

CONSTITUIÇÕES ESTADUAIS E SISTEMA TRIBUTÁRIO: O DIREITO LOCAL EM BUSCA DE RELEVÂNCIA NORMATIVA EM FACE DA CRISE DO FEDERALISMO

STATE CONSTITUTIONS AND THE TAX SYSTEM: THE LOCAL LAW IN SEARCH
OF A RELEVANT RULE IN SIGHT OF THE FEDERALIST CRISIS

Recebido em	30/11/2022
Aprovado em	15/12/2022

João Paulo Mendes Neto¹
Sérgio Fiuza de Mello Mendes Filho²

RESUMO

No contexto da dogmática das fontes do direito tributário, o artigo visa a apresentar o estado do debate sobre o papel das Constituições Estaduais, para em seguida tratar de dois passos necessários ao aumento da relevância normativa do direito local. Primeiro, promover o debate hoje ausente entre doutrina tributária e as obras clássicas do constitucionalismo federativo brasileiro. Segundo, fazer o mapeamento analítico das normas tributárias das Constituições Estaduais, de forma a traçar os seus tipos e funções. Conclui-se com a exposição dos problemas em aberto e a proposição de uma agenda de pesquisa para incrementar a eficácia e a importância do direito constitucional local.

Palavras-chave: Sistema tributário; federalismo; Constituição; norma tributária.

ABSTRACT

In the context of tax legal scholarship, this paper presents the state of affairs about the functions undertaken by Subnational Constitutions and after considers two necessary steps for increasing the normative relevance of local law. First, promoting the missing discussion between tax legal doctrine and the classical works in Brazilian federative constitutionalism. Second, drawing an analytical map of tax norms put in Subnational Constitutions, in order to identify their classes and functions. In conclusion the paper shows open problems and

¹ Doutor em Direito Processual Tributário Constitucional na PUC-SP. Mestre em Direito Constitucional na linha Efetividade do Direito na PUC-SP. Especialista em Direito Tributário Constitucional e Processual Tributário na PUC-SP. Professor titular de Direito Tributário do Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Coordenador de pós-graduação lato sensu em Direito do CESUPA. Coordenador da especialização em Direito Tributário e Processual Tributário da CESUPA. Sócio na Mendes Advocacia e Consultoria. Ex Conselheiro titular do CARF. Foi Presidente da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará (AATP) (2018-2019). Foi Presidente da Comissão Especial de Direito Empresarial do Conselho Federal da OAB (2019). E-mail: jpauloneto@cesupa.br.

² Professor do CESUPA. Mestre e Doutor em Direito pela Faculdade de Direito do Largo de São Francisco (FD-USP). Advogado Associado no Silveira, Athias Soriano de Mello Guimaraes Pinheiro & Scaff- Advogados.

proposes a research agenda in view of elevating the efficacy and the importance of local constitutional law.

Keywords: Tax system; federalismo; constitution; tax rule.

1 INTRODUÇÃO

Há uma curiosa constatação que deveria ser o ponto de partida para qualquer reflexão sobre os trinta anos da Constituição do Estado do Pará. Trata-se da ostensiva e perturbadora indiferença que as normas constitucionais estaduais recebem entre estudantes e práticos do direito. E não se trata, de modo algum, de idiosincrasia de cidadãos e juristas do Norte do país.

O cenário incômodo é discretamente quebrado por um ou outro doutrinador que se depara com temas que não ocupam nada (ou quase nada) dos principais manuais e teses acadêmicas em direito constitucional. Acaba por se constituir um grupo restrito, no qual os poucos escolhidos pelo acaso da afeição temática (ou pela pura necessidade prático-profissional) passam a assumir a identidade de quem vai se dedicar, em um misto de destemor e generosidade, ao direito constitucional estadual, esta coisa tão fora de moda a ponto de uma dedicada e capaz estudante de direito graduar-se com louvor sem precisar ler sequer alguns poucos trechos da Carta Política paraense, ratificada em 05 de outubro de 1989.

Se pensarmos no direito tributário depositado nas Constituições Estaduais, vemos que a preterição é ainda mais evidente, na medida em que a já balzaquiana Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional, com mais de meio século de vigência, concentram as análises doutrinárias e dominam as questões de direito apreciadas nos tribunais.

Coloca-se, aqui, o paradoxo: se há um truísmo sedimentado sobre as Constituições Estaduais, este diz respeito ao reconhecimento de que o exercício do chamado “poder constituinte decorrente” expressa, maximamente, a autonomia política e organizativa dos entes parciais de uma federação fundada no ideal de descentralizar poderes e responsabilidades, bem como os meios (inclusive, financeiros) para realizar os objetivos compartilhados.

Cientes do espectro pouco convidativo e incerto, nossa pretensão é tatear indícios normativos e doutrinários para oferecer uma leitura sensata das funções que as normas constitucionais estaduais cumprem no direito tributário brasileiro, bem como esboçar um quadro de problemas relevantes que tais normas trazem para a ordem jurídica desenhada a partir da Constituição de 1988 para mediar a relação entre Estado Fiscal e contribuintes.

2 CONSTITUIÇÕES ESTADUAIS SÃO FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO?

A pergunta que abre este tópico, por mais estranha que pareça, não é sem sentido.

Se formos perquirir os textos das vinte e seis Constituições Estaduais vigentes (a lembrar que o Distrito Federal é regido por Lei Orgânica), é seguro que encontraremos normas que tratam das competências tributárias, das limitações ao poder de tributar (princípios, imunidades), do regime das isenções e demais incentivos fiscais, sem contar aquelas que apontam para leis complementares estaduais sobre matéria tributária. Não cabe, pois, questionar a existência de enunciados normativos que veiculam conteúdos ligados às obrigações tributárias.

O que cabe questionar, efetivamente, é a função (ou o conjunto de funções) que as normas constitucionais estaduais cumprem na estrutura do sistema tributário brasileiro, tal como desenhado pela Constituição de 1988 e pelas normas gerais do Código Tributário Nacional, absorvidas pela ordem constitucional vigente para assegurar a unidade mínima que a tributação deve guardar em uma federação.

O problema levantado ganha conotação mais clara quando se consideram três aspectos que insinuem a irrelevância das Constituições Estaduais para a composição do sistema jurídico-tributário brasileiro.

Em primeiro lugar, coloca-se o aspecto normativo. A despeito das regras constantes do art. 25, *caput* e do art. 75, p. único, da Constituição Federal, acompanhadas do preceito do art. 11 do ADCT, não se encontra qualquer menção especial ao papel que as normas constitucionais estaduais devem exercer no sistema tributário nacional. Não há, de modo explícito, qualquer fragmento textual que permita extrair uma norma de competência que esclareça a função específica dos constituintes estaduais em matéria tributária. O que se encontra, no art. 34, § 3º do ADCT, é a indicação de que, promulgada a Constituição Federal, todos os entes federativos -- União, Estados, Distrito Federal e Municípios -- “poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto”.

Embora editado sob a vigência da Constituição de 1946 (que previa, em seu art. 18, a auto-organização dos Estados por meio de Constituição própria), o Código Tributário Nacional (CTN) não aponta nominalmente as Constituições Estaduais entre as fontes normativas abrangidas pela expressão “legislação tributária”, que, segundo o art. 96, “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares”, estas arroladas no art. 100.

O lapso do Código não deve ser levado tão longe. O art. 2º é claro ao incluir, entre as normas do sistema tributário nacional, as Constituições e leis estaduais, “nos limites das

respectivas competências”. Este trecho destacado não gerou, desde a promulgação do CTN, qualquer preocupação especial da doutrina tributária com o delineamento da competência específica das Constituições Estaduais; prevaleceu sempre o foco na própria repartição de competências para tributar entre os entes da federação e a consequente busca por evitar ou ajustar os eventuais “conflitos de competência” surgidos.

Uma pista mais segura vem do art. 6º do Código. Após enunciar que a “atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena”, aponta que o contrapeso às competências atribuídas -- as chamadas “limitações” -- podem estar contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios.

Outros dois fragmentos do CTN sugerem que as Constituições Estaduais podem ter alguma função especial a cumprir no sistema tributário. O art. 80, ao regular a competência para a instituição e cobrança de taxas, estabelece que as atribuições correlatas (para exercício do poder de polícia ou para oferta de serviços específicos e divisíveis) são aquelas definidas pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados e pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios.

Por último, encontra-se a disposição do art. 110, tantas vezes examinada nos mais de cinquenta anos de vigência do CTN. Embora tratado sob a perspectiva da oposição entre “autonomistas” do direito tributário e aqueles curvados ao “império do direito privado”, o enunciado nos interessa sob outra medida: as Constituições dos Estados participam, de alguma maneira (que remanesce não diferenciada), da definição das competências tributárias e das limitações colocadas a elas. Por conta disso, a lei tributária -- a lei que institui tributos específicos -- deve “prestar contas” também às normas constitucionais estaduais e aos conceitos que ela emprega, sob pena de carecer de validade.

Deste primeiro aspecto -- normativo, por assim dizer --, é possível extrair que as Constituições Estaduais colocam-se em uma zona cinzenta, operam à semelhança do lusco-fusco: sabe-se que carregam alguma luz -- a função possível na normatividade tributária --, mas se trata, a partir dos textos da Constituição de 1988 e do CTN, de uma luminosidade que oscila entre a baixa intensidade (em potencial, são normas prescindíveis e sem relevância prática para o Fisco e para os contribuintes) e as sombras da incompreensão (problema da doutrina) e da deficiência de uso (problema da política).

O segundo aspecto que serve de indício da hesitação com que se costumam tratar as Constituições Estaduais no campo tributário concerne à lacuna intelectual que o assunto experimenta em um dos mais produtivos setores da dogmática jurídica brasileira.

A doutrina do direito tributário -- e o mesmo se pode dizer, considerados os recortes didáticos em uso, da doutrina do direito financeiro -- não revela, até onde se conseguiu perquirir³, qualquer esforço sistemático para captar os problemas de hierarquia, função e relacionamento estrutural das normas constitucionais estaduais sobre tributação.

A parcela pequena da doutrina que escapa à omissão total do tema costuma tratá-lo de forma breve e pouco crítica, limitando-se a elencar as Constituições Estaduais entre as fontes do direito tributário e, no máximo, indicando a compatibilidade que devem guardar com a Constituição Federal. (KFOURI JR., 2018, cap. 1, subitem 1.14; MARTINS, 2009).

De modo pontual, também se encontram soluções tão arrojadas quanto desprovidas de justificção sobre o que cabe às Constituições Estaduais na esfera da tributação: “A Constituição Estadual não cria tributos, mas promove um detalhamento da disciplina normativa aplicável à tributação estadual podendo aumentar o rol de garantias estabelecidas em favor do contribuinte. Infelizmente, o que se observa na maioria das Constituições Estaduais é uma simples repetição das regras tributárias previstas na Constituição Federal. As CEs não podem conceder isenções fiscais. [...] É vedado às Constituições Estaduais suprimir ou reduzir o alcance de qualquer princípio tributário, imunidade ou garantia assegurada ao contribuinte na Constituição Federal”. (MAZZA, 2018, cap. 1, subitem 1.15.3.9).

No tom inverso, aparece a análise mais paciente de Roque Carrazza (2017, p. 181-188). Em diálogo com as obras dos constitucionalistas brasileiros⁴ que cuidam de decifrar a tensão entre autonomia e restrição que distingue o “poder constituinte decorrente” dos estados em uma federação, o autor conduz sua formulação a partir do conceito de “princípios constitucionais sensíveis” e recorre a soluções metafóricas como “unidade dentro da diversidade” para atender ao “espírito da Federação”.

A dificuldade da análise oferecida consiste na extrema abstração dos conceitos utilizados e das proposições formuladas. Salvo a consideração expressa da possibilidade de não se instituir o controle concentrado de constitucionalidade nos estados-membros e da necessidade de seguir os princípios do processo legislativo colocados na Constituição Federal, nenhum problema concreto dos textos constitucionais estaduais é abordado, mesmo havendo crescente jurisprudência do STF sobre possibilidades e limites à auto-organização política dos estados por meio de suas Constituições. A mesma distância dos problemas concretos e

³ Foram consultadas quase duas dezenas de manuais e cursos de direito tributário e direito constitucional tributário, bem como pesquisadas as principais bases acadêmicas digitais para a identificação de artigos em periódicos.

⁴ São citados Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Oswaldo Trigueiro, Michel Temer, Anna Cândida Ferraz.

comportamentos institucionais é mantida quando o autor aborda a autonomia municipal, especialmente quando confrontada às regulações constantes das Cartas Estaduais; limita-se, portanto, a reforçar o valor dos Municípios, sem dar precisão a possíveis ameaças em suas prerrogativas que União ou Estados de fato lhes impõem.

Há um terceiro aspecto -- que podemos tratar como empírico -- que, como os anteriores, reforça a suspeita de que as Constituições Estaduais são candidatas a ocupar o papel de artefato jurídico necessariamente simbólico quando colocada no cenário das normas de tributação.

Os cientistas políticos que observam em detalhe as idas e vindas das relações federativas efetivamente travadas no Brasil já constataram que “As constituições estaduais brasileiras emulam a Carta Federal, mimetizando sua estrutura e reproduzindo literalmente suas normas” (COUTO e ABSHER-BELLON, 2018, p. 321), seja por imitação ou por coerção promovida, especialmente, pela tendência “centralista” do STF -- notadamente, na construção que faz do chamado “princípio da simetria”, tema que será tratado adiante -- no controle de constitucionalidade das normas estaduais (e, ainda, pelos tribunais estaduais, que reforçam os traços da Constituição Federal reproduzidos nas Cartas Estaduais quando aferem a validade das leis estaduais).

Os estudos empíricos sobre a experiência constitucional da federação moldada em 1988 mostra que “(...) as regras sobre as competências, recursos e políticas públicas das entidades subnacionais são capítulos detalhados da Constituição, deixando pouca margem de manobra para iniciativas específicas. (...) o Supremo Tribunal Federal (STF) vem decidindo sistematicamente que as constituições e as leis estaduais reflitam os dispositivos federais ou são monopólios federais, o que impõe uma hierarquia das normas constitucionais e legais, apesar da Constituição não explicitar tal princípio” (SOUZA, 2005, p. 105).

Em outra chave de leitura, menos institucional e mais centrada na cidadania política, é certo que não se constitui no povo de cada estado-membro um autêntico “sentimento constitucional” em direção às Constituições Estaduais. Não há um engajamento cívico mínimo a ponto de se formular a identidade política do povo de cada estado-membro a partir de escolhas deliberadas que foram vertidas em normas das Constituições subnacionais.

Além das dificuldades acumuladas pelo modelo de federação vertical que distingue a história constitucional brasileira, nota-se que a própria determinação para que as Constituições Estaduais fossem gestadas em um ano, a partir da promulgação da Carta de 1988 (art. 11 do ADCT), contribuiu para que se instalasse entre os constituintes estaduais um temperamento pragmático e resolutivo, em iniludível economia de meios (do que vai derivar a

já aludida reprodução ampla do modelo organizativo que a Constituição de 1988 estabeleceu para a União).

3 TORNANDO AS CONSTITUIÇÕES ESTADUAIS INTERESSANTES, PRIMEIRO PASSO: O DEBATE ENTRE OS CONSTITUCIONALISTAS

É possível, com algum esforço analítico e disposição a explorar detalhes, construir um mapa útil para a dogmática do direito tributário orientar-se e, mais adiante, embarcar em explorações mais profundas sobre as normas constitucionais estaduais.

A porta de entrada para alcançar tal objetivo não pode ser, como já exposto, a consideração direta dos dispositivos da Constituição de 1988 e do CTN que versam sobre as Cartas Estaduais. Afinal, a carência de reflexão doutrinária (no campo do direito tributário, diga-se) e, também, de desenvolvimento jurisprudencial de tais disposições normativas prenuncia que fazer exercícios hipotéticos de possíveis sentidos relevantes para o constitucionalismo estadual tende a recair naquilo que já criticamos: a ideação incapaz de fugir de abstrações que se autoalimentam e seguem incólumes na tarefa deixar os conceitos e princípios tão vagos a ponto de não gerarem diferença prática (ou, pelo menos, de deixar escondidas que consequências são produzidas, tudo pelo conforto de não precisar enfrentar problemas concretos).

A maneira que se afigura mais prudente de começar é olhar para o debate mais vasto e mais antigo que diz respeito aos limites que a Constituição Federal estabeleceu para que os constituintes estaduais, investidos do dito “poder constituinte decorrente”, realizassem a autonomia política federativa e lhe dessem configuração normativa. Embora essa direção não nos ofereça extensão considerável de trabalhos doutrinários, é certo que os constitucionalistas têm despendido energia e encaminhado as questões relevantes com uma atenção cada vez maior ao papel do Supremo Tribunal Federal na definição das bases do federalismo brasileiro.

Na sala de espera da elaboração das Constituições Estaduais (a lembrar, novamente, do intervalo de um ano dado para a confecção das Cartas), o debate sobre “limites x autonomia” se desenrolava a partir de uma específica chave teórica: diante da economia do texto da Constituição de 1988, buscava-se responder quais eram as normas que deveriam ser duplicadas, reproduzidas pelos constituintes estaduais, sob pena de invalidade das soluções locais alternativas.

Esse momento inicial de consideração das vinculações jurídicas do federalismo -- e, em contraface, das zonas de autonomia e liberdade de conformação dos estados-membros --

foi fortemente pautado pelo debate herdado da Constituição de 1967, cujo artigo 13⁵ (repetido, com pequenos detalhes adicionais, na Emenda de 1969) arrolou diversas matérias e regras que os estados deveriam, sem desvios, incutir em suas Constituições.

Para nossa tradição constitucional, a solução “verticalizada” de 1967 representava um novo padrão, na medida em que o texto de 1946 nada explicita (limita-se, em seu artigo 112, a indicar que, enquanto não promulgadas as Constituições estaduais, os estados “serão administrados de conformidade com a legislação vigente na data da promulgação deste Ato”).

A Constituição de 1967, além do mencionado artigo 13, proibiu a adoção de decretos-leis pelos estados, permitindo a introdução de leis delegadas.⁶ A relevância do dever de adaptação das Constituições Estaduais era tão intensa -- o que ratifica a tendência centralista, desconfiada da autonomia local, dos governos militares -- que o artigo 188 deu prazo de sessenta dias para que os ajustes à Constituição Federal fossem promovidos, “findo esse prazo, considerar-se-ão incorporadas automaticamente às cartas estaduais”. Cuidou-se, ainda, de fazer um regulamento (Decreto-lei n. 216/1967) para orientar, especificamente, o processo de adaptação, “considerando que a adaptação das Constituições dos Estados às normas da Constituição Federal promulgada a 24 de janeiro de 1967 é matéria de segurança nacional”.⁷

Vê-se, portanto, que a solução aberta do texto constitucional de 1988 colocou o desafio aos nossos publicistas: a expansão do ideal de autonomia federativa não se acomoda bem à herança vertical dos textos de 1967 e 1969, mas o modelo de “lista mínima” (que não era curta, vale dizer) do que deve ser reproduzido nas Constituições Estaduais é o que se tinha como referência imediata, uma vez que 1946 já se colocava distante. Submeter tal modelo a uma “terapia autonomista” era o primeiro passo, para depois captar a Constituição de 1988 por ela mesma.

⁵ Art 13 - Os Estados se organizam e se regem pelas Constituições e pelas leis que adotarem, respeitados, dentre outros princípios estabelecidos nesta Constituição, os seguintes:

I - os mencionados no art. 10, n.º VII;

II - a forma de investidura nos cargos eletivos;

III - o processo legislativo;

IV - a elaboração orçamentária e a fiscalização orçamentária e financeira, inclusive a aplicação dos recursos recebidos da União e atribuídos aos Municípios;

V - as normas relativas aos funcionários públicos;

VI - proibição de pagar a Deputados estaduais mais de dois terços dos subsídios atribuídos aos Deputados federais;

VII - a emissão de títulos da dívida pública fora dos limites estabelecidos por lei federal.

VIII - a aplicação, aos servidores estaduais e municipais, de limites máximos de retribuição estabelecidos, em lei federal.

⁶ Art. 188, parágrafo único - As Constituições dos Estados poderão adotar o regime de leis delegadas, proibidos os decretos-leis.

⁷ Para um panorama da época, ver o artigo de Caio Tácito (2013), em que se analisam as características da Constituição de 1967 quanto às competências legislativas dos estados-membros e os caminhos a serem percorridos para adaptação das Cartas locais.

O exemplar de reflexão doutrinária desta fase inicial é Raul Machado Horta, catedrático de direito constitucional da UFMG.⁸ A partir do conceito de “normas centrais” da Constituição (subdivididas em “princípios desta Constituição”, que coincidem com os chamados “princípios constitucionais sensíveis”; princípios constitucionais estabelecidos, que são as normas fundamentais de diferentes “setores” do texto constitucional; normas de competência dos estados e normas de preordenação)⁹, vai diagramar o quê e com que intensidade deve ser replicado pelos estados em seus textos constitucionais.

Apesar de indisponível àquela altura um trabalho conformador do Supremo Tribunal Federal -- afinal, o texto de 1988 ainda estava “em aquecimento --, Horta não descarta do que a Corte decidiu desde a introdução da “representação de inconstitucionalidade” na Constituição de 1946 e, assim, faz breve histórico de casos levados ao STF sobre normas constitucionais estaduais.¹⁰

A inspeção aguda que Machado Horta realiza lhe permite, em tom que hoje nos soa quase como profecia, reconhecer que ao Supremo Tribunal Federal será a peça-chave da identificação do que contará como “norma central” e, por consequência, qual a margem de autonomia que os estados-membros terão para moldar, criativamente, as suas instituições.

O trecho permite captar a fineza -- e, mais relevante, a atualidade -- da leitura oferecida pelo autor: “A atividade censória do Supremo, quando exerce o controle da constitucionalidade das Constituições dos Estados, reflete na sua intensidade, maior ou menor, o volume das normas centrais e o próprio estilo da Constituição Federal. [...] A intensidade ou o abrandamento do controle da constitucionalidade das Constituições dos Estados e de seu poder de organização, pelo Supremo Tribunal Federal, dependerá da prevalência de uma destas tendências: a tendência no rumo da maior liberdade organizatória no âmbito das competências exclusivas dos Estados, que atenuará o controle, ou a tendência ao controle mais intenso da competência organizatória, seja em decorrência do maior volume

⁸ A despeito do caráter precursor da obra de Horta, há outros(as) que escrevem no “calor da hora” em que chega a nova Constituição: Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Carlos Alcântara Machado, Anna Cândida Ferraz, José Afonso da Silva, Adilson Dallari, Regis de Oliveira.

⁹ A classificação das normas é reiterada em vários escritos. Por todos, ver Horta (1988). O conceito de “normas centrais” será vinculado ao conceito de “normas de reprodução”, para apartar aqueles preceitos federais que são meramente opcionais para o constituinte estadual (a estes, se reserva o rótulo “normas de imitação”).

¹⁰ Nessa linha, o autor alerta que “O controle das Constituições Estaduais não se limita ao conteúdo material de suas normas, para verificar a correspondência entre as normas estaduais e as normas constitucionais federais. Ampliando a técnica do controle e acentuando o seu rigor, a Representação de Inconstitucionalidade tem levado o Supremo a declarar a inconstitucionalidade de Emendas à Constituição de Estados, por inconstitucionalidade formal ou vício formal, quando a Emenda transporta para o domínio da Constituição matéria de lei ordinária, de modo a contornar o impedimento de sua iniciativa pelo legislador ordinário, em face da iniciativa constitucionalmente reservada ao governador do Estado, no quadro de sua competência de natureza financeira” (HORTA, 1989, p. 27).

dos temas que se espriam na Constituição Federal expansiva, seja pela amplitude conceitual das normas centrais” (HORTA, 1989, 9. 27-29).

À altura dos preparativos para o plebiscito convocado para abril de 1993, quando se recolocou sob consulta popular a decisão política fundamental sobre forma e sistema de governo (monarquia ou república; presidencialismo ou parlamentarismo), Machado Horta apontava que, se o sistema parlamentar fosse vencedor, o Em face desses pressupostos, o futuro constituinte estadual, se o parlamentarismo obtivesse a preferência popular no plebiscito, os constituintes estaduais precisariam extrair da Constituição Federal remodelada as regras de organização e funcionamento do regime parlamentar, em um verdadeiro “trabalho de transplantação e de reprodução de normas constitucionais federais em que a predominante simetria constitucional poderá [poderia], em regras não essenciais, receber abrandamentos em função de peculiaridades estaduais” (HORTA, 1993, p. 22).

Sem dar-se conta e mesmo sem dar-lhe maior feição técnica, o professor mineiro utilizou o conceito que, a partir de meados da década de noventa, tornou-se a pedra de toque das discussões sobre o enquadramento normativo do poder constituinte dos estados-membros: simetria, com frequência rotulado “princípio da simetria”.

Vejamos o que fizeram os constitucionalistas brasileiros nesta nova fase, na qual o Supremo Tribunal Federal dará, cada vez mais, o rumo -- para alguns intérpretes da Corte, a falta de rumo -- daquilo que é inescapável, vinculante às Constituições Estaduais.

A prenunciada incerteza sobre qual tendência o STF assumiria na identificação, interpretação e aplicação das “normas centrais” em direção aos estados-membros encontrou no “princípio da simetria” -- o candidato mais recorrente para cumprir o papel de fundamento das imposições e vedações dirigidas às escolhas constitucionais estaduais. O Tribunal passou a atribuir ao princípio o papel de delimitar as situações -- cada vez em maior número e variedade -- que, necessariamente, demandam a observância estrita do “modelo federal”.

Com a intensificação do controle de constitucionalidade das Constituições Estaduais pelo STF, instala-se no fim da década de 1990 um claro descompasso entre jurisdição e reflexão doutrinária: a expansão do poder da Corte Suprema na definição das bases normativas do federalismo não será acompanhada em ritmo pelo trabalho da dogmática constitucional, sem dúvida intimidada com a constante -- e, não raro, incoerente -- invocação do “princípio da simetria” e, ao mesmo tempo, sem instrumentos conceituais e metódicos capazes de preencher de conteúdo e emprestar consistência à “fórmula mágica” -- sem densidade semântica e útil apenas como recurso discursivo -- em que se converteu a simetria.

Isto tudo sem contar o que tem sido, mais recentemente, a objeção mais forte dirigida ao STF pela doutrina constitucional (não mais desconcertada e já ativa em sua tarefa de controle e crítica¹¹): a simetria assumiu a função retórica de legitimar uma tendência fortemente centralizadora, adversa à autonomia dos estados-membros, que o STF encampou no controle concentrado das normas constitucionais estaduais. A despeito da promessa de desconcentração do poder trazida pela Constituição de 1988, testemunha-se uma espécie de *revival* jurisprudencial da lista extensa de normas explícitas que as Cartas de 1967 e 1969 ordenavam observância estrita pelos entes subnacionais.

A construção judicial da simetria pós-1988 e, logo, da inclinação centralista do STF parece ter sido gestada num debate havido na própria Corte durante o julgamento da medida liminar na ação direta de inconstitucionalidade n. 216¹², relativa a normas constitucionais estaduais do Estado da Paraíba, as quais geravam aumento de despesa¹³ e, por isso, deveriam ser de iniciativa reservada do chefe do Executivo, tal como firmado no “acervo expressivo de limitações dessa autonomia local” constante dos “padrões jurídicos federais” (expressões empregadas pelo Ministro Celso de Mello, que foi relator para o acórdão).

É curioso ver que, no caso, a questão da simetria tratada na petição inicial não dizia respeito ao processo legislativo, mas aos efeitos conferidos ao tempo de serviço no setor privado cumprido por servidor público. Não fosse a intervenção pontual do Ministro Moreira Alves, a questão sequer teria sido debatida. A notar, ainda, que o relator original, Ministro Célio Borja, considerou inexistente o dever de “simetria compulsória” quanto à iniciativa para legislar sob o argumento de que a reprodução local das normas de processo legislativo era expressa nos textos constitucionais de 1967 e 1969 e, por não ter sido repetida no texto de 1988, deveria ser tida como não cogente para os estados-membros.

Não se pode olvidar o fato de que, nos últimos quinze anos, a doutrina constitucional ocupou-se de modo crescente com a estrutura normativa da federação brasileira e, com espírito escrutinador, rastreou o comportamento do Supremo Tribunal Federal nos vários

¹¹ Nesse sentido, Rodriguez (2012).

¹² A ação direta de inconstitucionalidade n. 89, embora trate de matéria semelhante, somente foi julgada em 1993.

¹³ Passa despercebido em todas as sessões de julgamento da ação direta de inconstitucionalidade n. 216 o fato de que o aumento de despesa estava sendo introduzido pelo próprio constituinte estadual, e não pelo Poder Legislativo local por meio de lei ordinária. Nenhuma distinção especial se fez quanto a isso, mesmo que fosse para ratificar a conclusão de que o constituinte estadual sujeita-se a idênticos bloqueios para legislar quando comparado ao Legislativo Federal. Veja-se que a inconstitucionalidade reclamada não era de regra da Constituição Estadual que retira iniciativa privativa do chefe do Executivo para leis que aumentem despesa, mas, sim, de regra da própria Constituição da Paraíba que implicava em incremento da despesa orçamentária.

casos de controle concentrado das normas constitucionais estaduais.¹⁴ Mesmo assim, a captação dos detalhes das normas tributárias locais ainda não floresceu.

4 TORNANDO AS CONSTITUIÇÕES ESTADUAIS INTERESSANTES, SEGUNDO PASSO: EM BUSCA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

O que se revela sintomático para os interessados no sistema tributário brasileiro é constatar que, mesmo com o entusiasmo da dogmática jurídico-constitucional, a análise das normas tributárias das Constituições Estaduais passou ao largo das construções dos juristas. Além das propostas de reformulação da classificação doutrinária tradicional (leia-se, aquela lançada por Machado Horta nos anos 1960) das normas da Constituição Federal em face do vínculo que estabelecem com o poder constituinte decorrente, o acompanhamento detalhado da jurisprudência do STF tem seus temas prediletos: prerrogativa de foro, perda de mandato parlamentar, poderes das comissões parlamentares de inquérito, reeleição para membro de mesa da Assembleia Legislativa, nomeação do chefe do Ministério Público Estadual, licença para viajar ao governador, pensão vitalícia a ex-governador.

Tomada as repartições do bazar de ideias dos juristas, vê-se, como antes se mostrou, que os tributaristas não são absorvidos pelos debates sobre simetria e afins. No máximo, aceitam indicar que as normas de discriminação das competências tributárias e as normas que definem limitações ao poder de tributar (princípios, imunidades) são preceitos de reprodução obrigatória, que não podem ser reformulados ou tangenciados pelos seus destinatários -- os entes federativos -- quando forem instituir tributos por meio de lei. E mais não se diz.

Em vista de preencher essa lacuna compartilhada entre o debate sobre o constitucionalismo estadual e a discussão sobre a estrutura jurídica do sistema tributário, a estratégia adotada envolve três linhas de ação: a) verificar empiricamente o texto de cada Constituição Estadual, em busca de normas significativas para o direito tributário e financeiro e, após a identificação das normas, categorizá-las em agregados significativos (por exemplo, normas sobre iniciativa para legislar, normas sobre princípios etc.); b) encontrar ações do controle concentrado de constitucionalidade em face da Constituição Federal, nas quais o objeto do questionamento seja ao menos uma das normas tributárias das Constituições Estaduais; c) encontrar ações do controle concentrado de constitucionalidade em face das Constituições Estaduais (feito perante os Tribunais de Justiça dos Estados), nas quais ao

¹⁴ Ver, entre muitos, Araújo (2008); Leoncy (2011); e Pires (2018).

menos uma das normas tributárias das Constituições Estaduais seja o parâmetro em face do qual se afere a validade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais.

A pesquisa empreendida ainda se encontra em estágio inicial e revela uma experimentação metodológica a ser ainda refinada. Aqui, embora as três estratégias tenham sido adotadas, somente a primeira delas foi empreendida de modo sistemático (em vista, também, das dimensões deste artigo), ao passo que a última foi minimamente empregada. Adiante, apresentam-se os resultados do que se obteve até o momento.

4.1 MAPEANDO NORMAS

Um grupo de enunciados normativos¹⁵ encontrado nas Constituições Estaduais trata das competências tributárias e das limitações ao poder de tributar. Podemos subdividi-lo em três categorias: a) normas que instituem princípios e vedações; b) normas que instituem imunidades; c) normas interpretativas sobre as normas da Constituição Federal (sejam elas de competência, sobre imunidades ou sobre princípios e vedações).

O primeiro subgrupo encontra alguns casos interessantes. Os Estados de Minas Gerais (art. 152, § 1º) e Santa Catarina (art. 128, § 5º) introduzem em suas Constituições o que podemos chamar “anterioridade nonagesimal especial”. Em vez da mera replicação da regra do artigo 150, III, “c” da Constituição Federal, as normas locais preveem que não se admite, no intervalo de noventa dias antes do término da sessão legislativa, a apresentação de projeto de lei que institua ou aumente tributos. Quer dizer, portanto, que um projeto de lei somente será aprovado no mesmo exercício financeiro em que é apresentado se for encaminhado à Assembleia Legislativa até noventa dias antes do encerramento de seus trabalhos no exercício.¹⁶ O Tribunal de Justiça de Minas Gerais já se pronunciou em algumas ocasiões, inclusive de controle concentrado de normas municipais, afirmando que as limitações do poder de tributar constantes da Constituição do Estado de Minas Gerais devem ser observadas sem desvios pelos municípios.

Vedação inovadora também aparece na Constituição do Mato Grosso do Sul. Seu artigo 148 proíbe a concessão de anistia ou isenção fiscal no último exercício de cada legislatura, salvo no caso de calamidade pública definidos em lei. A seu turno, a Paraíba constitucionalizou a reserva de lei para as normas do processo administrativo fiscal (art. 156, § 4).

¹⁵ Para simplificação da linguagem e sem qualquer compromisso teórico, utilizam-se alternadamente as expressões “enunciados normativos” (ou “textos normativos”) e “normas”.

¹⁶ Sobre o tema, ver um dos poucos trabalhos que se ocupam do direito tributário estadual: Moreira (2014).

No interior primeiro agregado, encontram-se certas normas que merecem destaque. São aquelas que delimitam a competência tributária para isentar, vulgarmente tratada como a contraface do poder de tributar (costuma-se dizer: “quem pode tributar, pode isentar”; “só pode isentar quem pode tributar”).

De um lado, põem-se os enunciados das Constituições Estaduais que impõem ao legislador um dever de introduzir isenções¹⁷. O problema prático, aqui, diz respeito à configuração, ou não, de omissão ilegal (ou melhor, inconstitucional) caso não aprovada a lei isentiva cuja elaboração os constituintes estaduais ordenaram¹⁸. Se for entendido que existe um dever jurídico exigível, enquanto contraparte de um direito subjetivo (de certa categoria de pessoas ou de praticantes de determinadas atividades), é mais sensato agregar tais normas àquelas que introduzem imunidades.

De outro, apresentam-se as normas constitucionais locais que proíbem a concessão de isenções e certos pessoas ou atividades¹⁹. Desta feita, são preceitos que retalham a decisão política de evitar a incidência da norma de tributação. Não seria despropositado dizer que, em tais situações, a facultatividade do exercício da competência para instituir tributo é esmaecida.

¹⁷ No Amapá, há indicação de isenções que deverão ser firmadas para o ICMS incidente sobre os produtos componentes da cesta básica, bem como sobre os insumos e mercadorias adquiridos por pequenos produtores rurais, destinados a suas atividades produtivas, desde que voltadas para a produção da cesta básica (art. 16, I). Quanto ao IPVA, deverão ser isentos os veículos automotores utilizados como táxi pelos proprietários, quando tal atividade constitua a única fonte de renda do beneficiário (art. 16, II). Na Paraíba, deverão receber isenção as máquinas e implementos agrícolas do pequeno produtor rural, e da micro e pequena empresa, inclusive veículos utilizados no transporte de sua produção (art. 182). Pernambuco, de forma similar, manda exonerar os tributos sobre a maquinaria agrícola e os veículos de tração animal do pequeno produtor rural, além dos corretivos do solo e os adubos produzidos no próprio Estado (art. 151, § 2º). Em São Paulo, ordena-se instituir isenção do imposto sobre transmissão *causa mortis* relativo a imóvel de pequeno valor (art. 166).

¹⁸ O problema de fundo diz respeito à carga normativa dos enunciados: ou são deveres de agir, ou são poderes não constrangidos que receberam do constituinte estadual somente um conselho, talvez uma sugestão persuasiva.

¹⁹ O Amapá veda a concessão de incentivos e isenções fiscais às empresas que não observem normas de proteção ambiental, de saúde e de segurança do trabalho (art. 193). No Amazonas, proibição de isentar empresas que violam normas ambientais não poderá usufruir de privilégios, incentivos, estímulos, isenções ou concessões de qualquer natureza o empreendimento ou pessoa jurídica responsável que se encontre inadimplente com a União, Estado ou Município em relação à obrigatoriedade de licenciamento ambiental (art. 237, § 4º). A Carta maranhense rejeita o aproveitamento de incentivos fiscais por quem estiver em débito com a seguridade social (art. 204, § 2º). A Constituição do Mato Grosso, supondo com isso estimular a educação pública, proibição qualquer forma de isenção da atividade de ensino privado (art. 245, § 2º). No Mato Grosso do Sul, são as instituições de saúde com fins lucrativos que são descartadas de qualquer mecanismo de abrandamento fiscal (art. 176, § 2º). O Rio de Janeiro incluiu em seu texto constitucional que “O Estado não subvencionará nem beneficiará, com isenção ou redução de tributos, taxas, tarifas, ou quaisquer outras vantagens, as entidades dedicadas a atividades educacionais, culturais, hospitalares, sanitárias, esportivas ou recreativas, cujos atos constitutivos e estatutos não disponham expressamente esses fins exclusivamente filantrópicos e não lucrativos, ou que, de forma direta ou indireta, remunerem seus instituidores, diretores, sócios ou mantenedores” (art. 77, § 9º).

As normas que introduzem imunidades estaduais, por assim dizer, demandam uma discussão conceitual apurada da qual será possível apenas tocar a superfície, como faremos adiante. Começemos com os exemplos.

O Maranhão afasta a não incidência de IPVA das ambulâncias destinadas à saúde pública, dos veículos diplomáticos e dos veículos nacionais com mais de vinte anos (e importados com mais de trinta anos. É a regra do art. 127, § 13.

Algumas imunidades pesam diretamente sobre tributos relativos a bens imóveis. A Constituição do Mato Grosso veda a instituição de impostos estaduais e municipais sobre “os imóveis tombados pelos órgãos competentes” (art. 150, VI, “d”). Abrangendo todos os tributos estaduais e municipais, Sergipe “isenta” as áreas de particulares destinadas a reservas ecológicas (art. 237). No Rio Grande do Sul, o ITCMD “não incidirá sobre pequenos quinhões ou pequenos lotes transmitidos a herdeiros e a beneficiários de poucos recursos econômicos, conforme definido em lei” (art. 145, § 2º).

A Constituição baiana, em vista de fomentar o entretenimento por meio de eventos esportivos, bem como reduzir a ociosidade dos equipamentos públicos, traz no artigo 278 a “isenção” de tributação para “os eventos esportivos de qualquer natureza realizados nos estádios e ginásios pertencentes ao Estado”.

As Constituições do Ceará (art. 193) e de Minas Gerais (art. 148, *caput*) afastam o ICMS das microempresas, sendo que a Carta mineira estende a benesse ao pequeno e miniprodutor rural (art. 148, parágrafo único). O texto constitucional cearense vai adiante, para impedir a instituição de ICMS sobre equipamentos destinados a deficientes auditivos, visuais, mentais, bem como a veículos automotores adaptados (art. 192, § 2; art. 283, III); e sobre produtos agrícolas da cesta básica que sejam vendidos por pequenos produtores familiares diretamente a consumidores finais (art. 201). À semelhança desta última regra de exoneração fiscal, encontra-se norma constitucional do Mato Grosso (art. 338, § 5º) que declara livres de tributação as operações de venda direta de produtos agrícolas em feiras livres e entrepostos de associações.

O constituinte do Rio de Janeiro alargou imunidade de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, para abranger, também os “veículos de radiodifusão” (art. 193, VI, “d”). Na ação direta de inconstitucionalidade n. 773, o STF considerou que “Em matéria de imunidade, para os fins versados pelo constituinte, a norma do art. 150, VI, ‘d’, há de ser observada na integralidade pelo Estado-membro. [...] é de se notar que a norma estadual, ao criar hipótese diferenciada de imunidade tributária, restrita ao âmbito estadual, fere frontalmente o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF). Eis

que a imunidade tributária genérica concedida aos veículos de radiodifusão pela Carta Estadual cria tratamento diferenciado a contribuintes do ente estadual sem que haja qualquer situação fática diferenciada a justificá-lo". Contudo, não apenas a isonomia foi afetada, segundo a leitura do Tribunal. Também o princípio federativo o foi, pois "a imunidade tributária prevista na Constituição Estadual (...) [afeta] tributos regulamentados por legislação municipal e federal". O Ministro Gilmar Mendes, relator do caso, indicou que os dispositivos constitucionais do art. 150, VI, "b", "c" e "d" da Carta Federal são "verdadeiras normas de reprodução obrigatória".

Façamos, enfim, o prometido esclarecimento conceitual sobre "imunidades estaduais".

Se retomarmos a tradicional lista de características das competências tributárias, ali encontraremos a inalterabilidade, sintetizada na ideia de que os entes federativos, enquanto destinatários das normas que repartem competências, não podem modificar o poder delimitado que receberam. Por outro lado, costuma-se alertar que, diante da possibilidade de emenda constitucional que reforme o quadro vigente de competências (obedecido, claro, os limites formais e materiais para o poder de mudar a Constituição), o atributo da inalterabilidade não ficaria de pé.

O ponto está em manter a perspectiva da inalterabilidade mesmo diante da possibilidade dos entes subnacionais criarem novas imunidades ou princípios limitadores, de forma a encolher a competência para tributar que a Constituição definiu. Segundo José Roberto Vieira (2005, p. 623 *apud* VALLE, 2012, p. 24), o traço da inalterabilidade das competências tributárias seguiria intacto, porquanto se trataria de mera autolimitação da competência.

Dessa consideração somos levados a outra dúvida.

Falar em autolimitação da competência aponta, de pronto, para o conceito de isenção. Levada ao limite a ideia de que, quando o sujeito (a pessoa política) que pode reduzir a competência também é o próprio destinatário da mudança, estaríamos diante de autolimitação -- e, logo, de isenção --, chegaríamos à insólita conclusão de que a União, ao utilizar o poder constituinte derivado para, por exemplo, criar nova situação de limitação ao poder de tributar, está criando norma de isenção (e não de imunidade, como se costumaria pensar) para seus próprios tributos; em relação aos entes subnacionais, tal hipotética emenda constitucional funcionaria como isenção heterônoma (autorizada porque veiculada por emenda), o que também soaria estranho.

O problema de fundo está em associar imunidades a heterolimitação e isenções a autolimitação, de modo que qualquer redimensionamento da própria competência tributária -- autolimitação, portanto -- por um ente nunca pudesse configurar uma autêntica imunidade.

Outra maneira de apreciar a questão diz respeito ao tratamento do poder constituinte decorrente como apenas mais um nível normativo infraconstitucional, sem qualquer peculiaridade de forma e função no sistema jurídico. É o que Pires (2018, p. 308) denomina "A degradação hierárquica das constituições estaduais". Para retomar as comparações com o nível federal, as emendas constitucionais são inferiores hierarquicamente à Constituição Federal, mas nem por isso perdem a especialidade funcional (podem redimensionar a distribuição de competências tributárias existente; podem criar novas competências; podem criar novas limitações ao poder de tributar e, com limites, aumentar exceções às já existentes). O que é necessário fazer, inclusive para saber como as Constituições Estaduais podem estabelecer regulações válidas para os municípios, mesmo diante da autonomia municipal, é devolver a dignidade hierárquica ao poder constituinte decorrente, o que não se faz sem especificar suas funções sistêmicas e suas margens de inovação em face da Constituição Federal.

A terceira subcategoria que nos interessa diz respeito a preceitos normativos que cumprem função interpretativa (especificação de significados e superação de incertezas semânticas) ou integrativa (composição de lacunas) em relação aos enunciados da Constituição Federal (e, eventualmente em relação a enunciados constantes das leis complementares à Constituição tributária) que delimitam competências positiva ou negativamente (imunidades, princípios e vedações).

Na esteira da ausência da lei complementar à qual caberia dar “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” (art. 146, III, “c” da Constituição Federal), os constituintes do Acre e do Ceará buscaram obviar a deficiência de norma geral. Curiosamente, assumiram posições diametralmente opostas: a regra acreana declara que incide ICMS sobre transações entre associados e cooperativas (at. 143, § 7º, III), ao passo que o preceito cearense aponta que o ato cooperativo não implica em operação de mercado (art. 192, § 1º).²⁰ Mesmo que o façam de forma diversa, ambas as normas estaduais contribuem para a definição do que conta como fato gerador do ICMS em relação à atividade cooperativa.

²⁰ Declarado constitucional na ADI 429, sob o argumento de que os estados-membros possuem competência concorrente, ao lado da União, para legislar sobre o ato cooperativo.

Em função similar, a Constituição do Estado do Pará declara a não incidência de ISS sobre o “trabalho prestado mediante salário, individualmente ou por empresa individual” (art. 223, § 6). Trata-se de autêntico enunciado interpretativo, que se dirige a situações concretas como o agenciamento de mão-de-obra temporária e exclui da base de cálculo, em tal prestação de serviço, os valores pagos a título de salário e encargos sociais pagos aos trabalhadores que integram a mão-de-obra cedida.²¹ A remissão implícita da norma paraense não é apenas à Constituição Federal e a distinção na suposta entre serviço (remunerado por preço) e trabalho (remunerado por salário), mas também ao preceito do artigo 2º da Lei Complementar n. 116/2003, que assevera a não incidência do ISS sobre “a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados”.

A Constituição de Alagoas oferece uma formulação mais completa do princípio da legalidade em matéria tributária (art. 166, I)²². Em regra que combina uma especificação da legalidade estrita com a orientação hermenêutica sobre normas isentivas (é direta a conexão com a norma do art. 111, II do CTN, que determina interpretação literal dos preceitos que concedem isenção), o constituinte pernambucano estabeleceu que “Os efeitos das exonerações tributárias previstas no caput deste artigo, não poderão ser estendidos a contribuintes ou classes de contribuintes que não tenham sido expressamente beneficiados pela respectiva lei complementar” (art. 108, parágrafo único).

Mato Grosso (art. 150, § 5º) e São Paulo (art. 163, § 7º), em redação muito similar, fazem ressalva à vedação constitucional (art. 150, V) de obstar tráfego livre de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio. Em suas normas, tais estados-membros apontam que não se compreende como limitação à liberdade de tráfego de bens a apreensão de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea, hipótese em que ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse e da regularidade fiscal. O Supremo Tribunal Federal, instado a avaliar a constitucionalidade da norma paulista (ação direta de inconstitucionalidade n. 395-0), entendeu não se tratar de

²¹ Em tais casos, o ISS incide sobre o preço do serviço, composto apenas pela taxa de agenciamento (o que é pago ao agenciador, sua comissão e sua receita). Veja-se, sobre isto, o Recurso Especial 411.580/SP e o Recurso Especial 1138205/PR (este submetido à sistemática dos recursos repetitivos).

²² Art. 166. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado ao Estado e aos Municípios, inclusive suas autarquias e fundações, conforme o caso:

I – exigir, aumentar, extinguir ou reduzir impostos, taxas de qualquer natureza, contribuições de melhoria, emolumentos por atos da Junta Comercial e custas judiciais, sem lei que o estabeleça;

sanção política contrária à súmula 323 ("É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos"), mas de providência temporária decorrente do poder de fiscalização tributária.

O Estado do Rio de Janeiro teve invalidadas suas normas constitucionais que estipulavam valores mínimos de multas pecuniárias. Na ação direta de inconstitucionalidade n. 551-1, o Ministro Ilmar Galvão, Relator do caso, considerou que os preceitos que fixavam patamares mínimos de 200% (para não recolhimento) e 500% (para sonegação de impostos ou taxas estaduais) para as penalidades fiscais violavam o princípio do não confisco e da intangibilidade do direito de propriedade.

Um segundo grupo de normas especiais das Constituições Estaduais trata daquilo que podemos rotular como "normas de remissão". Sinteticamente, são aquelas que fazem referência às "normas gerais" que a Constituição Federal remete à lei complementar (art. 146, III) ou, ainda, que remetem às normas locais a serem criadas para configurar o sistema tributário estadual (seja por leis complementares ou por leis ordinárias, que devem amoldar-se às normas gerais de caráter nacional).

Novamente, deparamo-nos com materiais normativos interessantes.

A necessidade de observância das leis complementares federais sobre normas gerais tributárias consta, explicitamente, nas Constituições de Alagoas (art. 164), Goiás (art. 101, § 3º), Maranhão (art. 127, § 10), Pará (art. 216), Rio de Janeiro (art. 192) e Rio Grande do Norte (art. 93).

As previsões das Constituições Estaduais sobre leis complementares estaduais²³ em matéria tributária conformam um cenário que sugere que os legisladores subnacionais possuem um espaço de inovação normativa a ser explorado, ao passo que, para os contribuintes, apresenta-se mais um nível de produção de normas que pode reforçar o quadro de garantias e liberdades que almejam assegurar, inclusive a expectativa de segurança jurídica.

No Acre, a Constituição aponta que será complementar "a Lei do Sistema Tributário Estadual" (art. 56, parágrafo único, VII)²⁴. Embora sem remissão interna no texto

²³ O Supremo Tribunal Federal decidiu, na ação direta de inconstitucionalidade n. 2.314, que as Constituições Estaduais podem criar exigência de lei complementar em matérias que vão além das previstas na Constituição Federal. Trata-se de caso que tardou quinze anos para ser julgado (dez anos entre o início e a conclusão do julgamento do mérito) e foi resolvido em placar apertado. O argumento central da tese da inconstitucionalidade era que a norma estadual ofendia o artigo 144, § 7º da Constituição Federal, que exigiria lei ordinária para a matéria e, logo, restaria violada a simetria necessária.

²⁴ De forma similar, Espírito Santo (art. 68, parágrafo único, I: lei complementar do sistema financeiro e do sistema tributário estadual); Mato Grosso (art. 45, parágrafo único, I: lei complementar do sistema financeiro e

constitucional, trata-se, provavelmente, da mesma lei complementar referida no artigo 139, à qual cabe “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, em especial sobre a “definição dos tributos estaduais e suas espécies, dos respectivos fatos geradores, das bases de cálculo e dos contribuintes” (alínea “a”), “o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” (alínea “b”) e “anistia ou remissão que envolva a matéria tributária estadual ou municipal” (alínea “c”)²⁵. Remete-se, também, à lei complementar para disciplinar “a forma como, mediante autorização do Poder Legislativo do Estado, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (art. 143, § 9º, “g”).²⁶

No Amazonas (art. 143, II) e em Sergipe (art. 136, III), encontra-se o ponto comum da atribuição de competência ao legislador estadual para disciplinar obrigação, lançamento, crédito tributário, prescrição e decadência. A questão controversa, aqui, é se existe alguma margem deixada pela legislação complementar nacional -- o próprio Código Tributário Nacional e a Lei Complementar n. 118/2005 -- para o tratamento de tais assuntos por normas locais. A resposta atual à questão parece ser de que não há margem alguma. Ao julgar, em 2008, a ação direta de inconstitucionalidade n. 124, o Supremo Tribunal Federal considerou que o Estado de Santa Catarina não poderia dispor sobre extinção de crédito tributário, porquanto tal competência cabe à União. A norma constitucional estadual (art. 126, § 4º) que restou invalidada pelo STF previa que a extrapolação de prazo legal para proferir decisão final no contencioso administrativo tributário implica em seu arquivamento e na impossibilidade de revisão ou renovação do lançamento tributário sobre o mesmo fato gerador. A Corte, dando sinais da inviabilidade de qualquer normatização que não provenha da União sobre o assunto, consignou que “O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária”.

tributário do Estado); Minas Gerais (art. 65, § 2º, I: lei complementar para instituir “o Código de Finanças Públicas e o Código Tributário”; Piauí (art. 77., parágrafo único, I: leis complementares para “os códigos de Finanças Públicas e o Código Tributário”; São Paulo (art. 23, parágrafo único, “9”: lei complementar para a “Lei Orgânica do Fisco Estadual”; Sergipe (art. 60, § 1º, I: leis complementares para “os códigos tributários e de finanças públicas do Estado”. O Rio de Janeiro previa (art. 118, parágrafo único, I) lei complementar do sistema Financeiro e tributário. A disposição foi revogada por emenda em 2006, provavelmente para resguardar os ainda vigentes, e bastante alterados, Decreto-lei n. 05/1975, que institui o Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro, e o Decreto Estadual n.2.473/1979, que regula o processo administrativo fiscal.

²⁵ A questão tormentosa na norma acreana é a sua eventual aplicação também aos Municípios. Pernambuco exige lei complementar, de iniciativa do Executivo, para a concessão de remissão ou anistia, de crédito tributário e seus acessórios, incluindo multa e juros, pelo Estado (art. 108). Adiante se verá que a iniciativa para legislar é controvertida, nesse e em outros casos de regulação de tributos.

²⁶ A autorização do Legislativo, como se verá, pode gerar controvérsias e interpretações duvidosas em face do princípio da separação de poderes.

Uma hesitação que não pode ser negligenciada respeita à distribuição de funções normativas entre leis complementares estaduais e o Código Tributário Nacional (além, por exemplo, da Lei Complementar n. 116/2003 e da Lei Complementar n. 87/1996) e a possibilidade, ou não, de “atuação compartilhada” na definição dos tributos estaduais, suas materialidades e contribuintes. Seria preciso, de modo cadenciado, confrontar as normas nacionais com os regramentos estaduais e, em tal exame, perquirir se há dissonâncias e, havendo, que consequências jurídicas provocam. Note-se que, de certo, modo, tal exercício permitiria reavivar, na perspectiva empírica do federalismo e da autonomia política dos estados-membros, o desgastado debate sobre a doutrina dicotômica ou tricotômica da lei complementar.²⁷

4.2 PROBLEMAS EM ABERTO

Para além da identificação de tipos de normas e suas respectivas funções no sistema tributário nacional, destacam-se eixos temáticos -- mais certo, talvez, eixos problemáticos -- que, a esta altura, cabe somente delinear.

O primeiro deles diz respeito ao processo legislativo tributário, com nuances que não podem ser ignoradas.

Há cinco estados-membros -- Acre, Maranhão, Paraíba, Santa Catarina e Tocantins -- que incluíram nas suas Constituições o poder de edição de medidas provisórias pelos chefes do Executivo, sem que nenhuma das Cartas prevê proibição de uso para matéria tributária. O caminho a ser trilhado, a este respeito, é pesquisar se as medidas provisórias estaduais estão sendo aplicadas para tributação e, em caso positivo, como tem se dado o controle de legalidade pelos Tribunais dos Estados.

Foram demarcadas duas Constituições que não preveem leis delegadas: Espírito Santo e Maranhão. Embora aparente ser de menor importância prática a cogitação sobre o uso da legislação delegada no campo tributário²⁸, é seguro que fica um espaço entreaberto para tal possibilidade, na medida em que alguns constituintes estaduais utilizaram a fórmula da “autorização pelo Legislativo” para a produção de normas tributárias.

Questão mais acesa envolve a iniciativa privativa do chefe do Executivo para leis sobre assuntos tributários. Encontram-se enunciados normativos em tal sentido nos textos constitucionais de Alagoas (Art. 86, § 1º, “b”), Bahia (art. 77, III), Ceará (art. 60, § 2º; para leis sobre concessão de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito

²⁷ Para uma síntese que não cai em simplificações, ver Costa (2011).

²⁸ Ver Schoueri (2018, cap. II, item 7).

presumido, anistia, ou remissão, relativos a impostos, taxas e contribuições), Maranhão (art. 43, parágrafo único: “A iniciativa parlamentar sobre projetos envolvendo matéria tributária só será permitida a projetos dos quais não decorra renúncia de receita”), Mato Grosso (art. 195, parágrafo único, I), Pernambuco (art. 19, § 1º, I; art. 108), Roraima (art. 63, I) e Sergipe (art. 61, III).²⁹

Surpreende a quantidade considerável de Constituições Estaduais que contrariam o que o STF vem estabelecendo quanto a se tratar de iniciativa concorrente entre Executivo e Legislativo para a criação de normas de tributação, mesmo aquelas que impliquem em renúncia de receita, como é o caso de leis de isenção. No tema 682 (“Reserva de iniciativa de leis que impliquem redução ou extinção de tributos ao Chefe do Poder Executivo”), gerado a partir da repercussão geral reconhecida ao Recurso Extraordinário com Agravo n. 743480, firmou-se a seguinte tese: “Inexiste, na Constituição Federal de 1988, reserva de iniciativa para leis de natureza tributária, inclusive para as que concedem renúncia fiscal”.

Acerca de tal ponto, a pesquisa deve prosseguir para averiguar se houve, ou há em curso, submissão das normas constitucionais estaduais incompatíveis ao controle concentrado de constitucionalidade, bem como caberá avaliar os efeitos locais que tais disposições ainda válidas possuem, uma vez que podem servir para chancelar as diversas leis municipais que continuam reservando ao Executivo a iniciativa de leis tributárias que introduzem benefícios.

Merece compor outro eixo, dada a sua relevância para o federalismo fiscal, o rol de normas das Constituições Estaduais que trata dos poderes para dar isenções, incentivos e benefícios fiscais. Sem contar os casos mencionados de iniciativa privativa para legislar sobre matéria tributária, encontram-se algumas disposições constitucionais que aludem à autorização do Legislativo para que se estabeleçam incentivos fiscais.

Assim se passa com a Carta do Acre (art. 143, § 9º, “g”), que confere à lei complementar a tarefa de regular “a forma como, mediante autorização do Poder Legislativo do Estado, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Embora a própria Constituição Estadual preveja que compete à Assembleia Legislativa legislar sobre concessão de anistia fiscal e de incentivos fiscais (art. 45, VIII e IX), cabe ponderar se tal lei pode remeter ao Executivo, mediante autorização genérica, a prerrogativa de atribuir os benefícios fiscais.

Solução similar aparece na Constituição do Amapá, cujo artigo 164 aponta que a lei pode conceder “ou autorizar a concessão de isenções tributárias, ou qualquer outro incentivo

²⁹ A Constituição da Paraíba, após alteração em 2014, não mais inclui a matéria tributária na iniciativa privativa.

fiscal”. No Amazonas, de forma mais sutil, o artigo 19, IV, estabelece ser vedado ao Estado e aos Municípios que o integram “renunciar à receita e conceder isenções e anistias fiscais, sem justificativa de interesse público e autorização dos Poderes Legislativos Estadual e Municipal”. A norma constitucional do Mato Grosso (art. 151, parágrafo único) aponta que “a concessão ou revogação de isenções, incentivos, benefícios fiscais e tributários, no Estado, dependerá de autorização do Poder Legislativo Estadual ou Municipal”.

A controvérsia não é outra senão o tangenciamento ao princípio da legalidade tributária, uma vez que as cláusulas constitucionais de autorização podem abrir margem para defender que os decretos possam funcionar como regulamentos delegados em vista da formulação de normas exonerativas. Eventualmente, os mais arrojados poderiam cogitar da ressurreição das leis delegadas na esfera tributária.

Abre-se uma frente diversa para tratar do papel que as Constituições Estaduais cumprem na “guerra fiscal” entre os estados-membros.

Quando elaboraram seus textos a partir de outubro de 1988, os constituintes estaduais já estavam cientes da norma da Constituição Federal extraída do artigo 155, § 2º, XII, que atribuía à lei complementar o papel de “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Ora, tal diploma já existia desde 1975: a Lei Complementar n. 24, que em seu artigo 2º, § 2º, reclama decisão unânime para a concessão de benefícios (a revogação total ou parcial depende de aprovação de ao menos quatro quintos dos representantes presentes).

Se convênios aprovados por unanimidade no âmbito do CONFAZ assumiram o papel exclusivo de criação lícita de benefícios fiscais de ICMS, alguns estados-membros trataram de usar suas Constituições Estaduais para cuidar de seus interesses e tentar escapar aos rigores das normas limitadoras.

Vamos encontrar, assim, dois grandes grupos de entes federados que revelam tendências opostas no trato dos incentivos de ICMS. De um lado, aqueles que buscaram aderir ao modelo da Constituição Federal e introduziram nos seus textos constitucionais alguma norma de remissão que servisse para sinalizar a obediência sem ressalvas. Os estados “enquadrados” são Goiás (art. 102, § 5º), Paraná (art. 130), Piauí (art. 166, § 5º; art. 170, § 1º), Espírito Santo, (art. 139, § 9º), Maranhão (art. 127, § 10) e Pará (art. 222, § 11).

Na via contrária, os estados “relutantes”, que inscreveram em suas Constituições Estaduais normas que, de alguma maneira, atenuam a prescrição da Lei Complementar n. 24/1975 (e, logo, também desafiam a Constituição Federal). A saída astuta encontrada foi utilizar enunciados normativos que condicionam à aprovação da Assembleia Legislativa a

incorporação ao direito estadual dos convênios que aprovam e/ou revogam benefícios fiscais são incorporados ao direito estadual. Trata-se de expediente que contraria o artigo 4º da Lei Complementar n. 24/1975, que prevê prazo de quinze dias para o Poder Executivo de cada unidade da federação publicar decreto ratificando, ou não, os convênios celebrados, tomando-se por ratificação tácita a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Deste lado, encontramos o Amapá (art. 165) e Pernambuco (art. 109), que permitem aos seus Legislativos que mantenham um benefício fiscal revogado pelo CONFAZ; Amazonas (art. 149, § 2º), Bahia (art. 150), Mato Grosso (art. 151, parágrafo único), Mato Grosso do Sul (art. 152), Rio Grande do Sul (art. 141) e Santa Catarina (art. 131) submetem à homologação da Assembleia Legislativa todos os incentivos aprovados pelo CONFAZ, sem o que os convênios permanecem ineficazes. O Rio de Janeiro emprestava à sua Assembleia Legislativa a competência para apreciar e aprovar convênios celebrados pelo Poder Executivo dos quais resultassem para o Estado quaisquer encargos não estabelecidos na lei orçamentária (art. 99, XX). A norma fluminense foi invalidada pelo STF na ação direta de inconstitucionalidade n. 676-2, por ofensa à separação de poderes.

A harmonização entre as Constituições Estaduais e a autonomia municipal é mais uma passagem a percorrer.

De 1963, publicada no ano seguinte, chega-nos a súmula 69 do STF, redigida singelamente: “A Constituição estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais”. As normas constitucionais estaduais que foram afastadas nos julgados que deram origem à súmula previam tetos percentuais para a elevação do valor dos tributos de um exercício financeiro para o seguinte, sem que de tais balizas os Municípios fossem eximidos. Ainda inspirado pelo viés autonomista, descentralizador da Constituição de 1946, o entendimento sumulado encontra um fundamento implícito que nos abre acesso a outras questões de interesse: a proteção da plenitude das competências tributárias municipais.

Podemos listar alguns pontos que demandam apreciação acurada: a) supondo a vedação às isenções heterônomas uma norma de reprodução obrigatória nos textos constitucionais estaduais, como entender as normas das Cartas locais sobre competência para isentar tributos municipais (obrigação ou proibição de isentar)? b) Normas constitucionais estaduais -- ou leis complementares estaduais à quais remetem -- podem tratar de elementos da regra-matriz dos tributos municipais ou regular outros aspectos do crédito tributário com aplicabilidade aos municípios? c) Supondo existentes as imunidades estaduais e as inovações de princípios e vedações introduzidas pelos constituintes estaduais, tais normas vinculam os municípios? d) Diante de situações de “guerra fiscal” entre municípios, é possível ao estado-

membro usar a lei estadual (complementar ou ordinária) para solver o conflito de competência, em analogia ao que a Constituição Federal prescreve no artigo 146, I?

Exemplos não nos faltam para pensar em concreto. Em tom genérico, a Constituição de Goiás afirma que a autonomia municipal realiza-se pelo respeito aos limites impostos tanto pela Constituição da República quanto pela Carta estadual (art. 63, II, “a”). A exclusão de impostos sobre imóveis tombados promovida pelo Mato Grosso (art. 150, VI, “d”) não descartou que os municípios devam respeitar a decisão do poder constituinte decorrente. No Pará, como já mencionado, há norma constitucional que busca demarcar o fato gerador do ISS, indicando hipótese de não incidência (art. 223, § 6º). A Carta sergipana expressamente refere os tributos municipais na exoneração fiscal das áreas particulares situadas em reservas ecológicas (art. 237), ao passo que a norma da Bahia (art. 278) que livra da tributação os eventos esportivos em espaços do estado não assegura aos municípios o poder de cobrar os seus tributos. A Constituição do Tocantins, em tom imperativo, indica que os Municípios farão uso do IPTU progressivo e diferenciado por zonas, e cobrarão taxas diferenciadas por zonas (art. 105), enquanto a Carta do Mato Grosso do Sul não ressalva as municipalidades da proibição de dar anistia ou isenção fiscal no último exercício de cada legislatura (art. 148).

Intrigante é o preceito do artigo 173, parágrafo único, da Constituição do Piauí, que cria situação permissiva nova de retenção pelo estado de repasses aos municípios em caso de descumprimento da aplicação dos percentuais mínimos de investimento em saúde. Não foi encontrada ação do controle de constitucionalidade que questione a validade do dispositivo estadual.

O Supremo Tribunal Federal tem feito suas incursões para assegurar a autonomia municipal em matéria financeira e tributária.

A norma constitucional do Mato Grosso que obrigava estado e municípios a aplicarem de 35%, no mínimo, da receita de impostos em educação escolar (art. 245, redação original) foi alvo, ao lado de outros preceitos, da ação direta de inconstitucionalidade n. 282-1. O Relator, Ministro Sydney Sanches acatou o pedido de medida cautelar e suspendeu a expressão “e os municípios”, por considerar que o dever firmado pelo constituinte estadual às municipalidades afeta o princípio da autonomia municipal. Embora a ação ainda não tenha sido julgada, perdeu o objeto em relação ao artigo 245, cuja redação atual não mais contém a referência aos municípios.

Ao apreciar, na ação direta de inconstitucionalidade n. 851-0, a validade do artigo 228 (artigo 225 na numeração original) da Constituição do Rio de Janeiro, o STF considerou que a concessão de tratamento especial a micro e pequenas empresas por estado e municípios

implica em cerceamento da competência para legislar dos municípios em matéria tributária e em assuntos de interesse local. A especificação do tratamento diferenciado -- redução de tributos e obrigações acessórias, com dispensa do pagamento de multas formais das quais não resulte falta de pagamento de tributos; notificação prévia para início de ação ou procedimento administrativo ou fiscal de qualquer natureza; habilitação sumária e procedimentos simplificados para participação em licitações públicas, bem como preferência na aquisição de bens e serviços de valor compatível com o porte das micro e pequenas empresas; criação de mecanismos descentralizados, a nível regional, para o oferecimento de pedidos e requerimentos de qualquer espécie, junto a órgãos de registros públicos, civis e comerciais, bem como perante a quaisquer órgãos da administração tributária -- e sua inclusão na Constituição Estadual, em vez de lei ordinária dos próprios municípios, indica, segundo o STF, que lhes foi retirada “a flexibilidade que decorreria da legislação aprovada nos respectivos âmbitos”.

5 CONCLUSÃO

Há, afinal, muitos problemas relativos às Constituições tributárias estaduais que remanescem. O que se fez até então foi somente um passo inicial para ruptura de uma injustificada estagnação doutrinária.

Além de revistar tudo o que antes se ofereceu, será preciso tratar do controle das renúncias de receita pelos Tribunais de Contas (há o caso da Bahia, cuja norma constitucional do artigo 89, que previa fiscalização das isenções fiscais, foi suprimida nesta parte pelo STF, na ação direta de inconstitucionalidade n. 461-1). Temos variadas normas variadas sobre administração tributária, que tratam de acordos, processo administrativo, cobrança, transparência da informação e fiscalização. A isto se somam as minúcias do controle de constitucionalidade no plano estadual, que servem de ponto de apoio para alargar a base empírica analisada e averiguar como as normas constitucionais estaduais comportam-se como parâmetro para a validação de outras normas.

No caso do Pará, temos a especial condição de poder observar a interpretação e a aplicação da Lei Complementar Estadual n. 58/2006, que estabelece o código de direitos, garantias e obrigações dos contribuintes. Saber qual a sua força normativa, quais funções cumpre na estruturação dos vínculos entre Fisco e cidadãos é fundamental para revigorar o direito estadual e, por consequência, a própria Constituição do Estado do Pará.

Um esforço mais sistemático também deverá ser feito para estabelecer os laços entre a sistematização de normas e problemas aqui oferecida e os fragmentos do Código Tributário

Nacional que mencionam as Constituições Estaduais, cabendo fazer, por igual, as associações analíticas entre o que já se obteve sobre as normas tributárias locais e o debate constitucional em curso sobre simetria e conceitos afins.

Em vez de elogios laudatórios a uma quimérica Constituição paraense que jamais foi, parece mais prudente contribuir, mesmo que modicamente, para que os atores políticos e os juristas engajados consigam fazer dela aquilo que lhe é possível ser, sem promessas utópicas nem revoluções de papel, diante de uma crise de legalidade e um verdadeiro estado de calamidade democrático que vive o nosso país.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. **A construção da federação brasileira pela jurisdição constitucional**: um estudo sobre a utilização do princípio da simetria na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 2008. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2017.

COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais de Direito Tributário: visão dicotômica ou tricotômica. **Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 11-26.

COUTO, Cláudio Gonçalves; ABSHER-BELLON, Gabriel Luan. Imitação ou coerção? Constituições estaduais e centralização federativa no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 2, p. 321-344, 2018.

HORTA, Raul Machado. Poder constituinte do Estado-membro. **Revista de Direito Público. São Paulo: Revista dos Tribunais**, n. 88, p. 05-17, 1988.

HORTA, Raul Machado. Natureza do poder constituinte do Estado-membro. **Revista da PGE-RJ**. 1988. ed. 40. p. 87-102.

HORTA, Raul Machado. A Constituição Federal e o Poder Constituinte do Estado. **Rev. Faculdade Direito Universidade Federal Minas Gerais**, v. 32, p. 15, 1989.

HORTA, Raul Machado. Introdução do regime paramentar nos estados e municípios. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 191:14-25, jan.lmar. 1993.

HORTA, Raul Machado. Introdução do regime parlamentar nos Estados e Municípios. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 191, p. 14-25, jan. 1993. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45638>>. Acesso em: 31 Jul. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v191.1993.45638>.

HORTA, Raul Machado. Normas centrais da Constituição Federal. **Revista de informação legislativa**, v. 34, n. 135, p. 175-178, jul./set. 1997.

KFOURI JR, Anis. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018, cap. 1, subitem 1.14; LEONCY, Léo Ferreira. **Princípio da simetria e argumento analógico**: o uso da analogia na resolução de questões federativas sem solução constitucional evidente. 2011. Tese (Doutorado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. doi:10.11606/T.2.2011.tde-03092012-143741. Acesso em: 2019-07-31.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018.

MOREIRA, Bernardo Motta. As limitações ao poder de tributar da Constituição do Estado de Minas Gerais de 1989. **25 anos da Constituição Mineira de 1989**: teoria, prática, história, inovações / Antônio José Calhau de Resende, organizador. - Belo Horizonte : Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2014.

PIRES, Thiago Magalhães. O poder constituinte decorrente no Brasil: entre a Constituição e o Supremo Tribunal Federal. **A&C – R. de Dir. Adm. Const.** | Belo Horizonte, ano 18, n. 71, p. 295-314, jan./mar. 2018. DOI: 10.21056/aec.v18i71.872 295

RODRIGUEZ, J. R.. A dogmática jurídica como controle do poder soberano: pesquisa empírica e Estado de Direito. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; PÜSCHEL, Flávia Portella; MACHADO, Marta Rodriguez Assis. (Org.). **Dogmática é conflito**: uma visão crítica da racionalidade jurídica. 1ed.São Paulo: Saraiva, 2012, v. , p. 75-88.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018.

SOUZA, Celina. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. **Revista de Sociologia e Política**, n. 24, p. 105-121, 2005, p. 105.

TÁCITO, Caio. As constituições estaduais e sua adaptação à carta federal. **RDA – Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Edição Especial, p. 157-166, dez. 2013 (publicado na RDA n. 89).

VALLE, Maurício Dalri Timm do. Considerações sobre as características da competência tributária no Brasil. **Constituição, Economia e Desenvolvimento**: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Curitiba, 2012, vol. 4, n. 6, Jan.-Jun. p. 7-31.