora Conceito. 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Repartição de Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Editora Conceito. 2010.

COSTA, Mauro Ricardo. Painel 3: Dificuldades para cobrança do IPTU. In: SEMINÁRIO DESAFIOS DO IPTU NO BRASIL. 2013. Brasília. *Painel 3*. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2013. Disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/materiais/>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

CUNHA, Egláisa Micheline Pontes. Painel 4: Modernização da Gestão do IPTU. In: SEMINÁRIO DESAFIOS DO IPTU NO BRASIL. 2013. Brasília. *Painel 4*. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2013. Disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/materiais/>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Autonomia dos governos locais em matéria tributária. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, Rio de Janeiro, v. 47, p. 1-12, 1957.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF). Ano-Base 2011. Rio de Janeiro: FIRJAN. 2013.

FELD, Lars P.; HAGEN, Jürgen Von. Federal Republic of Germany. In: SHAH, Anwar (Org.). *The Practice of Fiscal Federalism, Vol. 4*. Montreal: McGill-Queen's University Press. 2007.

GICHIRU, Wangari; HASSEMER, Jennifer; MAXIM, Corina; PHETCHAREUN, Riemsalio; WON, Dong Ah. *Sub-Central Tax Competition in Canada, The United States, Japan and South Korea*. Prepared for the Fiscal Federalism Network, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Workshop in International Public Affairs Public Affairs 860. Robert M. La Follette School of Public Affairs University of Wisconsin–Madison. Maio-2009.

IBGE. Produto Interno Bruto dos Municípios 2011. Análise dos resultados. Disponível em: <[ftp://ftp.ibge.gov.br/Pib\\_Municipios/2011/comentarios.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Pib_Municipios/2011/comentarios.pdf)>. Acesso em 6 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. *Tabela 1 – Posição ocupada pelos 100 maiores municípios, em relação ao Produto Interno Bruto a preços correntes e participações percentuais relativa e acumulada, segundo os municípios e as respectivas Unidades da Federação – 2011*. Disponível em: <[ftp://ftp.ibge.gov.br/Pib\\_Municipios/2011/pdf/tab01.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Pib_Municipios/2011/pdf/tab01.pdf)>. Acesso em 6 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. *Tabela 8 – Posição ocupada pelos 30 menores municípios, em relação ao Produto Interno Bruto a preços correntes e participações percentuais relativa e acumulada nas Grandes Regiões, segundo os municípios e as respectivas Unidades da Federação – 2011*. Disponível em: <[ftp://ftp.ibge.gov.br/Pib\\_Municipios/2011/pdf/tab08.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Pib_Municipios/2011/pdf/tab08.pdf)>. Acesso em 6 fev. 2015.

JORNAL O ESTADO DE SÃO PAULO. *TJ suspende lei do aumento do IPTU em SP – Órgão especial do tribunal decidiu conceder liminar pedida pela Fiesp e pelo PSDB, que consideram alta do imposto inconstitucional*. Disponível em:

<<http://sao-paulo.estadao.com.br/noticias/geral,tj-suspende-lei-do-aumento-do-iptu-em-sp,1107230>>. Acesso em 16 mar. 2014.

JORNAL O GLOBO. *Dos 92 prefeitos do Estado do Rio, 70% deles são alvo de investigação na Justiça*. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/rio/dos-92-prefeitos-do-estado-do-rio-70-deles-sao-alvo-de-investigacao-na-justica-15666462#ixzz3Wdi9GyCR> e <http://infograficos.oglobo.globo.com/rio/processos-prefeitos-rj.html>>. Acesso em 5 mai. 2015.

JORNAL O GLOBO. *Suspeito de desvio de verba pública, prefeito de Itaguaí é afastado do cargo*. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/rio/suspeito-de-desvio-de-verba-publica-prefeito-de-itagua-i-afastado-do-cargo-15746525>>. Acesso em 5 mai. 2015.

KUBLISCKAS, Wellington Márcio. Federalismo Fiscal e a Separação dos Poderes: Análise das hipóteses de “relacionamento cruzado” entre os órgãos de poder dos diferentes entes da Federação. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Editora Conceito. 2010.

LAMPREAVE, Patricia. Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union. *Bulletin for International Taxation*, v. 65, p. 1-18, 2011. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1932257>>. Acesso em 04 mar. 2014.

LINCOLN INSTITUTE OF LAND POLICY. Disponível em: <<https://www.lincolninst.edu/aboutlincoln/>>. Acesso em 5 mai. 2015.

LOBO, Rogério Leite. *Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris. 2006.

MELLO, Glaucia Rodrigues Torres de Oliveira; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Apontamentos sobre a compensação de dívidas mediante a utilização dos créditos de transferências constitucionais obrigatórias (art. 160, parágrafo único da Constituição). In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. XXII, p. 195-237, 2014.

MÜLLER, Guilherme. Painel 4: Modernização da gestão do IPTU. In: SEMINÁRIO DESAFIOS DO IPTU NO BRASIL. 2013. Brasília. *Painel 4*. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2013. Disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/materiais/>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

NETTO, Agostinho. Federalismo fiscal e o problema brasileiro. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. XXII, p. 425-460, 2014.

ORAIR, Rodrigo Octávio; ALENCAR, André Amorim. *Esforço Fiscal dos Municípios: indicadores de condicionalidade para o sistema de transferências intergovernamentais*. Tema IV - Tópicos Especiais de Finanças Públicas. XV Prêmio Tesouro Nacional. 2010.

PENHA, Marcos Bueno Brandão da. A solidariedade social como fundamento da progressividade dos impostos reais na Constituição Federal. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD*, Rio de Janeiro, V. 3, N. 3, p. 1-27, 2015.

\_\_\_\_\_. Repartição de competência tributária, participação no produto da arrecadação e concessão de incentivos fiscais: análise do julgamento do RE 572.762/SC pelo Supremo Tribunal Federal. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. XXII, p. 123-174, 2014.

PETROBRAS. *Fábrica de Fertilizantes Nitrogenados (Fafen)*. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/principais-operacoes/fabricas-de-fertilizantes/fabrica-de-fertilizantes-nitrogenados-fafen.htm>>. Acesso em 6 fev. 2015.

PETROBRAS. Gasodutos – Salvador. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/principais-operacoes/gasodutos/salvador.htm>>. Acesso em 6 fev. 2015.

REID, Bradford G. Gestão Fiscal e Política de Estabilização nos sistemas federais: a experiência da Argentina e do México. In: BOOTHE, Paul (Org.). *Relações fiscais em países federais: quatro artigos*. Ottawa: Fórum das Federações. 2003.

RIANI, Frederico Augusto D'Ávila. Autonomia financeira dos municípios brasileiros para a definição e execução de políticas públicas sociais – De uma visão geral à análise do Município de Juiz de Fora (2005 a 2010). *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Juiz de Fora – RPGMJF*, Belo Horizonte, ano 3, n. 3, p. 51-76, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo e guerra fiscal entre os estados. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. XXII, p. 379-399, 2014.

\_\_\_\_\_. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris. 2010.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência Tributária, Transferências Obrigatórias e Incentivos Fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Editora Conceito. 2010.

SCHWARTZ, Gerd; LIUKSILA, Claire. Argentina. In: TER-MINASSIAN, Teresa (Org.). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington DC: Fundo Monetário Internacional. 1997.

SHAH, Anwar. *Introduction: Principles of Fiscal Federalism*. Ottawa: Forum of Federations. 2007. Disponível em: <[http://www.forumfed.org/libdocs/Global\\_Dialogue/Book\\_4/BK4-en-int-Shah.pdf](http://www.forumfed.org/libdocs/Global_Dialogue/Book_4/BK4-en-int-Shah.pdf)>. Acesso em 4 dez. 2014.

SILVA, Alexandre Garrido da. Minimalismo, Democracia e Expertise: o Supremo Tribunal Federal diante de questões políticas e científicas complexas. *Revista de Direito do Estado – RDE*, Rio de Janeiro, ano 3, n. 12, p. 107-142, 2008.

SMOLKA, Martim Oscar. Painel 1: Uma visão geral do IPTU. In: SEMINÁRIO DESAFIOS DO IPTU NO BRASIL. 2013. Brasília. *Painel 1*. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2013. Disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/materiais/>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

STRECK, Lenio Luiz; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de; LIMA, Martonio Mont'alverne Barreto. *A nova perspectiva do Supremo Tribunal Federal sobre o controle difuso: mutação constitucional e limites da legitimidade da jurisdição constitucional*. 2007. Disponível em: <[http://leniostreck.com.br/index.php?option=com\\_docman&Itemid=40](http://leniostreck.com.br/index.php?option=com_docman&Itemid=40)>. Acesso em: 23 out. 2013.

SUPER, David. A. Rethinking fiscal federalism. *Harvard Law Review*, v. 118, n. 8, p. 2544-2652, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar. 2005.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume V – O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar. 2000.

UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Transferências de Recursos e Participação na Arrecadação Tributária: Uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Editora Conceito. 2010.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução e notas ao direito brasileiro: GRECO, Marco Aurelio. São Paulo: Malheiros. 2ª edição. 1999.

URRUTIA, Ana Victoria Sánchez. Mutación constitucional y fuerza normativa de la constitución. uma aproximación al origen del concepto. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madri, ano 20, n. 58, p. 105-135, 2000.

VALE. 2014: *A Vale em Parauapebas*. Disponível em: <<http://www.vale.com/PT/aboutvale/sustainability/links/LinksDownloadsDocuments/relatorio-vale-parauapebas-2014.pdf>>. Acesso em 6 fev. 2015.

WATTS, Ronald L. Processos de ajuste das relações financeiras federais: exemplos da Austrália e do Canadá. In: BOOTHE, Paul (Org.). *Relações fiscais em países federais: quatro artigos*. Ottawa: Fórum das Federações. 2003.

ZIMMERMANN, Augusto. Financial relations between Federal and State Governments in Australia: a critical appraisal. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. XXII, p. 109-120, 2014.

\_\_\_\_\_. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Iuris. 2005.