

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ

JOÃO CLAUDIO ISOPPO DA CUNHA

**CENTRALIZAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE
REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DE SUA
COMPATIBILIDADE COM O PACTO FEDERATIVO**

FLORIANÓPOLIS

2020

JOÃO CLAUDIO ISOPPO DA CUNHA

**CENTRALIZAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE
REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DE SUA
COMPATIBILIDADE COM O PACTO FEDERATIVO**

Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na
Faculdade de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina
como requisito básico para a conclusão do Curso de Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

Florianópolis

2020

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer aos meus pais Josimari Isoppo Silva e José Claudio Araújo da Cunha por todo o auxílio e incentivo aos estudos, seja por aporte financeiro ou moral, construindo confiança e determinação.

Aos meus irmãos José Carlos Isoppo da Cunha e Jaqueline Isoppo da Cunha por toda a compreensão do momento em que me encontrava na realização do presente trabalho, auxiliando, a seu modo, no dia a dia e criando um ambiente propício ao seu desenvolvimento.

À minha namorada Rebeca da Silva Nascimento por todos os momentos em que me auxiliou a percorrer os objetivos traçados e por entender minha ausência durante os meses que me empenhei ao estudo e desenvolvimento desta monografia.

Ao professor Gilson Wessler Michels pelo excelente papel desempenhado como orientador que, com notável conhecimento e astúcia me cativou, desde os primeiros dias de aula, pelo estudo do direito tributário. Agradeço, ainda, por todo empenho e atenção dado, se disponibilizando a resolução de quaisquer incertezas decorrentes do desenvolvimento deste trabalho.

Aos meus colegas de curso, principalmente ao Gustavo Acordi Dagostin e ao Vinícius Santin Menger, com quem convivi intensamente durante os últimos anos, pelo companheirismo e pela troca de experiências que me permitiram crescer não só como pessoa, mas também como formando.

Aos professores da graduação, por todos os conselhos, pela ajuda e pela paciência com a qual guiaram o meu aprendizado, assim como pelas correções e ensinamentos que me permitiram apresentar um melhor desempenho no meu processo de formação profissional ao longo do curso.

Aos membros da banca examinadora, professores Carlos Araujo Leonetti e Humberto Pereira Vecchio pela disponibilidade de participar e pelas contribuições pessoais acerca desta monografia.

Por fim, agradeço a Universidade Federal de Santa Catarina, essencial no meu processo de formação profissional, pelo acolhimento, dedicação, e por tudo o que aprendi ao longo dos anos no curso.

EPÍGRAFE

“A igualdade pode ser um direito, mas não há poder sobre a Terra capaz de a tornar um fato.”

(Honoré de Balzac)

RESUMO

A modificação do atual sistema tributário, para o combate de distorções, é motivo de entusiasmo para a proposição de uma reforma tributária no Brasil. Com tendência à simplificação do complexo sistema normativo tributário optou-se, nas principais Propostas de Emenda à Constituição, aplicar a redistribuição de competências através da criação de um tributo substitutivo aqueles relativos ao consumo, um Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, nos moldes de um Imposto de Valor Agregado – IVA, padrão em muitos países no mundo. A introjeção do IBS no sistema tributário nacional busca evitar a tomada de decisões isoladas pelos Entes periféricos com a intenção de simplificar o Sistema Tributário Nacional vez que o Imposto sobre Bens e Serviços tende a modificar o titular das competências, porém, buscando desvalorar a atenuação da autonomia através de mecanismos de concessão administrativa e de repasses, o que traz algumas questões acerca da possibilidade de limitação das vertentes da autonomia, essenciais à manutenção da Federação. O objetivo deste trabalho é identificar se essa possível perda de autonomia dos Entes, resultada da centralização tributária, poderá concretizar uma violação ao Pacto Federativo que, como Cláusula Pétreia, estabelecida no Art. 60, §4º, não é passível de contração. A metodologia aplicada se resume à básica estratégica, não objetivando uma solução prática para o problema, mas dando base para uma melhor compreensão dos limites relacionados às modificações do Sistema Tributário Nacional, podendo ser utilizada por outras pesquisas para apontamentos futuros de uma possível inserção de proposta no atual sistema sem que haja uma violação à Constituição e, por consequência, ao Estado Democrático de Direito. Outrossim, far-se-á uma análise genérica, aplicando ao caso específico (denominada análise dedutiva) e uma abordagem qualitativa ressaltando algumas subjetividades.

Palavras chave: Reforma Tributária, Pacto Federativo, Competência Tributária, Imposto Sobre Bens e Serviços.

ABSTRACT

The modification of the current tax system, to combat distortions, is a reason for enthusiasm for proposing a tax reform in Brazil. With a tendency to simplify the complex tax regulatory system, it was decided, in the main proposals to amend the constitution, to apply the redistribution of competence, through the creation of a substitute tax related to consumption, a Tax on Goods and Services - IBS, based on a Value Added Tax - VAT, standard in many countries in the world. The introjection of IBS in the national tax system seeks to avoid decision making by peripheral entities with the intention of simplifying the National Tax System, since the Tax on Goods and Services tends to modify the holder of competences, however, seeking to devalue the mitigation of form through the tools of concession and transfers, which raises some questions of the limitation of the aspects of the capacity, essential to the maintenance of the Federation. The objective of this work is to identify whether this possible loss of Entities' autonomy, resulting from the tax centralization, can materialize a violation of the Federative Pact that, as an Immutable Clause, obtained in Art. 60, §4, is not subject to contraction. The applied methodology is summarized in the basic strategy, not aiming at a solution for the practice of the problem, but providing a basis for an understanding of the limits related to the modifications of the best National Tax System, which can be used by other researches for future notes of a possible insertion of proposed in the current system without violating the Constitution and, consequently, the Democratic Rule of Law. Furthermore, a generic analysis will be carried out, applying to the specific case (called deductive analysis) and a qualitative approach highlighting some subjectivities.

Key words: Tax Reform, Federative Pact, Tax Jurisdiction, Goods and Services Tax.

SUMÁRIO

| | | |
|------------|--|-----------|
| 1 | INTRODUÇÃO | 9 |
| 1.1 | Contextualização do Estudo | 9 |
| 1.2 | Tema e Problematização | 10 |
| 1.3 | Justificativa | 11 |
| 1.4 | Objetivos | 12 |
| 1.4.1 | Gerais | 12 |
| 1.4.2 | Específicos..... | 12 |
| 1.5 | Hipótese | 13 |
| 2 | DESENVOLVIMENTO | 14 |
| 2.1 | Sistema Tributário | 14 |
| 2.1.1 | Essencialidades de um Sistema Tributário e os fatores que tendem a ocasionar as propostas de reforma | 14 |
| 2.1.2 | Paralelo entre o Sistema Tributário no Brasil e em países selecionados..... | 17 |
| 2.1.3 | Peculiaridades do Sistema Tributário Brasileiro | 20 |
| 2.1.3.1 | Função dos Tributos | 23 |
| 2.1.3.2 | A elaboração de políticas públicas através da função extrafiscal..... | 25 |
| 2.2 | Das relações entre a Competência Tributária e o Pacto Federativo Brasileiro.. | 27 |
| 2.2.1 | Aspectos da Federação | 27 |
| 2.2.2 | Autonomia dos Entes Políticos..... | 36 |
| 2.2.2.1 | O uso da extrafiscalidade como instrumento do exercício da autonomia | 40 |
| 2.2.3 | Competência Tributária | 42 |
| 2.2.3.1 | Características da Competência Tributária..... | 46 |
| 2.2.4 | A perspectiva da preservação da autonomia através da Repartição de Receitas | 52 |
| 2.3 | Reforma Tributária | 54 |
| 2.3.1 | Proposta de Emenda à Constituição de nº 45/2019 | 54 |
| 2.3.2 | Proposta de Emenda à Constituição de nº 110/2019 | 58 |
| 2.4 | Análise e discussão | 62 |
| 2.5 | Metodologia da Pesquisa | 70 |
| 3 | CONCLUSÃO | 71 |
| | REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 74 |

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização do Estudo

O presente trabalho tem como objeto de estudo um dos temas mais importantes para alavancar o desenvolvimento do país, sendo considerado a estrutura base de uma sociedade. O surgimento do tributo, sem grande rigor, provém de uma necessidade de sustentar a disposição estatal e a consequente garantia de inclusão e proteção da sociedade como um todo, firmando os direitos coletivos, individuais e a mínima condição de sobrevivência.

A garantia de uma economia próspera e da qualidade de vida dos indivíduos é, muitas vezes, resultado de uma boa administração e da eficiência na correta aplicação de recursos, o que pode ser dificultado com a complexidade excessiva de um Sistema Tributário como o do Brasil. Em sentido adverso ao das nações desenvolvidas, o país possui uma confusa e vasta máquina tributária que vem gerando inúmeras dificuldades tanto para quem arrecada quanto para quem contribui.

Dentre as adversidades consideradas pela elaboração de propostas de reforma, podemos citar tratamentos díspares, a depender da localidade, decorrentes de inúmeras legislações adotadas pelos Entes Políticos, acompanhados da grande despesa administrativa necessária à sustentação das mais de cinco mil legislações, onerando o contribuinte em dobro. Outro grande problema que se espera resolver com a reforma tributária é a guerra fiscal entre os Estados, decorrente de benefícios fiscais disponibilizados pelos mesmos a grandes empresas para que se instalem em determinada região, a fim de que ocorra o aumento da arrecadação tributária. Outrossim, a sobrecarga dos menos favorecidos em razão da alta tributação sobre o consumo é vetor de desigualdades sociais no país.

São inúmeras as dificuldades da atual legislação que merecem atenção. No momento, a simplificação do atual sistema é objeto de deliberação, na esperança de que o modelo de tributação de Imposto sobre Valor Agregado – IVA, já adotado por muitos países desenvolvidos, seja uma das respostas, criando o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS.

De fato, a diminuição da complexidade do atual sistema tende a trazer melhora significativa, porém, é válido lembrar que as principais propostas apresentadas, apesar modificarem os tributos destinados ao consumo, propõem não alterar a arrecadação, por conseguinte, a contínua desproporção na tributação sobre renda, propriedade e consumo permanece.

Ao analisar o relatório feito pela Receita Federal sobre a carga tributária brasileira no

ano de 2018 (dois mil e dezoito), observamos que o Brasil não é um dos países que mais onera seus contribuintes de forma geral, ficando abaixo da média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE em quase dois pontos percentuais com base no PIB, apesar do constante crescimento. Porém, há uma incrível desproporção no foco da tributação, atingindo, através do consumo, os menos favorecidos economicamente e pouco tributando patrimônio ou renda.

De início, as propostas a serem discutidas demonstram potencial de melhora da atual legislação, seu conteúdo apresenta um sistema de valor agregado não cumulativo que, apesar de eficiente, não é novidade nos demais países, tendo em vista que quase todos da América o adotam. Assim como propõem soluções, os modelos apresentados trouxeram algumas dúvidas quanto à adequação ao ordenamento jurídico brasileiro como um todo, sendo objeto de análise neste estudo.

1.2 Tema e Problematização

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, muito se questionou a respeito das autonomias concedidas aos estados e municípios no sistema tributário brasileiro para que pudessem exercer uma competência tributária. Do mesmo modo que trouxe a esses entes maior autonomia e eficiência no destino das verbas arrecadadas, resultou em um complexo sistema de tributação que ocasionou algumas dificuldades de compreensão para os contribuintes.

A ideia atual de centralização tributária surgiu logo após gerados os efeitos da Constituição Federal de 1988, objetivando aglutinar os tributos concedidos pelo constituinte, tendo como ente competente para sua instituição a União, que observou uma imensa perda de competências. Buscando simplificar o sistema tributário, foram apresentadas diversas propostas de emenda à Constituição, dentre elas as PECs de n.º 45 e 110 de 2019, analisadas no presente trabalho.

Visando a unificação tributária, ao menos parcial, as propostas se aproximam de uma possível aprovação pelo Congresso Nacional. Como principal mudança, temos a extinção dos tributos sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, de competência da União, Estados e Municípios, sendo substituídos, em ambas, pelo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, distribuindo conforme necessidade os recursos arrecadados.

Convém destacar ainda a existência de outras propostas de reforma em discussão, a PL

n.º 3887 apresentada pelo Governo Federal em julho de 2020, e a emenda substitutiva global n.º 144 à PEC n.º 110, também conhecida como “Simplifica Já”. Ambas as propostas, em um primeiro momento, não apresentam alterações de competência tributária e, portanto, não serão objeto de discussão nesta monografia.

Considerada Cláusula Pétrea, a Forma Federativa do Estado está prevista no Art. 1º da Constituição Federal de 1988, sendo composta pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal, não podendo ser objeto de deliberação proposta tendente a aboli-la (Art. 60, §4º, I, CF/1988). Dentre os atributos da Federação, está a autonomia destinada as entidades políticas que, no âmbito tributário, pode ser representada pela competência tributária (Art. 145 e seguintes da CF/1988), cabendo essencialmente a cada unidade criar, modificar ou extinguir tributos de sua competência mediante lei e conforme necessidade. Nesse sentido, cumpre analisar as demais formas de manifestação dessa competência atribuída aos Entes Federados, que além de evidenciada pela prerrogativa de instituir e arrecadar tributos, pode ser observada pelo minucioso exame das necessidades regionais e a alocação de políticas públicas que tem feito parte da logística municipal e estadual.

Desse modo, surgem dúvidas com relação à conformidade das propostas de reforma centralizadora com a Forma de Estado adotada no Brasil. Seria uma afronta à forma federativa e à autonomia dos Entes Políticos a unificação dos tributos sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços em um único Imposto sobre Bens e Serviços? Cabe aqui analisar as principais Propostas de Emenda à Constituição e chegar a uma conclusão sobre sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro.

1.3 Justificativa

A reforma tributária é um tema atual e relevante que vem sendo discutido desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Diversas propostas foram apresentadas, com o intuito de modificar completamente ou parcialmente o sistema tributário nacional. É visível que há necessidade de alteração, principalmente no que se refere à regressividade e à complexidade, contrárias aos princípios norteadores do direito administrativo e tributário.

Um dos principais requisitos para que se possa erigir um país desenvolvido é um sistema tributário altamente eficiente, simples e que atenda às necessidades do Estado, assim como a manutenção do bem estar social. Porém, o confuso sistema tributário brasileiro conta hoje com

mais de 5700 (cinco mil e setecentas) legislações de âmbito federal, estadual e municipal. O grande número, por si só, gera custos ao contribuinte que, além de arcar com o tributo, tem de suportar os enormes gastos burocráticos dele decorrentes. Assim, deve-se analisar a proposta minuciosamente para que não se mostre na contramão do ordenamento jurídico brasileiro, não podendo, em hipótese alguma, contrariar as normas supraleais.

Desse modo, busca-se refletir sobre a aplicabilidade da reforma, e determinar se o caminho a ser seguido, em caso de aprovação de uma das propostas, será aquele que tornará o sistema tributário nacional operativo e respeitará os limites estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

1.4 Objetivos

1.4.1 Gerais

Analisar a compatibilidade das propostas de reforma, baseadas em um movimento centralizador, com a Forma Federativa adotada no Brasil, buscando evidenciar perda relevante à autonomia que impeça as mudanças necessárias ao Sistema Tributário.

1.4.2 Específicos

- Apresentar conceitos essenciais sobre o Sistema Tributário Brasileiro;
- Analisar os conceitos fundamentais da Constituição Federal;
- Examinar as Propostas de Emenda à Constituição nº 45 e 110 de 2019;
- Verificar a possibilidade de implementação no Sistema Tributário Nacional do modelo oferecido pelas propostas analisadas, por meio do estudo da estrutura fundamental à Federação.

1.5 Hipótese

H¹: A retirada da competência tributária dos estados e municípios faz com que haja a perda considerável da autonomia, elemento essencial para a manutenção da Forma Federativa do Estado, ocorrendo de forma inevitável, violação ao Pacto Federativo;

H² A retirada da competência tributária não configura quebra do pacto federativo, uma vez que ele se manifesta de variadas formas, não sendo suficiente para sua supressão.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Sistema Tributário

A compreensão da ideia básica de Sistema Tributário é de grande importância para que se chegue às conclusões que visem a melhor estratégia de modificação de tema tão relevante e de grande interesse social. Para que se alcance tal objetivo cabe, neste capítulo, descrever da forma mais correta o modelo de sistema ideal, assim como o adotado pelo Brasil, suas características, e as principais diferenças com o que vem seguindo a grande maioria dos países desenvolvidos.

No que se refere a caracterização de um Sistema Tributário, Machado (2004) explana que pode ser definido como “o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes”. Portanto, uma relação entre normas que regulam matérias tributárias, que se vinculem de forma organizada, evitando o colapso decorrente de contradição. Assim sendo, não há que se falar em tributos que não estejam presentes no que conceituamos como o Sistema Tributário, pois este vincula quaisquer tributos, aplicando regras gerais que venham a regulá-los e tornar o sistema harmonioso.

Nesse mesmo sentido Vieira (2000) menciona possíveis noções de um sistema, sendo que aquela se mostra em concordância com a ciência do direito é possuidora de quatro atributos: repertório, estrutura, unidade e coerência. Estes nada mais são que as matérias componentes de um sistema que se organiza e forma uma estrutura singular e coerente. Definido o conceito envolto a noção de sistema, passar-se-á a verificação dos atributos indispensáveis a um Sistema Tributário.

2.1.1 Essencialidades de um Sistema Tributário e os fatores que tendem a ocasionar as propostas de reforma

Já no final do século XVIII, com a publicação de *A Riqueza das Nações*, observou-se uma inclinação para a busca do aperfeiçoamento da economia através da tributação, determinando aspectos com tendência a tornar um Sistema Tributário operativo e livre de vícios que condicionariam a proposição de modificações propensas a evitar a perda da eficiência econômica do país. Assim, Smith (1996) lista quatro pontos que merecem destaque:

1. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto

é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. (...) É na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação. II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa. III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte. IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado.

Os conceitos mencionados, nessa ordem, são a equidade, essencial para garantir uma tributação justa; a simplicidade, que se manifesta na objetividade do sistema; a conveniência ao contribuinte da forma como deve ocorrer a tributação; a economia no recolhimento, cuja imposição deve se ater às necessidades básicas estatais.

Ainda hoje as máximas essenciais à tributação elencadas por Smith são pontos abordados por tributaristas, dentre eles Schoueri (2019), que traz classificações análogas na esperança de que o sistema não se torne obsoleto ou venha a ser alvo de corriqueiras propostas de reforma, como é o caso da simplicidade administrativa, que vem fortemente abordada como motivação para a aprovação das propostas em discussão. A complexidade da tributação, oposta ao princípio mencionado, pode gerar novas necessidades administrativas que refletem no próprio tributo, portanto deve-se ater ao mínimo necessário.

A flexibilidade, segundo ponto descrito, é a capacidade de se adaptar a novas realidades econômicas que um sistema deve possuir, realizando estímulos no mercado com determinado objetivo ao mesmo tempo que se atém a segurança jurídica. (SCHOUERI, 2019)

Ainda sobre, a eficiência econômica guarda a necessidade de não interferência na alocação econômica de recursos, ou seja, um sistema eminentemente neutro não interfere na forma como o mercado é movimentado, pois os contribuintes não levariam em consideração a tributação sobre determinados produtos nas suas escolhas. Assim, Schoueri (2019) considera a eficiência utópica quando sugere um sistema baseado neste atributo, pois há influência inevitável da conduta dos contribuintes, já que o tributo essencialmente é meio indutor. Portanto, o autor delimita a concepção de neutralidade para a tributação equitativa em produtos similares.

Mais correto parece ser admitir que a neutralidade tributária não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado. Em termos práticos, a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal. (SCHOUERI, 2019)

Nesse sentido, pode haver diferenciação dos tributos pagos em diferentes categorias sem que se extinga a neutralidade do sistema, desde que quando em situações equivalentes, os produtos venham a sofrer a mesma carga tributária.

A conveniência ao contribuinte, mencionada por Smith (1996), se manifesta na responsabilidade política a qual Schoueri (2019) relata, cuja necessidade é a busca pela transparência do sistema, assim como na previsibilidade, relacionada pelo autor à segurança jurídica. Em ambas as obras pode-se notar que a forma ideal a um sistema se baseia na nitidez e sinceridade, devendo operar de forma justa de modo a evitar extrair recursos desnecessários daqueles que colaboram.

Por fim, ambos os autores destacam um dos mais importantes elementos de um sistema, o da equidade. Ele visa identificar a capacidade do contribuinte para arcar com os tributos instituídos, evitando assim uma cobrança cega que geraria um grande impacto naqueles que dispõe de menos recursos, para tanto, deve ser considerada a dimensão da capacidade contributiva de cada pessoa para que se evite a progressão de desigualdades. Pode ser observada na forma horizontal, quando contribuintes que detêm a mesma capacidade contributiva pagam igualmente seus tributos sem qualquer distinção, ou vertical onde há tratamento diferenciado a contribuintes que detêm vantagem econômica em relação aos demais. (SCHOUERI, 2019; SMITH, 1996)

Um dos grandes pontos que levam ao descumprimento da equidade horizontal é a incidência de tributos em cascata, onde em alguns casos a cadeia produtiva é maior para determinados contribuintes, intensificando a desigualdade. No que se refere a equidade vertical, ocorre tratamento diferenciado a contribuintes que detêm vantagem econômica em relação aos demais, a falha nesse caso é encontrada na tributação onde a progressão de alíquotas se mostra precária ou o volume tributado se mostra inferior à tributação indireta. Concomitante aos aspectos já listados para a caracterização de um sistema tributário funcional, observa-se também a capacidade de gerar receitas suficientes, pois este é o principal objetivo. No entanto, tal atributo quando elevado, gera um grande impasse na eficiência do sistema, uma vez que esta se manifesta na crença do contribuinte de que os tributos devidos não lhe prejudicarão nas tomadas de decisões por conta da baixa incidência, desse modo a capacidade arrecadatória e a eficiência de um sistema reagem de forma antagônica, mas devem sempre buscar pelo equilíbrio. (GRABOWSKI; TOMALAK, 2005, apud MENDES, M., 2008).

Cumprir destacar que de nada adianta a implementação de fatores que tendem a tornar plena a eficácia de um sistema se ocorre a desconsideração dos atributos que caracterizam o

Ente instituidor dos tributos. Há que se considerar, em sistemas que partem da Forma Federativa de Estado, o equilíbrio do federalismo fiscal, atribuindo as suas pessoas jurídicas componentes autonomia através de dois grandes sistemas arrecadatórios: a prerrogativa de instituir e arrecadar tributos e a transferência de recursos de Entes que possuem valor expressivo de arrecadação em relação aos demais, estabelecendo uma cooperação financeira. (MENDES; BRANCO, 2014)

O Fundo Monetário Internacional – FMI, traz algumas recomendações de estruturação que se mostram importantes para a contribuir com os pontos já listados. O primeiro dos tópicos se mostra interessante ao trabalho e refere-se à forma como devem se organizar os impostos sobre consumo, basicamente em um sistema do tipo IVA (Imposto Sobre Valor Agregado), utilizando de forma simultânea uma espécie de imposto exclusivo de natureza extrafiscal para o desestímulo de determinadas condutas ou consumo de produtos não essenciais. (STEPANYAN, 2003)

Nesse ponto, podemos observar que o padrão aconselhado pelo FMI é o que propõe o Brasil para os tributos sobre consumo, um tributo genérico, denominado Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS, em conjunto com o Imposto Seletivo de natureza extrafiscal, visando a simplificação do atual sistema. Porém, deve-se ater não só a simplificação tributária, pois esta é somente um dos aspectos listados. A inobservância dos demais princípios basilares de um sistema eficiente se manifesta nas distorções que observamos no dia a dia e que nos levam a proposição de eventuais modificações. Desse modo, a ausência de tais atributos demonstra os motivos que vem ocasionando as tendências reformistas, o que se busca em um sistema tributário funcional é a melhor combinação possível dos fatores listados.

2.1.2 Paralelo entre o Sistema Tributário no Brasil e em países selecionados

O antagonismo entre a eficiência de um sistema e sua capacidade arrecadatória é ponto que gera dúvidas em sua aplicação. Evidentemente o Brasil, com sua alta carga tributária, optou por dar preferência a sua capacidade de gerar receitas, ainda que manifestamente seu retorno não tenha sido proveitoso ao contribuinte. Segundo Marcos J. Mendes (2008), um dos aspectos que prejudicou a aplicação de recursos foi o aumento de despesas obrigatórias estabelecidos na Carta Constitucional, forçando a majoração da arrecadação através da criação de tributos cumulativos. Outrossim, a União que já observava perda de arrecadação aumentou suas receitas através da instituição de novas Contribuições Especiais, passando de 27% para 47% da

arrecadação na esfera federal entre os anos de 1992 e 2006. Isso demonstra uma imensa individualidade nos níveis da Federação, onde a União utilizando de suas prerrogativas tenta ludibriar a descentralização imposta pela Constituição Federal de 1988, aumenta sua arrecadação através da instituição de contribuições residuais e da diminuição do recolhimento de impostos que geram receitas a serem repartidas com estados e municípios (v.g., Imposto de Renda - IR e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), cujo montante diminuiu no mesmo período de 60% para 42% da arrecadação do Governo Federal.

No caso do México, país com a segunda menor carga tributária dos países da OCDE, cuja receita é estipulada em 17% do PIB, o grande problema se mostra na dificuldade em manter os custos gerados pela administração, assim como a falta de proteção social que decorre da baixa arrecadação, porém, deveria ocorrer melhor movimentação da economia impulsionada pela baixa incidência de distorções. Pode-se notar que as decisões foram tomadas de forma contrária, visando a eficiência do sistema e abrindo mão de arrecadação. É o que tem seguido o panorama mundial, porém a correta aplicação de recursos e o baixo custo administrativo são necessários para sua manutenção. Por outro lado, a China, como meio termo entre Brasil e México, impõe carga tributária relativamente alta, mas que não se mostra suficiente para lidar com os custos governamentais, o que dificulta tanto a implementação de um sistema eficiente quanto a elaboração de políticas sociais. (MENDES, M., 2008)

Segundo dados do Tesouro Nacional, a carga tributária bruta do Brasil chegou, no ano de 2019, a aproximadamente 33,17% do PIB, número que impacta de certo modo o crescimento econômico, causando distorções de mercado, mas, quando corretamente aplicados, tais recursos implementam uma estrutura de proteção social à população carente. Percebe-se que o Brasil, de todo modo, não se mostra equivocado, pois caso ocorresse de fato a correta aplicação de recursos a situação econômico social não estaria tão prejudicada. Ao optar pela maior incidência tributária, haveria o dever de se certificar da melhor aplicação possível e evitar que gastos desnecessários influenciassem a execução dos moldes adotados, prevalecendo a proteção social.

Apesar de seguir na contramão do que vem sendo adotado internacionalmente no que se refere ao volume tributário, o Brasil fora um dos pioneiros da implantação do sistema de Imposto sobre Valor Agregado na criação do IPI e do ICM, antigo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais ou comerciantes, que posteriormente foi contido pelo atual ICMS. Porém, os tributos criados nos moldes de valor agregado no país são considerados imperfeitos em relação aos demais. (SILVA, 2020)

Nesse sentido, Varsano (2002):

Como o pioneirismo traz a desvantagem de não se poder contar com

experiência prévia, os impostos brasileiros sobre o valor adicionado nasceram com imperfeições, algumas corrigidas ao longo do tempo e outras ainda existentes. Além disso, enquanto a tributação sobre o valor agregado utilizada em todo o mundo evoluiu na direção da generalização e da simplificação, a brasileira foi se tornando cada dia mais especificativa e complexa, criando custos excessivos para o cumprimento das obrigações tributárias, por parte dos contribuintes, e onerosas distorções econômicas.

Conforme citado, a imperfeição do IVA adotado no Brasil se encontra essencialmente na sua extrema complexidade decorrente da autonomia introjetada na Constituição Federal, concedendo aos Entes competência para legislar a respeito.

Atualmente, 168 (cento e sessenta e oito) países adotam tal modelo, inclusive os que possuem uma Forma de Estado essencialmente similar a do Brasil, como é o caso do Canadá, cuja instituição de tributos nos moldes de um IVA dual buscou tentar preservar a autonomia dos seus Entes e evitar que tivessem redução na arrecadação. O modelo adotado pelo Canadá não optou por aglutinar a instituição tributária na esfera Federal, ficando a cargo dos demais Entes optarem por cobrar ou não os tributos de sua competência, conforme destacam Orair e Gobetti (2018):

O eixo reformista inspirado no modelo canadense propõe uma transição mais gradual para um sistema moderno de IVA e um sistema mais flexível, que preserva maior grau de autonomia tributária na esfera regional, algo que pode ser mais apropriado em um país heterogêneo como o Brasil e para lidar com as características do nosso federalismo.

Outro modelo que podemos tomar como referência é a reforma do Sistema Tributário da Índia, mais um dos que adotam o Federalismo Fiscal e que optaram, assim como o Canadá, por um IVA dual (GST – Goods and Services Tax), que se subdivide em tributos de competência estadual e federal. (SOUZA, T., 2020)

Tanto a Índia quanto o Canadá adotaram sistemas que tendem a preservar certo grau de autonomia dos Entes a nível estadual, o que de certo modo deve ser observado quando proposto em países com maior grau de autonomia regional, onde os municípios atuam como Entes detentores de autonomia e estão aptos a instituição de normas tributárias, como no caso do Brasil. É o que se constata a seguir:

A autonomia dos entes é ponto importante das reformas em países federativos. As soluções, no entanto, são bastante diversas e têm relação com a dependência de trajetória (path dependence) de cada país. A Austrália tem um sistema mais unificado no governo federal, mas a maior parte da arrecadação fica com os estados, o que parece ter relação histórica com o sistema anterior e com o maior ponto de veto dos estados, que era financeiro. Já a Índia passou de um sistema que dava muita autonomia aos estados para um sistema dual que é harmônico em sua maior parte (alíquotas, base, isenções, fiscalização, regulamentação); e o Canadá manteve a ampla autonomia do sistema anterior e terminou com o sistema mais complexo

dentre os analisados – com formatos, legislações, alíquotas e fiscalização diferentes.(PERRONI; THIAGO, 2019)

Pode-se observar que apesar de tais reformas terem sido aprovadas, geraram muitos debates enquanto situavam-se em fase de projetos. Os países mencionados adotam um sistema federativo e, como teoricamente deveria ser, haveria tendência à preservação da autonomia dos estados e municípios, desse modo, em quaisquer casos deve-se entender a amplitude da federação e como ela influencia na tomada de decisões.

A Austrália implementou, no ano de 1999, uma reforma que optou pela centralização dos tributos a nível Federal e realizando transferências de recursos para os estados sendo, com exceção aos Estados Unidos, o último país membro da Organização para Cooperação de Desenvolvimento Econômico a adotar o método agregado de tributação. Cumpre mencionar ainda que em questão de abrangência de temas relacionados aos problemas no Sistema Tributário, as reformas realizadas nos casos da Austrália e do Canadá demonstram ser muito mais eficientes que os projetos apresentados no Brasil. Além da simplificação do Sistema Tributário, objetivaram a diminuição da regressividade, readequando a divisão das fontes fiscais com a ampliação das alíquotas de impostos sobre a renda. (PERRONI; THIAGO, 2019)

A implementação do Imposto sobre Valor Agregado ao consumo e a prestação de serviços tem se observado em grande número de países e se consolidado como padrão internacional para a tributação indireta. Do mesmo modo, não se deixa de observar a melhora na eficiência de tributos diretos, pois possuem maior capacidade de auferir a renda econômica do indivíduo, como é o caso do imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas seguida de contribuições de cunho social, com o intento de evitar que se ampliem as desigualdades.

Ainda, ressalta-se a importância da tributação com base no patrimônio, uma das bases de um sistema equilibrado, que junto com a renda compõe o foco da tributação menos regressiva, o que de certa forma tem sido menosprezado no Brasil. Com base no relatório da OCDE do ano de 2018, a tributação sobre a propriedade tem ficado abaixo da média dos países que compõe a organização, sendo três vezes menor que o país que mais tributa nesse quesito, a França. Essa irregularidade pode ser observada também sobre a renda, lucro e ganho de capital, podendo ser comparado aos últimos países listados. No que se refere aos bens e serviços, o grande fator que leva a regressividade do sistema brasileiro, o país ganha a posição de quarto colocado, perdendo somente para Hungria, Grécia e Dinamarca.

2.1.3 Peculiaridades do Sistema Tributário Brasileiro

Segundo Coêlho (2020), o Sistema Tributário Nacional teve origem por assimilação dos conhecimentos europeus, e conseqüente inclusão de sua estrutura básica que, introjetada em um país cujas relações jurídicas não se assemelham a esses países, vem gerando problemas e necessita de profundas alterações.

O Sistema Tributário Nacional atribui de forma genérica a competência para a instituição de tributos, evitando que os demais Entes Políticos operem de maneira arbitrária. Nesse sentido, por se tratar de uma norma cuja modificação depende de processo legislativo especial, pode-se considerar que o Sistema Tributário Constitucional brasileiro é sobremodo rígido. Ainda que eminentemente constitucional, há necessidade de modificação de normas que se tornam obsoletas em relação a passagem do tempo, como já houve nos demais sistemas até que pudessem chegar à situação atual.

A necessidade de adaptação pode tanto ser solucionada pelos Entes Federados na instituição de normas interpretativas, integrando determinada conduta ou objeto à lei, ou por meio da instituição de tributos de forma residual, de competência exclusiva da União. Porém, a intensa rigidez definida pelo Poder Constituinte Originário dificulta ampla modificação nos tributos pré-estabelecidos. Esse é um dos grandes problemas do Sistema Tributário Brasileiro, pois a cobertura legislativa que faz a Constituição Federal engessa a elaboração normativa infraconstitucional e, por conseqüência, dificulta a evolução das normas tributárias. Nesse sentido:

A ampliação excessiva de normas tributárias nas Constituições mutila a competência do legislador ordinário (...). A Constituição brasileira é manifestamente ampla e rígida na disciplina do sistema tributário, e por isso mesmo restritiva da competência do legislador ordinário. (MARINHO, 1976, apud CARRAZZA, 2013)

Quando então a necessidade de evolução normativa entra em conflito com o estabelecido constitucionalmente, surgem propostas que objetivam a modificação da Carta Maior e que, visando remodelação urgente, descumprem com preceitos fundamentais à estrutura do Estado, em face do desenvolvimento. (VARSANO, 2002)

Apesar da extensa gama de normas na Constituição Federal, o Sistema Tributário no Brasil também é composto por normas gerais infraconstitucionais e demais legislações específicas estabelecidas pelos Entes, o que trouxe a algumas doutrinas o conceito da existência de mais de um Sistema Tributário e da distribuição de normas que regulam a atividade tributária. Coêlho (2020) inclui demais atos normativos infraconstitucionais como parte desse

sistema, que se manifestam através de normas infraconstitucionais regulando tanto de forma genérica (v.g., Normas Gerais de Direito Tributário) quanto específica, como é o caso dos inúmeros atos normativos que dispõe sobre ICMS e ISS em diferentes estados e municípios. Pode-se considerar então que, embora tenha a Constituição Federal como ápice, o Sistema Tributário também é definido pelos demais Atos Normativos componentes da ordenação tributária, formando uma organização piramidal.

A quantidade de Entes que dispõe de prerrogativas arrecadatórias intrínsecas a perfectibilização do funcionamento Estatal é considerada um grande problema nas propostas em destaque. Segundo estudo coordenado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, entre a promulgação da Constituição Federal de 1988 e o ano de 2018 foram editados 390.726 atos normativos primários e secundários na esfera tributária, isso demonstra parte da realidade brasileira no que se refere a complexidade legislativa. (AMARAL, G.; OLENIKE; AMARAL, L.; YAZBEK; STEINBRUCH, 2018)

Além dos custos administrativos para que se possa manter operante, o alto valor devido pelos contribuintes no contencioso tributário vem chamando atenção, uma vez que, segundo estudo do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO (2018), ultrapassou no ano de 2018 metade do PIB. Cada vez mais o contribuinte é onerado, seja por desconhecimento do grande número de legislações ou pelo alto custo da máquina administrativa.

O excesso trouxe a necessidade de reestruturação, contudo, é válido ressaltar que não necessariamente a complexidade é fator prejudicial ao sistema, uma tributação complexa leva em conta pontos que não são considerados por um sistema único ou pouco profundo. A tributação que ocorre de forma simplificada realmente tem um baixo custo decorrente da simplicidade burocrática e administrativa, mas pode promover distorções econômicas que geram custos para a sociedade e que devem ser consideradas na estruturação de um novo sistema. (VARSANO, 2002)

A forma como se manifesta um Sistema Tributário está diretamente relacionada com o molde de governo adotado no país, porém, isso não é o suficiente para caracterizar o sistema em sua totalidade, devendo ser observadas as suas particularidades. Quando se fala em seguir padrões internacionais fica evidenciada a falta de preocupação com o imenso território brasileiro e que naturalmente a administração de um vasto país, principalmente em uma Federação, tem de ser complexa em um grau acima dos demais. Ainda que adote a Federação, o Brasil não necessariamente poderá seguir o mesmo sistema de tributos de demais países que adotem tal Forma de Estado, pois as características de cada Estado Federado são intrínsecas a ele.

Em outras palavras, o modelo de Federação adotado no Brasil, ainda que conceitualmente idêntico aos demais, pode vir a discordar da adoção de determinados modelos de Sistemas Tributários que seriam permitidos em outros países. Considerar que o país vai se adequar aos demais sistemas sem avaliar o que propõe a Federação Brasileira é importar novamente o padrão europeu e posteriormente se ver obrigado a modificá-lo. Portanto, não basta identificar a prática de um Sistema Federado, sendo necessário reconhecer as características próprias de cada Federação, que será objeto de análise posterior neste trabalho.

2.1.3.1 Função dos Tributos

Em se tratando de análise de questões paralelas ao tema, faz-se rápida menção a estrutura básica adotada pelo país. Os tributos, no sistema brasileiro, se manifestam em cinco diferentes espécies principais classificadas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais. Através das espécies mencionadas, principalmente dos impostos, é que se aplicam as funções básicas dos tributos, meios pelos quais o Estado produz efeitos econômicos e sociais.

Tais efeitos se manifestam de forma distributiva, na intenção de repartição de renda para evitar grandes desigualdades; alocativa, quando a cobrança de determinados tributos componentes de um sistema por si só mostram uma intervenção na economia que tende a trazer desigualdades, nesse sentido busca-se o tributo como meio indutor de condutas para que ocorra a regulação do mercado; e estabilizadora, cuja intenção é minimizar os efeitos da economia na manutenção de seu crescimento. (SCHOUERI, 2019)

Nesse sentido, a ciência do direito atribui três funções essenciais aos tributos, classificando-os em parafiscal, fiscal e extrafiscal, sendo esta última de extrema importância para avaliar a necessidade de que os estados e municípios detenham grau de autonomia que não se manifesta pela simples prerrogativa arrecadatória.

Carvalho (2019) demonstra que o fenômeno da parafiscalidade ocorre com a situação em que o sujeito indicado para ocupar o polo ativo da relação recebe as atribuições para arrecadar e fiscalizar, características dos detentores da capacidade tributária ativa, assim como a obtenção dos valores arrecadados pelo tributo, devendo ocorrer a aplicação no funcionamento da atividade desenvolvida pelo sujeito. Para inequívoca compreensão:

Dois aspectos, por conseguinte, hão de ser atendidos para que venhamos a isolar o chamado tributo parafiscal: 1) sujeito ativo indicado expressamente

na lei instituidora da exação, diferente da pessoa política que exerceu a competência; e 2) atribuição, também expressa, do produto arrecadado, à pessoa apontada para figurar como sujeito ativo. (CARVALHO, 2019)

A função parafiscal se manifesta na atribuição da capacidade tributária ativa a determinado Ente que realize atividade que se mostre de interesse estatal. Há, portanto, uma espécie de credenciamento de uma pessoa para cumprir, como sujeito ativo, com a obrigação tributária. Ressalta-se que a atribuição da referida função não implica na transferência da competência tributária, cuja natureza é intransferível e indelegável.

Tendo em vista a necessidade de acumular recursos para o custeio das despesas estatais, a função fiscal nasce da incapacidade do Estado de produzir suas próprias riquezas em adequada quantia, de modo que tenha que extrair da sociedade para que possa subsistir, é o que descreve Schoueri (2019):

Quando se cogita função arrecadadora da tributação, tem-se em mente que o Estado precisa de meios para o exercício de suas atividades. Como visto, no Estado Patrimonial, tais meios poderiam advir do próprio Estado, que se valia de seu patrimônio ou de seus serviços. Ou seja: o próprio Estado produzia a riqueza de que necessitava. A paulatina diminuição da atuação direta do Estado sobre a economia, inicialmente por conta do liberalismo e mais recentemente na modelagem do Estado do século XXI, aponta para a necessidade de que o Estado se aproprie de riquezas que não foram por ele geradas. Daí a tributação, em sua função arrecadadora.

Nesse sentido, a utilização do meio fiscal é essencial a distribuição de recursos para cada setor estatal, é imposição que visa o bem coletivo através do retorno por meio de serviços básicos à população, devendo em quaisquer hipóteses observar a legalidade. (SCHOUERI, 2019)

Ainda, Carvalho (2019):

O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes. Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses — sociais, políticos ou econômicos — interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

Destaca o autor, que os objetivos da função fiscal devem se ater essencialmente à arrecadação, evitando que se pretenda aplicar através do mesmo tributo outras funções. Porém, ainda que a principal função de determinado tributos seja a arrecadação não se pode afirmar que há uma limitação da manifestação das demais, por mais que a fiscalidade seja o principal objetivo, quando o Estado propõe arrecadação, há inevitavelmente a indução de comportamentos ou a intervenção econômica no setor tributado. Portanto, o propósito de

determinado tributo pode estar predominantemente vinculado a uma única função, mas na prática seus efeitos estão relacionados a outras que não somente a função fiscal.

O mesmo ocorre com a implementação de determinados tributos de natureza extrafiscal, embora sua principal motivação seja impulsionar ou repelir condutas, é feito por meio arrecadatório, portanto, há manifestação da função fiscal, conforme destaca Paulsen (2012):

Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas seu efeito principal, deliberadamente pretendido pelo legislador que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas.

Percebe-se que é inevitável a utilização dos mecanismos tributários para afetar unicamente o patrimônio dos contribuintes sem que isso se manifeste de forma a modificar sua relação com a sociedade. Embora esses mecanismos ocorram por meio da tributação substancialmente fiscal, o meio adequado para a indução de comportamentos é o da função extrafiscal, nesse sentido:

O controle da validade da tributação extrafiscal envolve, em primeiro lugar, a análise da concorrência das competências administrativa (para buscar o fim social ou econômico visado) e tributária (para instituir a espécie tributária e para gravar a riqueza alcançada pela norma tributária impositiva) do ente político e, em segundo lugar, a análise da adequação da tributação para influir no sentido pretendido, ou seja, da sua eficácia potencial para dissuadir as atividades indesejadas ou de estimular as atividades ideais. (PAULSEN, 2012)

Assim, Carrazza (2013) afirma que a manifestação da extrafiscalidade ocorre por meio do legislador quando, no cumprimento de suas funções, majora ou diminui as alíquotas ou base de cálculo com o intento de que os contribuintes observem e tomem determinadas decisões.

Tal atribuição é autorizada pela Constituição Federal, tendo como exemplo a utilização das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, do Imposto Territorial e Predial Urbano – IPTU, quando não observada sua função social, assim como o Imposto de Renda – IR, quando permite o abatimento de verbas gastas em utilidades para o interesse social ou a economia. (PAULSEN, 2012)

Assim, o uso da extrafiscalidade se mostra essencial para determinar os caminhos que o governo pretende seguir, impulsionar a economia, realizar políticas de natureza social. A utilização da tributação tem se mostrado útil para a administração pública e, por manifesta prerrogativa tributária constitucional, ocorre a expansão desse meio a todos os entes componentes da Federação.

2.1.3.2 A elaboração de políticas públicas através da função extrafiscal

A compreensão da possibilidade de se implementar estratégias para alcançar o interesse coletivo através da função extrafiscal se mostra essencial ao desenvolvimento deste trabalho. As denominadas políticas públicas são meio pelos quais os governos municipais, estaduais e federais buscam resolver determinado problema social. Os Entes então, buscam através de atuação, seja fiscal ou não, assegurar a finalidade pública. (BOFF; TORQUES, 2011)

Porém, conceituadas de forma mais ampla, pode-se considerar que não se trata somente da resolução de determinadas adversidades, mas da implementação de ideias que venham a aperfeiçoar as relações sociais. Assim, argumenta-se que as políticas se traduzem na movimentação do governo em recomendar a adoção de processos que resultem em modificações que proponham melhora da coletividade, não se limitando a solucionar contratempos. (SOUZA, C., 2002)

Nesse sentido, busca-se implementar as políticas públicas não só por meios do exercício administrativo, como é comumente realizado, mas pela utilização da função extrafiscal, cuja majoração ou minoração de alíquotas pode influenciar diretamente determinado setor ou grupo de pessoas que necessitem de apoio social. É o caso da majoração de tributos sobre cigarros e bebidas alcoólicas, que além de favorecer a melhora da saúde públicas tende a evitar gastos futuros com a utilização de tratamentos para enfermidades decorrentes de sua utilização.

A elaboração de tais políticas a nível regional se mostra eficiente quando realizada por Entes que se debruçam somente sobre as características da própria localidade, observando com detalhes aquilo que o governo federal, ou em alguns casos estadual, não é capaz de considerar tendo em conta a imensidão de um país como o Brasil. É inevitável que haja variação da necessidade de implementação de acordo com a localidade, o que pode ser melhor observado quando se avalia profundamente as necessidades regionais.

A elaboração dessas políticas locais é realizada por meio dos tributos já instituídos, no que se refere ao mecanismo tributário. Nesse sentido, o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS se destacam, pois compõe boa parte do poder de tributar dos Entes, sendo principal mecanismo de afetação extrafiscal dos estados e municípios.

Assim, preliminarmente, pode-se chegar à conclusão de que as Propostas de Emenda à Constituição que visam a retirada de competência de tais tributos dos Entes originários podem vir a mutilar a possibilidade de instauração de políticas através da função extrafiscal, porém é situação que ainda será objeto de análise no presente trabalho.

2.2 Das relações entre a Competência Tributária e o Pacto Federativo Brasileiro

O princípio federativo da República Brasileira vem encontrando dificuldades para se manter, pois manifesta determinadas peculiaridades que não compatibilizam com a progressão e avanços do modo como vem ocorrendo nos demais países. Assim, a inobservância daquilo que é fundamental na caracterização do que conhecemos como a República Federativa do Brasil, pode ocasionar instabilidades que repercutem fortemente no meio jurídico e por consequência em toda a sociedade brasileira. A importância do disposto no Art. 60, §4º da Carta Magna é tamanha que passara a ser referenciada como cláusula pétrea, decorrente de uma norma superior já considerada rígida.

Sua manifestação não é oponível pelos detentores do poder constituinte derivado, restando apenas o acionamento do poder constituinte originário para então, modificando o ordenamento como um todo, ser passível de aniquilação.

É evidente que nos dias de hoje, o panorama mundial acerca da forma como se organizam os Estados é favorável a centralização dos poderes outrora atribuídos aos Estados-Membros, nesse sentido, é imprescindível que antes de quaisquer propostas que objetivem a modificação de estrutura tão importante para o funcionamento estatal, como é o caso das competências tributárias, se faça amplo estudo acerca das peculiaridades da Forma de Estado adotada no país. Como será visto a seguir, a descentralização é característica essencial a composição do Pacto Federativo, trazendo a necessidade de adequação das propostas à estrutura estatal.

Este capítulo se atentará a minudenciar os aspectos envolvidos na caracterização da Federação Brasileira e, principalmente, os limites relacionados à competência tributária, suas atribuições no âmbito tributário e o que caracteriza a sua perda. Ao delinear aquilo que pode vir a limitar a competência concedida ao Entes, pode-se melhor analisar se há de fato, nas propostas apresentadas, limitadores do exercício pleno das cláusulas pétreas, que asseguram o exercício da Forma de Estado. De início, cabe analisar os conceitos pertinentes a definição da Federação e qual o real grau de autonomia destinado aos estados e municípios.

2.2.1 Aspectos da Federação

A expressão Forma de Estado está diretamente relacionada ao modo de organização de um Estado, assim, ela pode se manifestar por meio da descentralização (transferência de

atribuições para pessoa jurídica distinta), centralização (concentração de atribuições em uma única pessoa jurídica) ou desconcentração (transferência de atribuições para repartições de uma única pessoa jurídica), tanto política quanto administrativa. Convém destacar que não necessariamente há manifestação da totalidade de uma das características citadas, podendo ser incorporadas parcialmente a depender da forma adotada pelo Estado. (MENDES; BRANCO, 2014)

Nesse sentido, Carvalho Filho (2001):

Em virtude das variadas modalidades que os Estados podem assumir, na conformação de seu perfil político, nenhuma delas ostenta rigidez que impossibilite eventuais particularidades, nem impede que seja adotada forma de certo modo híbrida, com a presença de alguns elementos de uma das modalidades clássicas e outros próprios de modalidade diversa.

Cumprido mencionar que, embora não se reprima a manifestação de mais de uma das características citadas, quando introduzidas em um modelo já solidificado, com intenção de modifica-lo, podem descaracterizar a estrutura estatal, divergindo o que se entende por estrutura formal, aquela adotada pela Lei Maior, do que realmente ocorre, sua apresentação fática. Isso pode ser observado na simples diferenciação conceitual que faz Kelsen (2000) a respeito da Federação e do Estado Unitário, baseada apenas no nível de descentralização.

Dentre as Formas de Estado mais comuns, destaca-se a Confederação, onde há uma união de Estados, ainda detentores de “*jus imperium*”, que formam sujeito de direito com capacidade para representa-los internacionalmente, nesse caso ocorre a junção de Entes que não abdicam da totalidade de suas prerrogativas, o que possibilita, dentre outras coisas, o direito de secessão. Esse foi o caso da independência e união das 13 (treze) colônias europeias na América do Norte que hoje, já como uma Federação, formam os Estados Unidos da América.

Diferente dessa, a estrutura de um Estado em Regime Unitário não divide a soberania entre Entes ou sequer a autonomia. O Estado Unitário, embora possua divisões geográficas regionais, locais e até subdistritais, não desconcentra suas prerrogativas, mantendo a soberania e a autonomia nas mãos do governo central. Este era o caso do Brasil que, antes da promulgação da Constituição de 1891, contava com absoluta centralização de poder em uma monarquia, buscando, após a produção de efeitos da Carta Magna, se organizar em uma Federação. (CARVALHO FILHO, 2001)

Ferreira Filho (2012) destaca que a existência de um Estado Unitário descentralizado, jamais pode se confundir com o que se entende por Federação, apesar de que a concentração de atributos no governo central, contrária aos padrões federativos, tem se tornado tendência no país. Assim, não se pode descartar tal hipótese oposta aos preceitos constitucionais.

Embora a menção à Confederação e ao Estado Unitário sejam de interesse para a compreensão do tema, o objeto de estudo do presente trabalho é a Forma de Estado que estrutura as relações jurídicas do Brasil do século XXI, que teve início com a promulgação da Constituição Federal de 1889 e foi solidificada pela atual. Conforme Carvalho Filho (2001), “o termo federação se origina de ‘foedus’, vocábulo latino, com o sentido de aliança, pacto, união. É exatamente o pacto entre as unidades federadas, no sentido de compor um único Estado, que marca o regime federativo”.

Um dos grandes problemas dos estudiosos acerca do que se entende por Federação é a elaboração de um conceito amplo e que abarque as formas de todos aqueles Estados que assim se denominam. Portanto, dificilmente um conceito específico conseguirá assimilar as estruturas das inúmeras federações, pois possuem características diversas em razão das diferenças regionais de cada Estado. Embora não se possa definir as minúcias com uma classificação abundante, a doutrina traz alguns pontos concordantes que a identificam. (CARVALHO FILHO, 2001)

Exsurge a Federação como a associação de Estados (foedus, foederis) para formação de novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos da soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela “autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal” (Sampaio Dória), caracterizadora dessa igualdade jurídica (Ruy Barbosa), dado que ambos extraem suas competências da mesma norma (Kelsen). Daí cada qual ser supremo em sua esfera, tal como disposto no Pacto Federal (Victor Nunes). (ATALIBA, 1998, apud DALLAVERDE, 2016)

Bonavides (2004) esclarece que, essencialmente a Federação se destaca pela organização de Estados em sentido vertical, isto é, pela divisão de competências entres os diferentes níveis (Federal, Estadual e Municipal), podendo ainda se considerar que há certa influência na separação de poderes de forma horizontal, estrutura decorrente do sistema de freios e contrapesos preconizado por Montesquieu. Ainda, D’Eça (2005, apud CUNHA, F., 2006) estabelece a mesma repartição vertical instalada pelo Pacto Federativo, cujas atribuições decorrem de uma norma superior e se manifestam através da competência conferida a uma variedade de Entes para o exercício da autonomia, desde que no cumprimento do disposto na Carta Magna.

Sua formação pode ocorrer de duas formas principais, a primeira delas é a junção de Estados que abdicam de soberania, mas preservam sua autonomia, esse foi o caso da transição dos Estados Unidos da América quando passou de uma Confederação para uma organização federativa. A segunda hipótese de formação ocorre pela concessão, por um Estado unitário, de autonomia às províncias existentes, assim como ocorreu com o Brasil.

Segundo Ferreira Filho (2012):

É preciso não olvidar que, historicamente, a formação dos Estados federais tem resultado de dois processos diversos. Em casos como o dos Estados Unidos, da Alemanha, da Suíça, o Estado federal resultou de uma agregação (federalismo por agregação) de Estados que a ele preexistiam. O Estado federal veio superpor-se a tais Estados. Noutros, como no Brasil, o Estado unitário, em obediência a imperativos políticos (salvaguarda das liberdades) e de eficiência, descentralizou-se a ponto de gerar Estados que a ele foram “subpostos” (federalismo por segregação).

A peça chave para a efetivação do Pacto Federativo, conforme destacaram os autores, é observada na presença de autonomia, esta pode ser considerada um termo amplo, do qual surge as competências estabelecidas constitucionalmente, dentre elas as competências tributárias. Assim, em análise preliminar, as diversas formas de manifestação da autonomia, quando não observadas podem caracterizar o descumprimento da Forma Federativa.

Kelsen (2000) aduz que a forma pela qual o Estado originou se mostra irrelevante para sua caracterização, independentemente de ter sua origem através de tratado internacional (junção de Estados dotados de *jus imperium*), ou por ato legislativo de Estado Unitário (concessão de autonomia por meio da descentralização). Convém ressaltar que as inúmeras possibilidades de caracterização de uma Federação derrubam tal afirmação. Se de fato, o caminho percorrido pela Forma de Estado não influenciasse na sua formação, não teríamos hoje diversos atributos intrínsecos e característicos a cada uma delas, apesar de que não se pode afirmar que exercem total influência em estruturação, pois sua determinação também ocorre por outros fatores (v.g., extensão territorial, maturação política).

Na hipótese de uma federação ter sua origem advinda de uma Confederação, não se pode ignorar o fato de que historicamente os Estados-Membros são possuidores de soberania e que isso tende a dificultar uma possível centralização. No caso de um país originariamente unitário, entende-se uma tendência centrípeta, como ocorre no caso do Brasil, principalmente pelo fato de que a implantação do federalismo como renúncia ao modelo imperialista ocorreu em um momento de baixo desenvolvimento político, em que não havia cultura democrática, com predominância de analfabetos políticos, o que acarretou uma política centralizada. A afirmação de que ambas as situações não influenciam na formação e caracterização da Federação aparenta ser equivocada, porém, embora admitida a tendência de cada Estado, seja em sentido centrípeta ou centrífuga, devem ser respeitados os limites que definem a Forma de Estado. (SANTIN; BITENCOURT, 2015)

Em decorrência do que estabelece o Constituinte Originário, no Brasil não se pode tolerar tendência que descaracterize a Forma Federativa, pois esta é considerada cláusula pétrea

e essencial a sua estrutura, portanto, não é passível de modificação. É o que destacam Mendes e Branco (2014): “Sustenta-se, ainda, que a Constituição Federal deve ser rígida e que o princípio federalista deve ser cláusula pétrea, para prevenir que a União possa transformar a Federação em Estado unitário”. É interessante que se denote que a diminuição da forma federativa não ocorre somente pela centralização de competências, mas também pela distribuição exagerada, pendendo para uma confederação.

Para que se entenda a motivação constitucional em estabelecer as cláusulas pétreas e, portanto, torna-las imodificáveis, cabe observar o que destaca Paulo de Barros Carvalho, na existência de dois campos de normas no direito brasileiro, dos quais podemos classificar como normas de comportamento e normas de estrutura. A primeira refere-se à descrição de condutas e relações direcionadas ao comportamento humano (v.g., normas que regulam a cobrança de determinados tributos). A segunda classificação refere-se aquelas que buscam regular o comportamento inter-normativo, ou seja, a forma como as normas relacionam, seja sua criação, aplicação ou ab-rogação. Nas palavras do autor:

Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. (CARVALHO, 2019)

No mesmo sentido, Carrazza (2013) atribui às normas de estrutura função de disciplinar a produção de outras normas, incluindo ainda as competências tributárias concedidas pela Constituição Federal de 1988, o que será tratado posteriormente. Pode-se dizer então, que estas são normas constituem o ordenamento jurídico brasileiro e regulam a forma como todas as relações ocorrerão, incluindo a de modificação do sistema. Portanto, é correto refletir sobre a impossibilidade de modificá-las, e considera-la uma limitação material ao poder constituinte derivado.

Conforme, Mendes e Branco (2014):

Não raras vezes, impõe o constituinte limites materiais expressos à eventual reforma da Lei Maior. Cuida-se das chamadas cláusulas pétreas ou da garantia de eternidade (Ewigkeitsgarantie), que limitam o poder de reforma sobre determinados objetos.

(...)

O sentido básico do estabelecimento de limites materiais seria, assim, o de aumentar a estabilidade de certas opções do constituinte originário, assegurar-lhe maior sobrevida, por meio do agravamento do processo da sua substituição.

Não faria sentido possibilitar a modificação de normas que são consideradas as “regras do jogo”, pois uma vez alteradas, acarretam enorme insegurança jurídica e o desmoronamento da organização estatal. Para tanto, algumas normas de estrutura podem ser observadas de forma explícita na constituição federal de modo que não são passíveis de modificação, como é o caso das cláusulas pétreas, incluindo a Forma Federativa de Estado. É o que destaca Ferreira Filho (2012): “Tentando mantê-la, vale lembrar que, nos Estados federais, a estrutura federativa é posta como intocável (como está na Constituição brasileira, art. 60, § 4º, I)”.

Quanto às principais características da Federação, concerne destacar que, primeiramente, a argumentação se limita as modificações em nível infraconstitucional ou arbitrárias, para que se possa frisar questões atinentes à autonomia. Assim, deve-se atentar ao que dispõem Mendes e Branco (2014): “o Estado Federal expressa um modo de ser do Estado (daí se dizer que é uma forma de Estado) em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente (...)”. Assim, pode-se dizer que a Federação possui como característica essencial a descentralização da autonomia, manifestada através das competências atribuídas pela Constituição Federal. Convém ressaltar que a soberania é característica ausente nos Entes Políticos, sendo aplicável ao Ente federal quando em representação à República Federativa do Brasil, mas quando em assunto interno, a União é dotada somente de autonomia, não podendo ser colocada em diferente posição.

Mendes e Branco (2014) destacam que “é característico do Estado federal que essa atribuição dos Estados-membros de legislar não se resume a uma mera concessão da União, traduzindo, antes, um direito que a União não pode, a seu talante, subtrair das entidades federadas”. Assim, quando o Ente Federal subtrai a competência, sem observar os meios adequados, está retirando a autonomia dos demais. Não se pode considerar que a União, como detentora de simples autonomia, possua a capacidade desregular por conta própria o equilíbrio de distribuição de competências estabelecido pela Carta Magna.

O Brasil vem tentando implementar de forma eficaz o modelo federativo, porém é evidente a ocorrência de oscilações na concentração de poderes políticos decorrentes de mudanças do texto constitucional parcial ou completa, que em determinados momentos se localiza em grande parte nas mãos do Ente central, e em outros parcialmente nas mãos dos Estados-Membros. Nas palavras de Azevedo da Cunha (2006), o Brasil “mostrou-se num movimento pendular no sentido da centralização”. Os períodos a que se refere o autor são facilmente demonstrados em sentido centrípeto durante a ditadura militar e centrífugo com a promulgação da Constituição de 1988, onde observou-se certa perda de autonomia do governo

central em favor dos regionais e locais. Ocorre que, novamente há uma busca pela transferência de atribuições ao Entes central decorrente de manifesto desacordo com a autonomia local, o que perdura até hoje nas propostas de reforma do sistema tributário.

Cabe ressaltar que, apesar de o Federalismo brasileiro ser considerado descentralizado e neutro pela Constituição Federal de 1988, não houve de fato a divisão esperada de atribuições, gerando uma tendência centrípeta. A divisão de competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios não é igualitária, apesar de em um modelo de federação equilibrado, todos terem o mesmo nível de autonomia. Assim, Coêlho (2020) estabelece que “o importante é que haja um *‘minimum’* de autodeterminação política, de autogoverno e de produção normativa da parte dos estados federados”. Naturalmente, pelas atribuições determinadas ao Ente central e que muitas vezes são destinadas a todo o território nacional, é comum de se destaque frente ao demais Entes, porém não é justificável a deslocação de competências de modo que venha a comprometer demasiadamente a autonomia destes, pois o Estado Federal brasileiro considera a União como um semelhante aos demais.

A centralização incontida em um regime federativo é contrária as premissas básicas da estrutura federal, uma vez que não pode haver concentração excessiva nas mãos da União, detentora de simples autonomia. Em determinados casos, esta possui poder para representar o Brasil como um todo, porém, não é detentora de “*jus imperium*”, mas sim a República Federativa do Brasil. Embora ainda tenha caráter diferenciado em relação aos demais Entes, quando não representa como sujeito de direito internacional, deve se beneficiar igualmente das atribuições concedidas pela Forma de Governo, caso contrário, materialmente o país poderia se transformar em um regime unitário. (LIMA, 2020)

Destaca-se, portanto, nas palavras de Mendes e Branco (2014) que a soberania “é atributo do Estado Federal como um todo”, o que impossibilita a tomada de decisões arbitrárias por parte da União, que venham a retirar total ou parcialmente a autonomia dada aos Estados-Membros. Nesse sentido, não pode haver por parte de quaisquer dos entes uma invasão de atribuições a nível infraconstitucional, pois, embora ela represente o país em determinados momentos, como Ente Político não deve contrair para si as demais competências. Assim, há um limitador ao Ente central, cujas atribuições estampam imagem que demonstra superioridade, com a intenção de se evitar arbitrariedades. Nessa vertente, pode-se observar ainda a reprodução desses limitadores em um nível de modificação constitucional, sustentado pela própria conceituação da Federação.

Observa-se assim, que essencialmente, o conceito não atribui ao Ente Federal grau superior, mas sim tratamento igualitário para os Entes que compõe a forma adotada, inclusive

adotando a primazia da administração local, o que de fato não vem ocorrendo no Brasil, pois é evidente que a tentativa constitucional de descentralização tem perdido forças, dando preferência à administração central. O tratamento equânime supramencionado se assemelha ao que podemos chamar de simetria de “*juri*” no sentido vertical, isto é, tratamento igualitário originado pelo ordenamento jurídico, pois, deve-se observar um equilíbrio de funções que não devem ser consideradas hierárquicas, mas atribuições que melhor se adequam a um ou outro Ente.

A Forma Federativa pode ser considerada simétrica ou assimétrica, no primeiro caso trata-se de forma neutra entre os Entes que possuem igual posição nas esferas governamentais (simetria horizontal). Assim, não há possibilidade de que recebam benefícios em razão de suas diferentes condições. Cumpre destacar que, ao se observar a simetria de “*juri*” acima mencionada, é interessante que se faça análise da simetria de “*facto*”, pois esta corresponde à realidade dos Entes Políticos. Então, quando se atribui tratamento igualitário para aqueles que factualmente possuem realidades distintas, se outorga liberdade para que os Entes disputem por benefícios de forma díspar, o que pode ocasionar desigualdades locais e resultar em subdesenvolvimento regional.

É o que descreve Torrecillas Ramos (2013):

(...) são assimetrias de fato que requerem uma assimetria de direito para corrigi-las ou pelo menos diminuir as desigualdades entre unidades componentes da federação. O princípio é o tratamento igual, e, excepcionalmente, o diferenciado. Assim como a igualdade em algum sentido é tratar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades, deveremos tratar assimetricamente os Estados e regiões assimétricos, na medida de suas assimetrias.

A Constituição brasileira, diferente do que estabelece o conceito genérico de federação, incorpora a chamada assimetria de “*juri*”, esta, procura realizar tratamento diferenciado em observância a natural assimetria de “*facto*” que possui o Brasil. Em decorrência das inúmeras regiões em que se estende o país e das diferentes realidades, a Carta Magna estabelece formas de tratar os Entes Federados na medida de suas desigualdades, atribuindo a possibilidade de concessão de isenções, benefícios, políticas públicas regionais e demais instrumentos que visam compensar essa diferenciação natural, esse é um dos objetivos destacados pelo Art. 3º, III da Constituição Federal de 1988 que visa “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, desse modo a República Federativa do Brasil pode ser considerada detentora de um Federalismo Assimétrico. (TORRECILLAS RAMOS, 2013)

Tal atributo também pode ser observado na própria caracterização do federalismo da República quando se manifesta na Constituição Federal de 1988 no seguinte dispositivo:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

A integração municipal ao Pacto Federativo é uma das assimetrias que se pode observar em relação aos demais países que adotam a Federação, pois, em decorrência da extensão territorial e das diferenças locais, atribui-se diferente tratamento aos municípios em relação ao que deveria ser. Portanto, há manifestação de assimetria vertical que, diferente do federalismo clássico dual em que a União e os Estados-Membros seriam superiores aos municípios em relação a autonomia, ocorre nesse caso tratamento igualitário entre todos os Entes.

Isso não descaracteriza a Federação, pois como já mencionado, não há semelhança total entre as formas de Estado adotadas pelos demais países, apesar de conceitualmente serem considerados federações. Sua manifestação é chamada de Federalismo Cooperativo e pode ser observada, ainda, no que dispõe o Art. 18 da Constituição Federal de 1988: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.” (Santos; Andrade, s.d.)

Dentre os principais motivos que tendem a causar desconfiança na alegação de integração municipal estão a ausência de um poder judiciário e de uma constituição, apesar de que as Leis Orgânicas tomam seu lugar. Não é objetivo aqui argumentar sobre a inclusão ou não dos municípios na Forma de Estado utilizada pelo país, porém, ao observar os referidos dispositivos, fica asseverada a sua inclusão pela Carta Magna. Assim, relatada a necessidade de tratamento desigual entre as diferentes regiões para cobrir a desigualdade de fato, há que se pensar se em um movimento centrípeto, que tende a aglutinar as competências ao Ente central, como é o caso das competências tributárias, serão observadas as necessidades regionais, considerando que a União, como um ente federal, tende a analisar as deficiências do país como um todo, em um ângulo diferente daquele necessário. As assimetrias de fato evidentemente são melhor identificadas por governos locais e, portanto, tende a funcionar de forma adequada quando em uma organização descentralizada.

Embora diversos autores atribuam características diferentes a Federação, não há dúvidas quanto à amplificação do conceito federativo quando observada a descentralização, espalhando as atribuições aos Entes locais. Outrossim, alguns destacam a presença do princípio da subsidiariedade, cuja manifestação está atrelada a ideia do pleno exercício da autonomia a cada Ente, cabendo ao central exercer as competências residuais na hipótese de os Entes regionais e

locais não se mostrarem suficientes, assim como aquelas de demandem interesse geral. Isso acarreta a ideia de igualdade estabelecida entre as esferas governamentais (simetria vertical).

Evidentemente a doutrina majoritária considera a diminuição de atribuições dos Estados-Membros como um efeito contrário ao Pacto Federativo, isso pode ser observado pela simples caracterização do entendimento a respeito da Federação e até que ponto a modificação de atribuições ainda pode ser considerada ideal para o modelo adotado.

A tendência que se observa no Brasil, principalmente no âmbito tributário quando analisadas as propostas de reforma, é em sentido centrípeto, aglutinando as competências ao Ente central que, em primeira análise, descaracteriza a Forma de Estado. Ferreira Filho (2012) aduz que já na Constituição Federal de 1967, havia tendência ao chamado Federalismo de Integração, em que se pretendia sujeitar os Estados-Membros à União ao mesmo tempo que ocorria a busca por acentuar o Federalismo Cooperativo, cuja distribuição é vista de forma equilibrada.

Isso é inadmissível do ponto de vista teórico. O Federalismo de integração, propõe a aglutinação de autonomia de modo que futuramente o país pudesse se tornar um Estado Unitário, ou seja, haveria a possibilidade de os Ente locais realizarem determinados serviços administrativos que já seriam de sua competência, sem, contudo, possui-la. As atribuições políticas estariam concentradas no Ente central, impossibilitando, também, a elaboração de leis.

Apesar de tal ideia ter perdurado pelo tempo em que a Constituição anterior ficou vigente, pode-se notar atualmente a mesma tendência em propostas que objetivam a centralização tributária, pois estas visam retirar a possibilidade de os Estados Membros locais e regionais instituírem os tributos de sua competência. Assim, o que se observa de início, é que a perda de competências e conseqüentemente de autonomia não pode ocorrer de forma descontrolada, pois acarretaria a descaracterização da Federação e a violação da Carta Magna cuja substância é baseada na distribuição relativamente igualitária. Nesse caso, formalmente teríamos uma Federação no país, mas as atribuições sem dúvidas seriam comparadas a de um Regime Unitário. Assim, nos próximos capítulos será necessária a identificação dos limites estipulados pela autonomia dos Entes Políticos, exercida pelas competências estabelecidas pela norma constitucional. (FERREIRA FILHO, 2012)

2.2.2 Autonomia dos Entes Políticos

Como característica necessária, a autonomia forma as bases estruturais da Forma de

Estado estudada que, de acordo com os conceitos mencionados, é fator de diferenciação, devendo acatar o equilíbrio para a manutenção do Pacto Federativo. Nessa vertente, Mota (2015) esclarece que: “A primeira e principal característica do federalismo é a descentralização, a qual está diretamente ligada à autonomia dos entes federados.”

A manifestação da autonomia ocorre, no âmbito tributário, pelo exercício da repartição de competências, estabelecido na Constituição Federal. Este é um dos focos do presente trabalho, onde se busca observar a tendência a perda da competência por parte de propostas que visam a centralização tributária e por consequência de parcela da autonomia, característica essencial a manutenção do Pacto Federativo.

Destaca-se a sua essencialidade das competências nas mãos dos Entes locais, pois, quando comparada ao central, detêm maior capacidade de visualizar o interesse público e, conseqüentemente, são possuidores de melhor capacidade administrativa. Assim, objetivam os interesses regionais, assegurando melhor aproximação entre os governantes e governados e concedendo melhor acesso aos órgãos administrativos. Cumpre destacar que isso não desqualifica a necessidade de controle administrativo por parte da União que, como Ente central, possui aptidão para tratar de assuntos de interesse geral. (DALLARI, 2011)

Pode, ainda, a autonomia ser dividida em dois momentos, o primeiro refere-se ao momento subjetivo, em que se destaca a manifestação de uma personalidade jurídica própria e descentralizada. Assim, nesse primeiro momento não se tem característica inerente à autonomia, pois facilmente poderia ser considerado outro modelo, que não o federativo, que outorgasse aos distritos simples personalidade jurídica. Portanto, há dependência ao momento objetivo, que destaca a “titularidade de um poder normativo pleno e incontestável, um poder de autodeterminação ou de produção de norma jurídica, independente e próprio”, não há interferência do governo central aos Estados-Membros, cuja autonomia é indisputável. (FALCÃO, s.d.)

Rente à prerrogativa de instituir tributos, se manifesta a capacidade de adequá-los as necessidades regionais, baseando-se no uso da extrafiscalidade. Então, não obstante a doutrina mencione como única característica a exclusividade de determinados Entes para cumprir as prerrogativas impostas pela constituição no âmbito da competência tributária, há que se considerar a manifestação implícita de autonomia por outros meios que não são observados de forma expressa na Carta Magna.

Observa-se que a importância de evidenciar a autonomia provém de seu nível de destaque na composição do Pacto Federativo. Embora se possa, através de um conjunto doutrinário, exprimir as diversas possibilidades de caracterização do Estado Federal, a

autonomia se sobressai pelo fato de que abarca todas essas características, é através dela que conseguimos observar a sua manifestação. É o caso de possibilitar aos Entes a criação de uma Constituição Estadual, ou no caso dos Municípios de atribuir igual caráter a Lei Orgânica, de permitir que os Entes legislem sobre determinados assuntos, assim como a própria organização descentralizada é característica que pode ser visualizada através do grau de autonomia. No mesmo sentido sustenta Amaral Filho (2004) quando traz a necessidade de que haja harmonia entre a autonomia e a cooperação, cuja manifestação ocorre por meio da descentralização, e atribui ainda a existência de governança, sustentabilidade e êxito, no arranjo federativo, a essa conciliação.

Outrossim, a inobservância da harmonia entres os entes e, conseqüentemente, da autonomia, pode gerar determinadas sanções ao Ente que efetivou o descumprimento. Ela é considerada um princípio constitucional sensível que deve ser observado, assim, destaca o artigo 34, VII da Constituição Federal de 1988 que o descumprimento da autonomia deve ser retomado por intervenção. Observa-se que a transgressão por parte dos Entes é sem dúvida de natureza grave, pois compromete o funcionamento do Pacto Federativo. Sem a sua manifestação, nenhuma outra característica é capaz de subsistir. Assim, a diminuição de quaisquer atributos que delegam prerrogativas aos Entes Políticos se manifesta na sua modificação.

Conforme Abraham e Catarino (2018), ela pode ser observada em um regime federativo através de três perspectivas: “auto-organização, de autogoverno e de autoadministração (...)”. Nesse mesmo sentido, Moraes (2017) declara que “a autonomia dos Estados-membros se caracteriza pela denominada tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração”.

Apesar de o autor se referir aos atributos como uma tríplice capacidade, acaba por admitir que a auto-organização não se confunde com a normatização própria e que, portanto, haja diferenciação na sua classificação. Esse é o entendimento de Ferreira Filho (2012):

O Estado-Membro goza de autonomia. Quer dizer, é livre no campo a ele deixado pela Constituição do Estado federal. Este, o Estado total, na sua soberania, fixa a organização do todo e ao fazê-lo cria um campo aberto para os Estados federados. Tal campo, como já se viu, tem um espaço mínimo: auto-organização, descentralização legislativa, administrativa e política.

Nesse mesmo sentido Coêlho (2020) estabelece “quatro ordens de descentralização: A) Legislativa – produção de normas jurídicas; B) a Administrativa – administração própria; C) a Política – formação dos poderes e autogoverno; e D) a Judiciária – aparato jurisdicional próprio”. Convêm destacar que, esta última, podendo ser comparada a auto-organização, não

se confunde com a descentralização legislativa. Conforme destacado acima, essa classificação mais adotada considera a sua separação.

A capacidade de legislar é exercida por meio da competência constitucional atribuída aos Entes, que no âmbito tributário, é gerador de receitas para o exercício da descentralização administrativa. Convém ressaltar a inclusão das competências tributárias à capacidade de legislar de forma genérica, enquanto a primeira se limita a instituir, modificar e extinguir os tributos, esta se atém a matéria de fiscalização, arrecadação, instituição, redução, majoração e concessão de benefícios fiscais (estes considerados de extrema importância para a autonomia quando observados do ponto de elaboração de políticas públicas). (BRIGAGÃO, 2012)

A auto-organização é evidenciada pela possibilidade de os estados e municípios criarem sua própria norma superior. No primeiro caso, ocorre pela promulgação de uma Constituição Estadual, que deve observar os preceitos da Constituição Federal seja de reprodução obrigatória ou facultativa, evitando contradição. No caso dos municípios, como não há constituição, as denominadas Leis Orgânicas tomam seu lugar, adequando-se tanto a Constituição Estadual quanto a Federal. (MOTA, 2015)

O que Ferreira Filho (2012) entende por descentralização política, é considerada a vertente da autonomia ligada ao autogoverno, cuja manifestação ocorre por meio da escolha de representantes, seja para o legislativo ou executivo. Assim, não há sujeição dos Entes regionais e locais à União, portanto as escolhas dependem de organização dos estados e municípios. (MORAES, 2017)

A terceira vertente da autonomia é a chamada de autoadministração, ou descentralização administrativa. Através dela é dada uma grande possibilidade de independência aos Entes, que de acordo com seus propósitos, buscam aplicar os recursos provenientes de suas receitas. Assim, destaca-se que os encargos atribuídos aos Entes nunca devem ultrapassar as fontes de receita, pois tornariam a subsistência inviável e configuraria a perda da autonomia. (MORAES, 2017)

Desta maneira, verifica-se a necessidade de um equilíbrio entre as tarefas e as rendas, de forma que não basta estarmos diante de uma repartição constitucional de competências (encargos) sem devido acompanhamento do suporte financeiro (por via de arrecadação ou repasse de verbas) para a consecução dos objetivos da lei maior (ARAÚJO, 1995, apud MOTA 2015)

Para que se tenha o pleno exercício da autonomia administrativa é necessária a existência de autonomia financeira, garantida por meio de receitas originárias e derivadas. O que se mostra de maior interesse no presente trabalho, é a obtenção de receitas derivadas, exercida por meio da repartição de receitas, estabelecidas constitucionalmente, ou por meio da

instituição de tributos pelos Entes Federados. (ABRAHAM; CATARINO, 2018)

Evidenciadas as essencialidades conferidas aos Estados-Membros com o uso da autonomia, fica clara a sua abrangência, de modo que a retirada de atribuições, em alto ou baixo grau, acarreta no seu retraimento. Assim, perda da totalidade de quaisquer atributos, principalmente da independência administrativa e financeira, acarreta em violação ao Pacto Federativo. (SANTOS, M., 2005)

Todavia, aponta-se a inexistência da possibilidade de petrificação da autonomia a ponto de se tornar prejudicial à evolução normativa. Esta, quando remodelada em pequena escala a ponto de não interferir de forma relevante em quaisquer atributos listados, não é prejudicial à Forma de Estado. Apesar ser considerada intrínseca à estrutura federal, não se pode afirmar que qualquer atenuação relacionada as suas características podem promover o desmoronamento da estrutura estatal, o que será visto adiante. Assim, destaca-se que há uma necessidade de maleabilidade das autonomias, para mais ou para menos (respeitados os limites constitucionais), que dependem de outros fatores que a tornam possível em determinados momentos e em outros não.

Afim de identificar as possibilidades de descumprimento de atributo tão importante, busca-se, nos capítulos seguintes, destacar os pontos relacionados a competência tributária, objeto das propostas centralizadoras e identificar se há perda relevante de autonomia e violação ao Pacto Federativo.

2.2.2.1 O uso da extrafiscalidade como instrumento do exercício da autonomia

Antes de partir para a análise das competências, cabe evidenciar a utilização extrafiscal que, conforme já mencionada anteriormente, é utilizada como mecanismo de influência em tomadas de decisões, sendo meio adequado para a elaboração de políticas públicas. Embora, componha parcialmente este meio de se realizar justiça social, não se pode descartar a sua perda quando o Ente fica impossibilitado da instituição de tributos a ele pertencentes.

Quando se fala no objeto de estudo deste trabalho, as propostas com tendências centrípetas, deve-se considerar todas as perspectivas que atribuem caráter diminutivo aos Estados e Municípios em torno de sua autonomia. A priori, as propostas a serem destacadas retiram a possibilidade de manifestação da autonomia legislativa e administrativa, sendo observadas pela perda das competências a seguir estudadas.

Cumprir destacar, que não se trata de retração somente de meios de arrecadação e

administração propriamente dito. Há, nas instituições tributárias a existência de meio que possibilite regular o mercado de forma que atenda às necessidades básicas das populações mais carentes. Nessa vertente:

Portanto, a extrafiscalidade é corolário do Estado Social e tem como objetivo criar condições para que o Poder Público preserve valores importantes da sociedade, cuja realização é de fundamental importância. E mais, as políticas públicas extrafiscais, embora mais próximas à atuação prestacional do Estado, não devem descurar da dinâmica do direito tributário e sua conformação, estando, desta maneira, em conformidade do Estado Democrático de Direito. (BOFF; TORQUES, 2011)

Os Estados-Membros, Municípios e a União se prestam ao cumprimento da Carta Magna, esta, que buscou evidenciar os direitos sociais, garantindo a saúde, educação, entre outros. Assim, a extrafiscalidade é utilizada como um dos mecanismos de grande valor para a manifestação da vontade dos Entes Políticos, que obtêm meio de proximidade à população e destinando a estas, garantia de uma democracia mais justa, contrária à concentração de atribuições ao intocável Ente central. (FREITAS, 2015)

A aglutinação das competências no âmbito federal, busca a manutenção das autonomias através de um sistema de repartição de receitas, o que não é bem visto quando se pretende manter a plenitude das autonomias originárias, inclusive por meio da afetação extrafiscal. Como será visto posteriormente, a manutenção de alíquota única para todos e quaisquer bens de consumo evita a propensão de se diferenciar aqueles necessários às populações carentes, assim como influenciar determinado meio que necessite de alavanca governamental em algumas localidades.

Assim, a manutenção das competências para instituir tributos e realizar majoração ou diminuição de alíquotas com a tendência de regular determinadas situações é essencial por dois motivos, o primeiro é a falta de consideração das assimetrias de fato existentes na extensão territorial a que o país se submete. A segunda se refere justamente a perda da capacidade da regulação pelos Entes regionais e locais, configurando privação de grande parcela da autonomia e dos princípios federativos. Para tanto, é crucial que haja conservação destes mecanismos nas mãos dos Estados e Municípios, não excluindo a parcela destinada à União para interesses gerais. Assim:

A divisão de trabalhos entre instâncias intergovernamentais e territoriais na gestão social não implica a descaracterização do Estado central e das suas funções, mas antes, sua redefinição. Aliás, uma articulação equilibrada entre Estado central e governo local apresenta-se, designadamente no terreno das políticas sociais, como a forma exemplar de garantir o equilíbrio entre o universalismo e o particularismo e possibilitar políticas flexíveis que reconheçam não só a natureza diversa dos problemas como assegurem a equidade na distribuição dos recursos. (FREITAS, 2015)

É importante que se observe a adoção da autonomia como meio essencial para a garantia dos princípios basilares da Constituição Federal, dentre eles a Forma de Governo, por meio da aproximação das Pessoas Políticas locais à população, e a Forma de Estado, por conta do pleno exercício da Federação que, no âmbito das competências tributárias, também é exercido pela função extrafiscal.

2.2.3 Competência Tributária

De início, compete esclarecer as vertentes nas quais se divide o significado da palavra competência. Originalmente do Latim, a palavra “*competere*” significa “disputar junto”, na Idade Média, tinha relação com a disputa territorial. Nos dias atuais, o sentido mais conhecido e utilizado da palavra está relacionado a aptidão ou habilidade para realizar determinado feito. Porém, é o sentido jurídico que se mostra relevante, sendo descrito como as atribuições a serem realizadas que competem à pessoa jurídica que, ao mesmo tempo em que são permitidas também são limitadas. (LOIOLA, 2013)

Há que se diferenciar o que estabelece a Constituição no âmbito das competências. Privativamente, a União detém autorização para administrar (art. 21, CF/1988) e legislar (art. 22, CF/1988) sobre determinadas situações. Aos Estados, competem aquelas que não lhe sejam vedadas, portanto as remanescentes. No caso dos Municípios, as competências privativas são estabelecidas no art. 30, I, da Constituição Federal, consideradas as situações de interesse local, podendo ainda, suplementar a falta de observação dos demais entes, esta última é a chamada competência concorrente, atribuída a todos os entes a capacidade de lidar com as situações descritas nos dispositivos. Destaca-se, porém, que a competência mencionada não deve ser confundida com aquela prevista no capítulo da Constituição destinado ao Sistema Tributário Nacional.

Conforme Sabbag (2016):

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena (art. 6o, CTN). Nesse contexto, diz-se que há, em nossa ordem constitucional, coincidência da competência legislativa com a competência tributária. Todavia, deve-se notar que a competência tributária, como poder de instituição de tributo, não se confunde com a competência para legislar sobre Direito Tributário. Esta é genérica; aquela, específica. Tal competência para legislar é denominada competência concorrente, conforme o art. 24 da CF.

Portanto, há que se diferenciar as duas possibilidades legislativas atinentes ao direito tributário. As competências descritas pelo autor como específicas, destinadas a Ente pré-determinado pelo constituinte originário e relacionadas com a instituição e majoração de tributos, e aquelas previstas no art. 21 e seguintes da Constituição Federal, descritas por Carvalho (2019) como a possibilidade de instituir leis que versem sobre as relações jurídicas de tributos já criados, portando, as competências para legislar sobre variados assuntos são classificadas como atribuições genéricas.

No âmbito tributário, a competência específica está relacionada com a manifestação da autonomia dos Entes que compõem a Federação. Não decorre, portanto, de “*jus imperium*”, prerrogativa esta atribuída ao poder de Estado, pois esta significaria dizer que existe um poder de tributar, um poder incontestável, absoluto, e não uma competência que decorre da autonomia e deve ser regrada e disciplinada pelo direito. Assim, não há que se falar em poder de tributar absoluto no Brasil, a manifestação de tal poder é disciplinada pela Constituição Federal de 1988 e regulada por atos normativos primários e secundários que visam pôr em prática aquilo que foi permitido pela Carta Maior. (CARRAZZA, 2013)

Nesse sentido, Carrazza (2013) conceitua a competência tributária como a faculdade de editar lei, criando o tributo “*in abstracto*”, em outras palavras, é a permissão que o Ente possui para instituir ou não determinado tributo, criando condições para que possa ocorrer a tributação de determinada conduta, que pode partir tanto do contribuinte quanto do próprio Ente. Nas palavras do autor:

Em suma, a competência tributária identifica-se com a permissão para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. Como vimos, a Constituição conferiu este direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais. (CARRAZZA, 2013)

Seguindo o raciocínio elaborado, a instituição dos tributos se baseia em um direito subjetivo que a Constituição dá para o exercício das competências, atribuindo facultatividade na sua utilização. Nessa mesma linha de pensamento, Amaro (2014) preceitua que não cabe a Constituição Federal a criação do tributo, mas o estabelecimento de qual ente é competente para, por meio de Lei infraconstitucional, instituí-lo. Portanto, há um consenso entre os doutrinadores no sentido de que, ao identificar um perfil genérico do tributo, a Constituição Federal não o torna apto a ser exigido, mas sim a ser criado por meio do exercício da competência.

Assim, embora já estabelecida na Carta Maior, há necessidade de legislação específica para que ocorra a manifestação daquilo que é determinado, a instituição dos tributos. O meio adequado e comumente utilizado é a lei ordinária, porém em determinados casos pode ser exigida a necessidade de lei complementar, como a utilização das competências residuais por parte da União. É o que esclarece Amaro (2014):

Como regra, a lei ordinária é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, e, por consequência, à sua eventual modificação ou revogação. Por isso, a competência tributária implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo.

Há quem considere errônea a hipótese de que o nascimento dos tributos ocorra por meio de lei infraconstitucional sustentando que a Constituição é o meio adequado para instituir aqueles relacionados a distribuição de competências e, portanto, que já nascem antes mesmo de o legislativo operar. Tal posicionamento não se mostra condizente com o que prega boa parte da doutrina. Carvalho (2019) aduz que não se pode considerar que essas normas tenham sempre a sua formação baseada em uma norma superior, um bom exemplo seria o das sentenças judiciais que, embora sejam reguladas pela Constituição, são elaboradas pelo juízo competente. Assim, não se consideram prontas as sentenças judiciais pelo fato de serem previstas na Constituição Federal, essa só destaca os limites aos quais deve a sentença observar. O mesmo ocorre com as distribuições de competências tributárias que, observadas as limitações, são instituídas pelos respectivos Entes.

Portanto, o exercício das atribuições distribuída por norma constitucional é realizado unicamente pelos Entes Políticos que detêm capacidade de exercer as competências tributárias. Ainda, contrário ao entendimento de exclusividade desse exercício, parcela da doutrina atribui tal capacidade a atos que não podem ser considerados como sua manifestação. É o que interpreta Carvalho (2019), considerando inclusive que tais atribuições podem ser exercidas por particulares.

Tal entendimento é desarmônico com o que prega a Constituição Federal, que é clara ao delimitar as competências unicamente à União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Conforme ensina Carrazza (2013), só as pessoas políticas são detentoras de um poder legislativo que as represente e somente esse é apto a instituir os tributos delimitados constitucionalmente.

Embora possamos destacar a necessidade da elaboração de uma lei infraconstitucional, criada pelo poder legislativo de cada Ente Político competente, é incorreta a afirmação de

parcela doutrinária concordante com o conceito de norma de eficácia limitada atribuída à competência tributária. Nessa hipótese, ocorreria necessariamente a produção de efeitos somente por meio de lei que a regulasse. Isso não condiz com o que se subtrai da própria Constituição, atribuindo então, caráter de uma norma de eficácia plena, cuja aptidão para produzir efeitos desde sua elaboração dispensam lei posterior. A necessidade de estabelecer lei ordinária está atrelada ao exercício da competência e não a produção de seus efeitos, que se materializam também na faculdade de editar os atos normativos relativos à matéria competente. Portanto, cabe às pessoas políticas exercerem ou não sua parcela de prerrogativas constitucionais através das leis ordinárias. (BRIGAGÃO, 2012; CARVALHO, 2019)

Ademais, se mostra interessante para o desenvolvimento argumentativo do presente trabalho a existência da separação de dois conceitos que na prática de mostram semelhantes. A capacidade tributária ativa se manifesta na possibilidade de arrecadar e fiscalizar tributos, podendo ser transferida conforme as necessidades observadas pelo ente que possui a competência originária. Assim, Carrazza (2013) destaca que ao contrário da mera arrecadação, a competência para instituição de tributos decorre de tarefa legislativa e não de simples tarefa administrativa.

Em concordância, Carvalho (2019) aduz que a competência tributária “não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo.”

De forma contrária à capacidade tributária ativa, as competências só podem ser exercitadas pelo legislativo de cada Ente, após isso, não há mais sua manifestação, exceto em casos de majoração de tributos. O direito de arrecadar e fiscalizar é constante e não cessa por conta de constante necessidade. (CARRAZZA, 2013)

Apesar de podermos observar que nas propostas apresentadas há espécie de planejamento conjunto entre os entes a respeito da forma como procederá a arrecadação e fiscalização, pode-se considerar a possibilidade de substituição da competência tributária por espécie de capacidade tributária ativa aos Estados e Municípios. Em conjunto com a possibilidade de legislar de forma genérica sobre os tributos centralizados, a capacidade tributária ativa não pode ser igualada as atribuições estabelecidas pelo constituinte originário. Assim passa-se à análise das características essenciais à competência tributária com o intuito de encontrar violação originada pelas propostas centralizadoras.

2.2.3.1 Características da Competência Tributária

Apesar de encontrarmos certa divergência a respeito da categorização de características que evidenciam a existência das competências específicas no meio tributário, busca-se elencar da melhor forma aquelas de exibem maior importância. Assim, Carrazza (2013) elenca seis possibilidades de classificação: I) Indelegabilidade; II) Irrenunciabilidade; III) Incaducabilidade; IV) Inalterabilidade; V) Privatividade; e VI) Facultatividade.

Consoante com a categorização exposta pelo autor, Paulo de Barros Carvalho (2019) evidencia a necessidade de elencar os aspectos que denotam a presença das competências constitucionais, pois são consideradas de extrema relevância para a observação dos limites atribuídos a eventuais modificações.

Os atributos mencionados garantem a impossibilidade de modificação por meios arbitrários ou de leis infraconstitucionais, porém, o que está em discussão é a possibilidade de alteração por meio de emenda constitucional. Ressalta-se que não é de extremo interesse o estudo individual de cada uma das possibilidades de se assegurar as competências tributárias, mas sim da intenção do legislador em dar a entender a existência dessas particularidades e o objetivo contido por traz dessa motivação. Assim, será feita rápida análise das classificações expostas, com maior ênfase naquelas que são de interesse à pesquisa.

A chamada indelegabilidade, conceituada por Amaro (2014) veda a possibilidade de transferência das competências tributárias, com o intuito de preservar não só de manifestações externas à administração do Ente competente, mas a possibilidade de que este venha por decisão própria ou até mesmo por pressão política conceder a instituição de determinado tributo a outrem. Embora, como já mencionado, haja possibilidade de deslocar parte das funções, definidas como o exercício da capacidade tributária ativa, ou seja, condição administrativa, não há possibilidade de que o mesmo ocorra na esfera legislativa, inerente a caracterização da competência tributária. A mesma intenção pode ser observada na vedação à renúncia, sendo possível o Ente competente deixar de instituir, mas nunca abdicar de sua prerrogativa. Assim:

Exemplificando, é interdito à União abrir mão da competência que recebeu da Carta Suprema (art. 153, I) para tributar a importação de produtos estrangeiros. Acaso assim procedesse, estaria afrontando a vontade da Constituição, que, como predica a Teoria Geral do Direito, é estabelecida pelo poder constituinte. (CARRAZZA, 2013)

Conforme o exemplificado, não pode haver renúncia do Imposto de Importação - II, assim como de qualquer outro que originalmente pertença à União, Estados ou Municípios,

porém, há que se diferenciar a renúncia da simples inutilização da competência. Na primeira, ocorreria a perda total dos direitos sobre determinado tributo, enquanto na segunda a opção de não instituição, o que não significa a perda dessa capacidade. De início, já se entende pela opção do constituinte originário em proteger das facultatividades sem que haja interferência nas tomadas de decisões dos Entes periféricos, considerando que por conta das assimetrias verticais, é dada preferência pela administração ao Ente central. (CARRAZZA, 2013)

Ante a existência da facultatividade de instituir determinados tributos, cabe ressaltar a necessidade da incaducabilidade, que evita a perda do direito de aplicar os dispositivos que delegam competência por decorrência do tempo. Esta, impede a perda da função legislativa dos Entes, tendo em vista a necessidade contínua de adaptação da legislação brasileira, abarcando, por consequência, o direito de tributar. (CARRAZZA, 2013)

Estabelecer prazo para a elaboração normativa não se mostra compatível com o ordenamento jurídico adotado, o constante movimento e evolução do sistema decorre da impossibilidade da perda do direito de legislar, assim ao estabelecer prazo para que o legislativo se manifeste acerca de todas as reformas necessárias está se limitando a evolução normativa e consequentemente indo de encontro ao seu esfacelamento.

Ainda, para a garantia das destinações previstas a cada tributos pelo constituinte originário, é estabelecida a competência privativa, destacada por Amaro (2014) como de uso exclusivo. É ainda o que propõe Ataliba (1982), afirmando que há exclusão explícita das demais pessoas ao uso da atribuição privativa, aplicando proibição *erga omnes* para sua utilização. Ou seja, são vedadas quaisquer possibilidades de imposição de modificações por meio de interesses distintos daqueles originários esculpidos na Carta Magna. É ainda o que argumenta Carrazza (2013), quando declara que por meio da privatividade são observados os pressupostos essenciais a preservação de autonomia, manifestado em duas circunstâncias: a exclusividade de Pessoa Política no uso de suas atribuições e o impedimento de invasão por parte dos demais naquilo que lhe é inerente. (FRANCO, 1957, apud CARRAZZA, 2013)

Há quem entenda que não é necessária a manutenção de uma privatividade, como Carvalho (2019), que destaca a possibilidade de a União extrapolar as suas competências, invadindo aquelas pertencentes aos demais Entes. Assim, exemplifica as hipóteses descritas pelo art. 154, II, da Constituição Federal, que traz a possibilidade de instituir “na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”. Portanto, destaca que a privatividade é aplicável somente na esfera federal.

Este é um entendimento peculiar, que não acompanha o raciocínio desenvolvido pela

observância dos princípios constitucionais e da importância dada à autonomia de quaisquer Entes. Como já demonstrado, a adoção de um princípio federativo pelo Brasil necessita do cumprimento de concepções atinentes a estrutura Federal que, é destacado pela igualdade de atribuições, seja de entes locais ou centrais, cuja diferenciação é dada pela necessidade de administrar de forma ampla ou específica, sem que haja uma hierarquia de atribuições. Apesar da explícita prioridade ao Ente central, o que por si só é contrária à Forma de Estado, deve-se viabilizar o cumprimento da autonomia dos Entes, de forma genérica, para se evitar a insegurança jurídica imposta pela possibilidade de intervenção da União nas competências destinadas aos demais. A isonomia vertical deve estar presente em um modelo federativo ideal, de modo que “a nenhuma delas é dado subjugar a lédima autonomia das demais”, não sendo o caso de afastamento da privatividade. (CARRAZZA, 2013)

Para melhor compreensão do exemplo adotado por Carvalho, visualiza-se o seguinte dispositivo constitucional:

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

Ao observar a redação é compreensível a situação descrita pelo autor. A desconsideração dos limites atribuídos à privatividade é realizada em três hipóteses, calamidade pública, guerra externa e investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. Em todas as três possibilidades a União institui o empréstimo compulsório visando a estabilidade nacional, agindo então, de forma que se evite eventuais danos a República Federativa do Brasil. Assim, remontando a hipótese de representação nacional, não é a União detentora de simples autonomia que institui o tributo previsto, mas aquela que em representação ao país como um todo, é detentora de “*jus imperium*”. Portanto, não há descaracterização da privatividade, que regula a autonomia dada a todos os Entes, pois esta ocorreria pela invasão de outro Ente dotado de simples autonomia, no caso, a soberania justifica a intromissão sem que ocorra a perda da competência privativa.

A adoção da facultatividade evidencia a discricionariedade nas decisões das Pessoas Políticas, deixando a cargo destas avaliar a necessidade de instituição de tributos de acordo com a sua conveniência. Um dos grandes exemplos sobre essa característica da competência e o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, previsto na Constituição, porém, não instituído pela União. Assim, Alexandre (2017) destaca que em situações que se observa que o custo de

instituição e administração é maior que o da própria arrecadação, se torna inviável o dispositivo que a torne obrigatória. Conforme destaca o autor, considera-se que “o exercício do poder atribuído é uma faculdade, não uma imposição constitucional. Cada ente decide, de acordo com seus critérios de oportunidade e conveniência política, e, principalmente, econômica, sobre o exercício da competência tributária”.

Por manifestação do poder constituinte originário havia possibilidade de se fixar a obrigatoriedade da instituição dos tributos no texto constitucional, pois este detinha autoridade para desenvolver o ordenamento jurídico como bem entendesse, ainda assim não o fez. É claro o legislador quando afirma que “poderão instituir” (art. 145, CF/1988) os tributos mencionados, optando pela facultatividade, pois se trata de norma cujo modal deôntico é o permitido, assim, entende-se não ser passível de intervenção externa ou coação. (CARRAZZA, 2013)

Observa-se que tudo aquilo já destacado objetiva preservar a viabilidade da Forma de Estado através do pleno exercício das competências tributárias, em concordância, Afonso Arinos de Melo Franco Franco declara que os limites “se encontram claramente estabelecidos; os meios de coordenação das atividades expressamente configurados; os remédios para os distúrbios e invasões de autoridade perfeitamente preceituados”. O que se pode extrair da intenção do constituinte é a importância dada as competências, evitando sua degradação por diversos meios possíveis, dentre eles a intervenção da União na autonomia alheia.

Embora seja interessante para a obtenção de uma noção sobre a sua importância, o presente estudo busca identificar a aprovação de propostas por meio de emenda à Constituição. Esta, não é oponível pelas atribuições citadas, de modo que buscam concretizar a vontade do povo, ainda que por meio de representação. Assim, cabe analisar um dos atributos mais relevantes para a presente pesquisa, com o fim de evidenciar a possibilidade de implementação das reformas e modificação de competências.

A inalterabilidade da competência tributária divide algumas opiniões doutrinárias, sendo considerada em alguns casos essencial e em outros desconsiderada a ponto de permitir, através de norma infraconstitucional, a modificação das competências. A indispensabilidade dessa característica é fundamentada na importância da manutenção das competências a nível infraconstitucional, conforme demonstrado acima, pois busca a plena capacidade do exercício da autonomia. Assim, em algumas doutrinas é tratada de tamanha importância que desconsidera a possibilidade de sua violação, atribuindo às competências um caráter de norma de estrutura implícita, evitando ser objeto de alteração, ainda que por emenda constitucional.

Assim salienta Carraza (2013) ao exemplificar as limitações materiais que considera existentes:

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais, estudados na primeira parte deste livro, que também não podem ser violados. É o caso dos princípios republicano, federativo, da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da reserva de competência, da anterioridade etc., que operam como balizas intransponíveis à tributação.

Entende-se a importância dada as atribuições de competências a ponto de classifica-las como estruturas imodificáveis, evidenciada ainda por Pedra (2006), destacando que “outra vedação implícita é a de reforma constitucional que diminua a competência dos Estados-membros, pois isso tenderia a abolir a Federação.” Porém, não é o entendimento corroborado pela doutrina majoritária, que identifica a necessidade da maleabilidade da estrutura constitucional, embora ainda considerada rígida. É o que frisa Neves (2016) de forma resoluta e contrária a inalterabilidade das competências, quando aduz que a falta de limites expressos pelo art. 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988, e implícitos, sequer destacada pela jurisprudência, torna a competência inapta para compor as normas de estruturas implícitas.

Ainda, Mendes e Branco (2014):

As limitações materiais ao poder de reforma não estão exhaustivamente enumeradas no art. 60, § 4o, da Carta da República. O que se puder afirmar como ínsito à identidade básica da Constituição ideada pelo poder constituinte originário deve ser tido como limitação ao poder de emenda, mesmo que não haja sido explicitado no dispositivo.

Mendes e Branco (2014) destacam a não inclusão total das normas que inadmitem alteração no rol das cláusulas pétreas, o que de fato induz a inclusão das competências nesse elenco. Contudo, Barroso (2010) traz as possibilidades em que se considera as normas inalteráveis por limitação material implícita, e, assim como os autores mencionados acima, não optam pela inclusão das competências.

Logo, pode-se concluir que não se admite as alterações infraconstitucionais decorrentes do descumprimento das demais características especificadas, porém, o mesmo não ocorre com a possibilidade de alteração por meio de emenda constitucional. A possibilidade de alteração das competências é inerente aos princípios constitucionais, tendo ocorrido de forma habitual na história do país, contudo, deve-se evidenciar a limitação a alteração que prejudique diretamente a Forma de Estado. (CARVALHO, 2019)

Em sentido análogo, Mendes e Branco (2014) reiteram que é de extrema importância que haja uma repartição de competências para a manutenção do Pacto Federativo, não desconsiderando a possibilidade de se alterar o destinatário de tais atribuições. Apesar disso, destaca a necessidade de que não haja perda total de autonomia por parte daqueles que viriam a abdicar deste direito.

No Brasil, isso vem sendo causado pela existência de movimentos centralizadores, originados pela assimetria vertical dos entes, pois a União, apesar de constitucionalmente ser igualada aos Estados e Municípios, facilmente confunde suas atribuições da autonomia com aquelas geradas pela soberania (em representação à República Federativa do Brasil), assim é de se esperar que haja de fato interesses em concentrar as competências na Pessoa Política que possui maior predominância. Assim, provoca-se um movimento centrípeto excessivo que se inclina à profunda perda de autonomia.

A resposta para a possibilidade de modificação das competências, embora aceita na maioria dos casos, não se resume a duas vertentes genéricas que se limitam à possibilidade ou impossibilidade de modificação. Há que se considerar algumas variáveis, como o contexto em que o país se insere, pois quando há uma predisposição à manutenção da soberania no poder central, como é no caso do Brasil que parte de um processo histórico originado pela influência obtida pelo imperialismo, assim, deve haver um meio de limitar essa tendência.

Se desconsiderada, de pouco em pouco ocorrerá a centralização dos poderes concedidos pelo constituinte originário e, quando menos se espera, os Entes regionais e locais que, de certo modo podiam ser comparados a União, acabam realizando somente tarefas administrativas com nenhum cunho de autonomia. Portanto, a possibilidade de alteração deve-se ater a retirada de pequena parte da autonomia em alguns casos e em outros deve-se distribuir essa parcela, de modo a equalizar o Sistema Federativo.

Embora haja uma preocupação precisa com a destinação tomada pela modificação impensável de atribuições constitucionais, há que se pensar na possibilidade de ruína de uma estrutura extremamente rígida. A Constituição Federal classifica como essencial a imutabilidade de determinado arranjo que forma o alicerce do sistema adotado, assim nasce a obrigatoriedade de manutenção do Pacto Federativo.

Embora essencial, há, ante o conceito federativo, a existência de variados princípios que o tornam factível e são manifestados diariamente nas relações jurídicas da sociedade, assim, afirmar que não há possibilidade de modificação de princípios relacionados a essa estrutura, que não a afetam diretamente, é condenar a possibilidade de evolução do sistema normativo e a necessidade de acompanhar o desenvolvimento da sociedade. Portanto, visando a importância das competências, é correta a extensão dada pelo constituinte originário a respeito da impossibilidade de modifica-las a nível infraconstitucional, mas sua classificação como uma norma de estrutura não se mostra compatível com a preservação da Federação, vez que esta estaria condenada ao impossibilitar a evolução normativa.

Embora ligada a preservação da autonomia, não se pode afirmar que há rompimento da

estrutura federativa com a modificação das competências. Assim, estas são passíveis de serem alteradas, assim como a autonomia dos Entes, conforme demonstrado no capítulo anterior. O que deve ser observado é a limitação a essa alteração, pois a retirada descontrolada de competências inviabiliza o exercício da autonomia. Outrossim, deve prevalecer o equilíbrio de uma federação, considerando a distribuição de atribuições existentes para que se objetive novas alterações. Assim, no caso do Brasil, em que há predominância de atribuições à União, deve-se ter cautela na proposição de modificações com um movimento centralizador.

Com base no que já foi analisado no presente trabalho, as hipóteses de retirada de competências sem a violação à autonomia devem considerar a necessidade de administração própria, sistema normativo, aparato jurisdicional e a produção de normas jurídicas. Se preservadas essas atribuições, haveria possibilidade de se acatar uma proposta de modificação de competências.

2.2.4 A perspectiva da preservação da autonomia através da Repartição de Receitas

Juntamente a competência para instituir tributos, as repartições de receita compõem parcela significativa das arrecadações dos Entes periféricos, a primeira já vista no presente trabalho, é realizada por atribuição própria, já as repartições, destinam aos Entes rendimentos que não são por eles apurados. (AMARO, 2014)

Para melhor diferenciar o que dispõe a Constituição Federal sobre as repartições de receitas dos Entes, é necessário que se observe a descrição feita por Paulsen (2012):

A “repartição” do poder de tributar, através da atribuição constitucional de competências a cada um dos entes políticos, não se confunde, de modo algum, com a repartição de receitas tributárias, prevista a partir do art. 157 da CF.

O que o autor descreve como a repartição do poder de tributar, trata das já mencionadas competências tributárias, enquanto aquelas previstas no art. 157 e seguintes da Constituição Federal são destinações de recursos aos Entes regionais e locais para cobrir as assimetrias horizontais de cada Ente, vez que originalmente, o Brasil é um país possuidor de assimetrias de fato. Não se enquadra aqui a descrição de cada valor deslocado, mas que se tenha em mente que os destinatários são os Estados, através de repasses da União, e os Municípios, recebendo tanto da União quanto dos Estados.

Essa transmissão de recursos encontra respaldo ainda no parágrafo único do art. 6º do Código Tributário Nacional: “Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a

outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos”.

Assim, embora já destacada, cabe recapitular a necessidade uma assimetria de “*juri*” para a correção de assimetrias de “*facto*”, atribuindo à repartição de receitas o parcial cumprimento deste papel. É essencial que se denote a origem da necessidade das repartições de receita para observar seu desvirtuamento nas atuais propostas. Contrário a seu propósito primário, o que se busca hoje é a sua utilização, não como meio de correção e auxílio local, mas como principal meio de captação de recursos por parte dos Entes periféricos. Estes repasses evidentemente foram criados com o objetivo de complementar os recursos necessários, cabe a eles a função auxiliar, nunca como fonte principal de rendas no âmbito tributário, pois esse papel é exercido pelas competências tributárias. (CARVALHO FILHO, 2001)

A propositura de emendas que objetivam modificar a estrutura de competências em sua maioria argumenta pela ausência de perda da autonomia quando em propostas centralizadoras, pois ela tenderia a se manter quando garantida aos Entes a repartição de receitas advindas do ente central. Assim, se mostram a favor da possibilidade de manutenção do Pacto Federativo através do repasse de verbas. O entendimento da Suprema Corte se mostra favorável a obtenção de renda própria, considerando como uma perda de autonomia a dependência ao Ente central.

“Na espécie, cuida-se da autonomia do Estado, base do princípio federativo amparado pela Constituição, inclusive como cláusulas pétreas (art. 60, §4º, I). Na forma da jurisprudência desta Corte, se a majoração da despesa pública estadual ou municipal, com a retribuição dos seus servidores, fica submetida a procedimentos, índices ou atos administrativos de natureza federal, a ofensa à autonomia do ente federado está configurada.” (ADPF 33-MC, voto do Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento 29/10/2003, Segunda Turma, DJ de 6-8-2004).

A sua preservação deve ocorrer necessariamente pela observância de quatro atributos essenciais: autonomia legislativa, administrativa, política e judiciária. A simples preservação das receitas dos Entes por meio de transferências não os torna independentes, muito pelo contrário, concebe a possibilidade de estes ficarem submissos à União. O que se estaria fazendo na hipótese de centralização de competências é um negacionismo acerca da necessidade da autonomia dos Entes como um todo. A exigência de recursos por meio tributário é atinente à administração própria, sem a observação dos meios necessários para a formulação de ampla autonomia, ocorrerá necessariamente a supressão da Forma Federativa.

2.3 Reforma Tributária

Mencionados os contornos relacionados à identificação dos limites atinentes ao Pacto Federativo, passa-se a analisar as principais propostas de emenda à constituição e identificar os pontos que se mostram contraditórios a partir da perspectiva dos princípios instaurados pela Carta Magna.

É interessante evidenciar que a pesquisa não se limita à análise das propostas destacadas, como já demonstrado, estas só servirão de base para que se reconheça de forma pouco menos abstrata o movimento de centralização das competências, podendo ser utilizada para análise futura de eventuais modificações.

Conforme destacado na introdução deste trabalho, as propostas de emenda à Constituição que se destacam e que são propensas à aprovação pelo Congresso Nacional são a PEC nº 45/2019, PEC nº 110/2019 e a PL n.º 3887. Destaca-se que esta última, apresentada de forma provisória pelo Governo Federal, necessita de complementação para ser qualificada como apta ou não à inclusão pelo Sistema Tributário Nacional. A princípio, ela não oferece ameaça a estrutura federativa, vez que objetiva a junção do PIS/Pasep e da Confins, todos de competência federal formando a Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS, mas futuramente poderá resultar em um debate acerca de uma possível centralização.

Quanto as demais propostas, analisadas a seguir, tiveram sua última movimentação ainda no ano de 2019, sendo a PEC nº 45/2019 em parecer de aprovação pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania – CCJC aprovado em 22/05, e a PEC nº 110/2019 constando como pronta para a pauta na comissão, em 02/12. Ambas seguem em análise, originando inclusive uma comissão mista temporária da reforma tributária, com o objetivo de juntar ambas as propostas em um modelo mais favorável à aceitação. Por hora, cabe analisá-las de forma desconexa e posteriormente discutir sobre sua aplicação no Sistema Tributário Nacional, tendo em vista a ausência de apresentação de um projeto unificado.

2.3.1 Proposta de Emenda à Constituição de nº 45/2019

A Proposta de Emenda à Constituição de nº 45/2019, de autoria do deputado Baleia Rossi, toma como base a proposição realizada pelo Centro de Cidadania Fiscal, buscando a substituição de cinco tributos pelo Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS. Dentre os tributos escolhidos para a exclusão da Constituição Federal estão o imposto sobre serviços de qualquer

natureza – ISS, de competência municipal, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, de competência estadual, o imposto sobre produtos industrializados – IPI, a contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins e a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, esses de competência federal.

O principal dispositivo constitucional a ser alterado é aquele que inclui o Imposto Sobre Bens e Serviços, de forma que merece ter sua redação descrita:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

Observa-se o caráter nacional do tributo e a tentativa de inclusão dos demais Entes a integrar as competências tributárias do IBS, essas que atualmente são marcadas pela individualidade, dependerão de um mecanismo unificado.

O que segue no inciso primeiro é a denominação do que se considera bens e serviços, atribuindo amplamente a sua incidência em todo e qualquer meio de consumo, incluindo bens intangíveis. Há no inciso seguinte, uma tentativa de se evitar a propagação de excessivos atos normativos que regulem a maneira como ocorrerão as relações do IBS, portanto, dispõe que as alterações na lei deste tributo somente poderão ser realizadas na mesma lei complementar que o criou. Assim exclui-se a possibilidade de modificação que não parta de alteração em âmbito nacional, obrigando a participação da União em qualquer que seja. Ainda, a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros é completamente vedada pelo inciso IV do artigo mencionado, sendo ainda mais amplo quando proíbe qualquer outra forma que resulte em diminuição do valor a ser taxado.

Convém destacar que a fixação de alíquotas ocorre de forma unificada, ou seja, não pode haver por parte dos estados e municípios a majoração ou diminuição de alíquotas de produtos de forma isolada, cabendo somente sua oscilação como um todo. A possibilidade de que haja uma seleção de bens e serviços para a utilização de meios estimuladores ou repressivos ficará somente nas mãos do Entes central, pela instituição do Imposto Seletivo – IS (Art. 154, III), destinado a reprovação de condutas, ou pela distribuição de recursos destinados ao estímulo de determinados setores ou atividades.

Conforme argumentado na proposta, o que se espera é uma melhora na operacionalização do sistema tributário nacional, através da eficiência e simplificação sem que haja custos aos Entes Federados no sentido de perda da autonomia, pois a possibilidade de alteração das alíquotas (Art. 152-A, §2º, I) de forma unificada tenderia a preservá-la juntamente

com a repartição de receitas, cobrindo a perda de arrecadação decorrente da extinção dos tributos originais. Outrossim, a proposta fundamenta que além destas, a função de arrecadar e fiscalizar os tributos auxiliariam no resguardo da autonomia. Porém, não se pode negar a perda parcial da possibilidade de se extrair a totalidade dos proveitos decorrentes das competências atribuídas aos Entes Políticos mais próximos à população, a de influência por meio da função extrafiscal.

A proposta em destaque, objetiva uma transição gradual que pode ser dividida em duas vertentes, a primeira é justamente a substituição da possibilidade de instituição tributária, que ocorrerá pela criação do IBS (em um primeiro momento por volta de 1% da arrecadação, conforme o Art. 117, I) juntamente com os tributos originais, passando a suceder-los totalmente ao final de 10 (dez) anos após a sua aprovação (Art. 118, parágrafo único). A segunda se refere à estrutura de repartição de receitas, com uma transição e adequação mais longínqua, chegando a sua perfectibilização ao final de 50 (cinquenta) anos (Art. 120).

A instauração do IBS contará com algumas características advindas da própria maneira de instituição do modelo IVA. Este terá sua cobrança baseada em quaisquer etapas de produção, porém, assim como o ICMS, será totalmente isenta de cumulatividade (art. 152-A, III), inadmitida ainda em casos de exportação. O tributo será formado pela junção das alíquotas do município e estado de destino dos bens e serviços, com aquela genérica disposta pela União. Assim, cada município do país poderá escolher a alíquota aplicável em seu território, que será somada com a escolhida pelo respectivo estado e posteriormente a estabelecida pelo Ente federal.

O recolhimento do IBS, por meio da proposta, ocorrerá sempre de forma centralizada (Art. 152-A, §4º), o que significa que a parcela destinada a cada Ente para modificar sua alíquota é em um primeiro momento destinada ao Ente central para que posteriormente seja distribuída aos respectivos membros da Federação (Art. 152-A, §5º). Basicamente, é o mesmo princípio adotado pelos repasses constitucionais, que tem o recolhimento dos tributos realizados pela União (nos casos em que as repartições tem origem desta) destinado parcialmente aos Entes locais, o que difere é a possibilidade de alteração de alíquotas. Convém ressaltar que, ainda estas, são limitadas pela alíquota de referência que, no âmbito municipal, corresponderá aos valores arrecadados por meio do ISS, no estadual, aqueles relativos ao ICMS e no federal, corresponderá a junção do IPI, PIS e Cofins. Em todos os casos haverá necessidade de cálculo pelo Tribunal de Contas da União e deverão ser aprovadas pelo Senado. A alíquota de referência (Art. 152-A, §2º, II) servirá como base para a escolha dos Entes ao valor a ser taxado, podendo variar, mas deverá se ater aos limites estabelecidos, ou seja, embora possa haver por parte dos

Entes a instituição das alíquotas por meio de Lei Ordinária, estarão submetidas aos limites pré-estabelecidos.

O recolhimento pelo contribuinte deverá ocorrer de forma unificada (Art. 152-A, §4º) e em um único momento, a proposta inclusive menciona semelhança ao Simples Nacional que será meio de arrecadação para microempresas e EPPs. Em todos os casos ocorrerá a adoção do princípio do destino (Art. 152-A, §3º), este, fundamentado na possibilidade de se evitar a continuidade das famosas guerras fiscais. Assim, não perdurará a possibilidade de aplicação de benefícios, o IBS vem para corrigir tal distorção, concedendo somente à União a oportunidade de destinar recursos para correção de assimetrias (Art. 152-A, §9º), devendo ser instituído por meio de lei infraconstitucional.

Por fim, é interessante destacar a modificação do mecanismo de distribuição de receitas no que se refere a parcela de ICMS que era destinada aos municípios, cerca de 25% da arrecadação. Desse valor pré-estabelecido pela Constituição, 25% será repartido por meio de critérios estabelecidos por lei posterior e os outros 75% serão repartidos com base na população municipal e não mais no valor gerado (Art. 159-G), pois nos casos de pequenos municípios com grandes empresas poderia ocorrer maior repartição do que para aqueles municípios grandes e com maior número de pessoas que não geram tanto valor, assim, esse passaria a sofrer desigualdades em decorrência da necessidade de maiores investimentos necessários para atender a enorme demanda.

Pelo que dispõe o Art. 152-A, o já mencionado caráter federal do IBS garante que haja por parte do Superior Tribunal de Justiça competência para o julgamento de demandas relativas ao tributo (105, III, “d”), porém, como a proposta tenta incluir os estados e municípios como Entes competentes, há, nos casos de inclusão do comitê gestor nacional (órgão de representação de todos os Entes com relação ao IBS disposto no Art. 152-A, §6º da proposta), competência da justiça federal para julgar as causas.

Assim, na proposta destacada, o que se tem é uma nacionalização dos tributos excluídos do Sistema Tributário, através de um imposto unificado, em conjunto com a tentativa de preencher a necessidade constitucional do exercício da autonomia local, realizada por meio de repasses e da concessão da instituição da variação de alíquotas. Por fim, o que merece destaque, é a centralização da possibilidade do uso da extrafiscalidade, cabendo somente à União coordenar o uso desse mecanismo de elaboração de políticas públicas.

2.3.2 Proposta de Emenda à Constituição de nº 110/2019

Outra das propostas que se deve dar destaque no presente trabalho é a de autoria do Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP) e demais senadores, que está em tramitação no Senado Federal, sendo reconhecida como a Proposta de Emenda à Constituição de nº 110/2019. Esta, além da exclusão dos cinco tributos mencionados na PEC nº 45/2019, inclui na lista o Salário-Educação, a CIDE-Combustíveis, o imposto sobre operações financeiras – IOF e o programa de formação do patrimônio do servidor público – Pasesp, todos de competência da União.

Inicialmente, o texto visava a criação de um Imposto sobre Operações com Bens e Serviços de competência estadual, é o que podia ser observado na redação do projeto inicial dada pelo Art. 155: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir (...) IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior". Assim, caberia a estes instituírem o tributo substitutivo daqueles competentes a todos os entes. Ainda, haveria por parte da União a possibilidade de instituição de um imposto sobre bens e serviços específicos, chamado Imposto Seletivo - IS, que inicialmente aglutinava as funções fiscais e extrafiscais.

O IS não tinha como único objetivo o desestímulo de condutas como na proposta anteriormente destacada, nesta, pelo fato de a incorporação feita pelo IVA abarcar maior número de tributos originários e pertencer exclusivamente aos estados, ocorreu a tentativa de manutenção de alguns tributos com função arrecadatória nas mãos da União para evitar perda significativa, como é o caso da incidência em veículos automotores novos. Além disso, caso fosse aprovada, incidiria sobre o consumo de energia elétrica e serviços de telecomunicações, assim como em meios de intervenção no domínio econômico (v.g., combustíveis).

Após inúmeros debates e a recomendação de mais de cem emendas, optou-se por incrementar o texto original e modifica-lo com as emendas de número: 5, 7, 8, 11, 15, 18, 22, 23, 27, 29, 31, 33, 36, 44, 62, 66, 86 e 137. Até o momento, todas as demais foram rejeitadas a compor o texto da PEC nº 110. Não cabe aqui evidenciar cada uma dessas com as respectivas alterações, mas sim destacar as modificações mais relevantes para o presente estudo.

Em conjunto com as demais, a emenda de nº 87 em outubro de 2019 foi parcialmente adotada, permitindo aos municípios a possibilidade de instituição de um IBS próprio, formado pela junção do ISS e do ICMS, com as alíquotas fixadas por Lei Complementar e com gestão e administração composta por membros indicados pelo próprio Ente para representa-los, ou seja, houve uma bipartição do IBS proposto inicialmente para compor as competências estaduais, sendo expandido aos municípios. Além disso, cumpre destacar a inclusão do ITCMD na função

arrecadatória dos municípios, cuja competência para instituí-lo fora passada dos estados ao ente federal (Art. 153, IX). As alíquotas fixadas por Lei Complementar serão padrão em todo o território nacional, não podendo ser alteradas individualmente (Art. 155-A, §1º, IV), diferente do que ocorre na proposta anterior, prevendo a possibilidade de oscilação, desde que respeitada a alíquota de referência.

Ao contrário da PEC nº 45/2019, esta divide aos Estados e Municípios a competência para a instituição do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços – IBS, ainda em um molde de IVA padrão, em que não há cumulatividade das cadeias de produção (Art. 155-A, §1º, II), adotando a sua cobrança com base no princípio do destino (Art. 155-A, §1º, VI). Assim, a redação do artigo que propõe tal bipartição fora modificada para a seguinte:

*Art. 155-A. Lei complementar, apresentada nos termos do art. 61, §§ 3o e 4o, instituirá imposto sobre operações com bens e serviços, cuja competência será compartilhada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.
(...)*

Uma das principais diferenças desta proposta para a PEC nº 45/2019 é o tempo de transição necessário. Esta visa uma transição da arrecadação dos tributos em um prazo de 6 (seis) anos e para a partilha das arrecadações de 14 (quatorze) anos, considerando maior risco e admitindo maior probabilidade de perdas.

Ainda, conforme destacado pelo §1º, I, do referido artigo, não pode haver a adoção de legislação autônoma por parte dos detentores da competência, assim, inadmite de forma geral a concessão de incentivos fiscais, com exceção ao que dispõe o Art. 155-A, §1º, VII, para os seguintes setores: a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; b) medicamentos; c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; d) bens do ativo imobilizado; e) saneamento básico; f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional; g) cadeia produtiva da saúde; h) embalagens, resíduos ou remanentes oriundos de sistema de logística reversa; i) biocombustíveis; j) produtos de higiene pessoal; k) nas operações de seguro, cosseguro, previdência complementar e capitalização; l) produtos que origemem biocombustíveis, observadas as exigências fixadas em lei; m) gás de cozinha para uso residencial; n) produtos para pesquisa e desenvolvimento.

Ainda, nessas hipóteses mencionadas, não há possibilidade de concessão de benefícios unicamente por parte dos municípios ou estados competentes para a instituição do IBS, pois o inciso destaca a necessidade de se observar alguns requisitos previstos na emenda, são eles: a necessidade de concessão por meio de Lei Complementar prevista no Art. 61. §3º e, a representação de todas as regiões do país no projeto apresentado, com pelo menos: “I – um terço dos Estados e Distrito Federal; ou II – um terço dos Municípios ou Municípios em que o

conjunto da população corresponda, no mínimo, a um terço da população nacional” (Art. 61. §4º). Ou seja, não pode haver concessão de benefícios autônomos, havendo a necessidade de submissão a um conjunto de Entes.

Estes são os meios adequados para o combate das desigualdades regionais e atendimento às populações carentes se de fato ocorrer a aprovação da aludida proposta. A conclusão que se chega a respeito da incrementação de eventuais possibilidades de auxílio das desigualdades regionais é no sentido de dificultar o espaço concedido pela Constituição Federal de 1988 aos estados e municípios para a realização de políticas públicas. Além da impossibilidade de se conceder a uma ampla gama de setores, cuja limitação é imposta pelo Art. 155-A, §1º, VII, há nesse caso dificuldade de os Entes responsáveis realizarem sem que haja subordinação aos demais, conforme observado pelos requisitos do Art. 61.

Nos moldes da redação inicial, a proposta continua a apresentar um imposto sobre bens e serviços específicos de competência federal, também denominado Imposto Seletivo – IS. O que difere do primeiro IS é que este se assemelha aquele proposto pela PEC nº 45/2019 quando opta por exercer majoritariamente a função extrafiscal. A imposição de outras bases de cálculo que não aquelas previstas ao exercício da extrafiscalidade teve seu início com a tentativa de se manter parcialmente a arrecadação da União, que estaria prejudicada com a instituição do IBS pelos estados. Com o advento das emendas à redação da PEC nº 110/2019, optou-se por deixar de lado a tentativa de se manter parte da arrecadação, passando agora a tributar unicamente com a intenção de incentivar ou desestimular condutas, o que sem dúvidas retirou parcialmente a competência do Ente central.

Conforme destacado pelo Art. 162-B, haverá a criação de um comitê gestor nacional, nos moldes da PEC nº 45/2019, este será composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal, com exceção à União. Há, nesse caso, uma tentativa de unificar os meios de fiscalização e coordenar as atribuições por meio de Lei Complementar, conferindo caráter nacional, mas que sejam os estados e municípios competentes para estabelecer os critérios, como é o caso da arrecadação do IBS que será realizada por um conjunto de administrações estaduais e municipais.

Destaca-se que em ambas as propostas apresentadas admite-se parcial perda de competência, seguida de uma tentativa de se implementar mecanismos que diminuam essa falta e minimize os impactos decorrentes de sua alteração. Na PEC nº45/2019 pôde ser observada pela tentativa de conceder aos estados e municípios a alteração das alíquotas, assim como o estabelecimento de repartições de receitas. Já na PEC nº 110/2019, houve a recomendação da criação de dois fundos com o objetivo de compensação de arrecadação e manutenção da

autonomia, assim como a alteração que visou a criação de um IBS aos municípios e outro aos estados.

Pode-se perceber que após a aprovação das emendas, a PEC nº 110/2019, quando comparada a primeira, se mostra menos agressiva aos preceitos que conceituam a Federação, mantendo parte da autonomia estadual e municipal. Os principais alvos de perda avantajada das competências eram os municípios, e a proposta inicial admitia que não havia manutenção de sua totalidade, diminuída pela perda do ISS. Estes, que são considerados iguais aos demais em termos de autonomia, não deveriam sair prejudicados de eventual modificação, assim, buscou-se modificar o tratamento das competências objetivando evitar essa perda local.

A nova redação, admitindo a instituição do IBS estadual e outro municipal buscou reconciliar a autonomia destes entes para uma melhor aceitação de sua propositura. Esta proposta, após ser acrescida das emendas citadas é, quando comparada a PEC nº 45, melhor elaborada a partir da ótica das necessidades impostas pela Constituição Federal. Porém, conforme já destacado durante este trabalho, é errônea a afirmação que se baseia na manutenção da autonomia por meio da mera possibilidade de instituição, embora haja manutenção de algumas de suas essencialidades.

2.4 Análise e discussão

É interessante que inicialmente se denote os principais efeitos causados por ambas as propostas mencionadas para os contribuintes e os Entes afetados, tendo como base a redação proposta pelas respectivas casas legislativas. De fato, constata-se significativa melhora do sistema tributário para a vida do contribuinte que, com o atual, acaba por ficar desorientado com as possibilidades de incidência, de acordo com o serviço ou produto utilizado. Assim a unificação destes tributos buscará, se aprovada, trazer maior simplicidade e uma melhora de fiscalização pelo próprio contribuinte daquilo que estará sendo cobrado, ocorrendo ainda uma diminuição da burocracia por conta da facilidade de lidar com um tributo unificado.

Outrossim, o modelo baseado em um IVA apresentado em todas as propostas não incidirá de forma cumulativa, desobrigando a oneração total da mercadoria em todas as fases de produção o que teoricamente diminuiria a quantia tributada. Destaca-se que, apesar da cumulatividade ser extinta do IBS, nos casos apresentados evidencia-se uma compensação a essa perda através de uma tentativa de manutenção dos valores tributados no sistema atual. Assim, embora formalmente o contribuinte passe a não ser tributado em cascata, o que se espera para evitar a perda arrecadatória dos entes é que ela seja compensada na instituição do IBS.

Para facilitar a vida do contribuinte de baixa renda, em ambas as propostas apresentadas foram estabelecidos critérios de devolução de impostos, pois com a instituição do IBS passou-se a tributar o consumo de forma igualitária, inclusive aqueles de maior necessidade as populações carentes. Considerando a natural diferenciação de renda dos contribuintes, é de extrema necessidade que haja um meio de compensação e diferenciação do valor tributado.

Pode-se dizer que a intenção por trás dos repasses é formidável, tornando-se ainda melhor com a possibilidade de concessão benefícios fiscais para itens básicos (v.g., alimentação, medicamentos) por meio da PEC nº 110/2019. Porém, deve-se ater a concessão de retorno tributário unicamente as pessoas mais carentes, excluindo totalmente desta lista as classes com pouco maior poder de compra, mas que necessitam igualmente de auxílio governamental, caso contrário, a tributação do IBS não distinguirá estes daqueles com alto poder aquisitivo.

Assim, identifica-se a falta de critérios progressivos aos retornos tributários, principalmente na PEC nº 45/2019, que não possibilita a concessão autônoma pelos entes de benefícios ao consumo essencial. Outrossim, não há observância ao princípio da capacidade econômica do contribuinte, que busca observar a quantia capaz de ser paga por outros meios

que não só a renda propriamente dita. Considerado um dos grandes problemas da tributação indireta, este não foi destacado pelas propostas apresentadas, cuja arrecadação é extremamente alta, sendo este um vetor de desigualdades. Assim, constata-se que o benefício imediato proposto é essencialmente benéfico para a parte mais carente da população, apesar de facilitar para todos com a simplificação dos tributos, projetando maior possibilidade de fiscalização pela população. Porém, diferente deste, as consequências a longo prazo, a seguir detalhadas pelos efeitos propostos aos Entes e à Federação, podem gerar impactos negativos decorrentes de uma insegurança jurídica.

No que se refere à União, a depender da proposta poderá ocorrer tanto uma perda significativa de atribuições quanto um enorme ganho de competências. No primeiro caso (PEC nº 110/2019), há uma distribuição de sete tributos de competência federal aos estados e municípios, portando, aponta-se inicialmente para uma descentralização de competências, tendente a conceder maior autonomia local, porém, não é o que se conclui, como será visto posteriormente. Embora haja, nesse caso significativa perda de competências, há a previsão de concessão de incentivos e benefícios fiscais atribuindo a União a importante tarefa de utilizar dos meios extrafiscais do IBS. No caso da PEC nº 45/2019, verifica-se uma grande aglutinação de competências no âmbito federal, que possibilita o controle dos demais Entes cuja competência fora parcialmente retirada, assim, concede um excessivo aumento de autonomia a custo do equilíbrio federativo.

O maior problema na aprovação de propostas que visam a concentração de competências não se encontra na perda de autonomia relacionada a União, pois esta já possui grande participação nos meios de arrecadação tributária, intensificado pela crescente onda de contribuições. Os principais alvos e causadores de intenso debate são os estados e municípios, cujas atribuições oscilam em algumas propostas, mas não se adequam aos preceitos constitucionais. No caso dos estados, os efeitos negativos são superiores na PEC nº 45/2019, ocasionados pela perda da competência do ICMS que, apesar de administrado pelo IBS de forma conjunta, centraliza atribuições originárias, relacionadas a capacidade de autoadministração, autolegislação e a própria arrecadação, dependente dos repasses realizados pela União.

Quanto a PEC nº 110/2019, há uma tentativa de manutenção da autonomia estatal com a atribuição da competência do IBS (originado pela junção dos tributos federais), assim, espera-se que não haja grande perda na troca destes pelo ICMS, que passará para a competência municipal. Ocorre que, embora o artigo proposto (Art. 155-A, PEC nº 110/2019) denote a competência para instituir o IBS também aos estados, há uma limitação à tomada de decisões

autônomas. Estes passariam a arrecadar em conjunto com os municípios, o que de certo modo não significa uma grande perda de autonomia, pois não estariam dependentes do ente central, porém, a possibilidade de concessão de benefícios, ainda que nessa proposta possa ser realizada pelos entes competentes, fica limitada a um rol taxativo que, quando apto a concessão, fica ainda submetido a criação de uma Lei Complementar, cujos requisitos exigem uma maior participação de outras regiões, dificultando a possibilidade do pleno exercício de autonomia administrativa e legislativa.

Embora exista a possibilidade de concessão de benefícios, estes são atrofiados nas hipóteses descritas no capítulo anterior, o que limita consideravelmente a possibilidade de realização de políticas públicas em determinadas áreas. Como já mencionado, este é um meio eficiente para assegurar a autonomia estatal e diminuir as assimetrias regionais que, a partir da PEC nº 110/2019, estará limitado pelos motivos destacados e pela concessão à União do Imposto Seletivo – IS, destinado ao desestímulo de condutas, meio apto ao exercício da extrafiscalidade.

Apesar de ocorrer na PEC nº 110/2019 uma tentativa de manutenção mais elaborada da autonomia estadual quando em comparação a PEC nº 45/2019, no caso dos municípios há uma significativa dependência aos repasses de recursos que parte de ambas as propostas. Nesta última, negligencia-se quase que a totalidade da autonomia concedida pelo constituinte originário por meio da retirada do ISS. É o que se pode ver destacado no próprio texto da emenda:

Entretanto, diferentemente do que ocorre com o ISS, a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente será exercida por meio da alteração de suas alíquotas. Não é permitida qualquer outra disposição relativa ao IBS na legislação dos entes federativos, garantindo-se efetividade à uniformidade nacional do imposto e, ao mesmo tempo, autonomia financeira dos entes na gestão de seus orçamentos.

Não é razoável considerar que seja suficiente a seleção de alíquotas de forma genérica, cujo limite se encontra pré-estabelecido pelas alíquotas de referência. Outrossim, como já evidenciado durante o trabalho, a repartição de receitas não se mostra suficiente para a manutenção da autonomia, devendo ser utilizada como meio de auxílio, nunca como principal fonte de receitas, pois seria o caso de ocorrer uma grande dependência ao ente central, responsável pela destinação dos recursos.

Já a redação da PEC nº 110/2019, concede maior autonomia decorrente de formalidades que na prática mostra ainda uma dependência. Embora ocorra a instituição do IBS em caráter municipal, esta observa os mesmos critérios dos estados para a concessão de incentivos fiscais,

ficando limitada a determinadas áreas e com um critério de aprovação especial, realizado pela instituição de Lei Complementar, derrubando a possibilidade de se utilizar de forma autônoma dos meios extrafiscais para a elaboração de políticas regionais. É sujeita, ainda, ao repasse dos valores arrecadados, feito por meio de um comitê composto por representantes dos estados e municípios. Portanto, a gestão municipal a respeito dos tributos de sua competência pode ser caracterizada como indireta e limitada.

Destacados os principais efeitos das propostas e ressaltados alguns pontos importantes, é interessante que se destaque alguns traços referentes a argumentação utilizada para o implemento destas propostas, ressaltando a desnecessidade ou a impossibilidade de se acatar o planejamento realizado pelas emendas que possuem o objetivo de remodelar as autonomias originárias. Observa-se a princípio uma proposta argumentativa rasa, sem o aprofundamento adequado para modificação em elevado patamar.

Primeiramente, destaca-se a inaptidão da imposição de um mecanismo para se evitar as “guerras fiscais” como motivo para eventual modificação. Apesar da existência de motivos distintos para a modificação do sistema tributário, este tem sido o principal fator que desencadeou a possibilidade de utilização de meios extrafiscais por concessão autônoma. Assim, um dos principais objetos destas propostas é conceder à União parcialmente esta possibilidade por meio do IS, limitando ainda aquela mantida pelos estados e municípios (concessão de benefícios fiscais) por meio um complexo procedimento, quando permitido pelo limitado rol.

É evidente a desnecessidade de inclusão de meios para regular tal distorção quando observado o que dispõe a Constituição Federal de 1988 no art. 146, I, estabelecendo a possibilidade a Lei Complementar tratar de conflitos de competência. Deve-se atentar a tentativa de implementação de propostas exageradas, que buscam a retirada de competências locais baseadas no aperfeiçoamento da administração tributária centralizada, ignorando uma solução já existente no texto constitucional para os problemas destacados.

De fato, a disputa por investimentos traz impacto negativo ao desenvolvimento do país como um todo, porém, existem meios adequados para lidar com essa adversidade gerada pelo ICMS sem que haja a criação de outra (perda considerável de autonomia), cabendo a Lei Complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (Art. 155, §2º, XII, g).

Portando, afirmar que o recurso apropriado para evitar a competição entre os estados é a elaboração de um novo texto constitucional não se mostra adequado. O mecanismo disposto pela Constituição Federal já impede que haja um descontrole por parte dos estados e municípios,

prevendo a hipótese de regulação das concessões de benefícios fiscais, o que por si só, quando aplicado já evita a continuidade das guerras fiscais. Assim, não é justificável a implementação de uma proposta que objetive a retirada parcial das competências com o intuito de se evitar a propagação desta distorção. Embora não seja a única justificativa, por conta desta, a via adequada para a proposição destes benefícios dependerá de rigorosos procedimentos de concessão.

Ainda, há por parte daqueles que são favoráveis a implementação da proposta, destaque no sentido de que a restrição que está sendo imposta aos Estados e Municípios já ocorre no atual sistema, por meio das atribuições ao Congresso Nacional da edição de leis complementares a respeito de normas gerais em matéria tributária, assim como a existência de percentuais mínimos e máximos nas alíquotas de ISS. Destaca-se que apesar da limitação evidenciada, há por parte dos municípios a possibilidade de utilização de meios extrafiscais, sendo um dos principais motivos destacados pela interpretação acerca da perda de autonomia.

Em sentido favorável à aprovação, admite-se no texto das propostas analisadas uma restrição da parcela da autonomia referente a autolegislação, reconhecendo a limitação dos Entes à fixação de alíquotas para que haja parcial exercício das competências. Assim, embora haja uma tentativa de se argumentar sobre a possibilidade de implementação do IBS, não há omissão quanto a perda de porção das competências que, não se manifesta somente na autolegislação, mas também na impossibilidade de administração plena. Do mesmo modo que fica impossibilitado o Ente de modificar conforme necessidade as alíquotas de seus tributos, fica restrito o incentivo econômico ou auxílio social que fazem parte da logística dos estados e municípios, perdendo parcialmente seu poder administrativo, mas que se mostra suficiente para a desqualificação das propostas.

Conforme apontado no capítulo referente às competências tributárias, admite-se modificação parcial destes atributos originários, de modo que evite a extrema rigidez do sistema. Não é de hoje que prevalece esse entendimento, sendo confirmado inclusive por meio da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que promoveu a extinção do Imposto sobre Venda e Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos, originalmente de competência municipal. Não cabe aqui discutir se a exclusão deste tributo foi ou não viável a preservação da autonomia municipal, dependendo de análise de fatores relacionados ao grau de descentralização presente à época, embora tudo indique uma supressão considerável.

Assim, respeitados os limites que serão discutidos a seguir, há possibilidade de modificação de normas relacionadas indiretamente às cláusulas consideradas imutáveis (Art. 60, §4º, CF/1988), pois embora signifiquem a unidade de um sistema constitucional, a

amplitude das Cláusulas Pétreas, a depender da interpretação, pode alcançar boa parte do ordenamento jurídico, o que comprometeria eventuais modificações que se mostrem essenciais e, por consequência, a própria constituição.

Conforme destacado em voto favorável à PEC nº 45/2019, a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental de nº 33/PA, evidencia a amplitude das cláusulas como uma possibilidade de “engessamento” do sistema constitucional, o que poderia colocá-lo abaixo. Tal proposição é de fato verídica, sendo um ótimo argumento para que se deixe passar detalhes que necessitam de um grau de subjetividade para serem constatados.

O limite entre uma modificação necessária, de baixo impacto à estrutura do país, e aquele que tende a desmoronar os princípios seguidos pela constituição, é dificilmente diferenciado e denota uma enorme discussão e estudo, como no caso das propostas em destaque. Considera-se, que há possibilidade de se modificar estruturas relacionadas às Cláusulas Pétreas, que não a afetem diretamente, a depender de fatores como o nível de modificação, evidenciado pela parcela de autonomia a ser retirada, cuja substância pode ser observada pelas suas características destacadas no capítulo anterior, e o grau de centralização ou descentralização observado na Federação, devendo sempre pender ao equilíbrio. Tendo em vista a alternativa de modificação que se adequa aos limites estabelecidos, é possível a oscilação da autonomia concedidas pelo constituinte originário, porém, não podendo ser modificada de forma acentuada, com uma tendência a retirar parte significativa daquela originalmente atribuída.

Recapitulando o uso da extrafiscalidade como meio essencial à manutenção da autonomia dos Entes, destaca-se que este foi um dos meios de exercício de competências mais afetado pelas proposições. Ainda que pouco evidenciado, considera-se a maior perda e o principal fator para a condenação do exercício das propostas. Em ambos os casos, nota-se uma intensa preocupação com a inclusão dos entes como competentes para o exercício de atribuições, condicionada a uma administração conjunta, porém, a parcela da autonomia destinada ao exercício da função extrafiscal não se limita somente a possibilidade de instituição tributária, esta dita os moldes da administração por meio da influência que tem o tributo na majoração e diminuição de alíquotas, compondo parcela extremamente significativa que evita a dependência administrativa, legislativa e financeira.

Ainda nesse sentido, esta também é responsável por promover o desenvolvimento setorial e regionalizado, sendo um dos grandes pontos que intensificam o debate sobre a conciliação da estrutura proposta com a já existente no ordenamento pátrio. O exercício das competências propriamente dito em hipótese alguma pode ser resumido à formalidade da instituição tributária, como é feito nos casos citados, pois esta, apesar de essencial para a

presunção de autonomia, é composta por outros elementos, dentre eles, a viabilidade da proposição de estímulos ou desestímulos de condutas através do meio extrafiscal. Não preservação da autonomia por meio destas formalidades ligadas ainda a preservação da arrecadação, realizada por meio de repasses no IBS.

É errôneo desconsiderar a perda da elaboração de políticas públicas por meios extrafiscais, estas representam grande interesse no desenvolvimento regional. Além, da possibilidade de auxílio as populações carentes, incentivos em setores de produção regional e desestímulos de condutas prejudiciais à coletividade, é um meio de a administração local acordar com contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, meios de evitar o contencioso tributário, já tão saturado, através de facilitação do pagamento das dívidas tributárias por meio de concessões. Além do favorecimento a evasão fiscal, o sistema tributário terá sua maleabilidade comprometida em eventual dependência a administração central.

Segundo dados do Tesouro Nacional, entre os anos 2000 e 2017 o ISS representou aproximadamente 40% (quarenta por cento) da arrecadação municipal, chegando a 80% (oitenta por cento) da arrecadação dos estados no caso do ICMS. Abdicar da possibilidade de utilização de políticas públicas ou simplesmente dificultar a manipulação de tamanha arrecadação por meio de uma administração dependente e que imponha dificuldades na tomada de decisões autônomas não pode ser considerado compatível com a ideia de preservação de uma independência ao ente central.

Assim, em ambos os casos apresentados, não há perda de uma pequena parcela que evite comprometer o funcionamento da administração local e regional. Tal perda não se limita a possibilidade de instituir de forma autônoma os tributos competentes pois, sendo o caso, a PEC nº 110/2019, após aprovação de emendas que concentraram parcialmente o IBS nas mãos dos municípios, estaria apta a compor o ordenamento jurídico. Esta, ao limitar a necessidade de instauração de políticas públicas por meio de procedimentos que dificultam sua elaboração, assim como a retirada da possibilidade de variação individual de alíquotas, destinada à União por meio do IS, retrai grande parte do poder administrativo e legislativo no âmbito tributário.

O mesmo pode ser observado na PEC nº 45/2019, que sequer prevê a possibilidade de concessão de benefícios como ocorre na PEC nº 110/2019 (embora limitada). A própria redação admite a tentativa de manutenção da autonomia por meio da restrita variação de alíquotas, que sequer pode distinguir produtos ou serviços, ocorrendo de forma conjunta. Assim, há uma transferência quase que total do exercício das atribuições relacionadas a competência dos tributos, prevendo a possibilidade de repartição de receitas, repasses de recursos com a intenção de combater desigualdades, modificação de alíquotas por meio do IS para o desestímulo de

condutas, entre outras possibilidade que antes faziam parte das atribuições locais, cuja perda é considerada extremamente profunda e tende a abalar a harmonia federativa.

Verifica-se que a perda ocasionada em ambos os casos apresentados representa uma parcela extremamente relevante a composição da simetria vertical, embora, como já destacado, esta não se encontre em um perfeito equilíbrio, pendendo essencialmente ao deslocamento central de competências. Assim, não se corrobora pela oponibilidade de alteração pouco significativa em sentido centrípeto em um modelo federativo cuja predominância seja o equilíbrio, muito pelo contrário, o deslocamento é necessário para que se evite o colapso total da estrutura federativa. Porém, considerando a parcela de atribuições destinadas ao Ente central, evidenciando grande assimetria com resultado prejudicial aos Entes locais, pequenas modificações de atribuições ocasionam efeitos profundos e prejudiciais a manutenção do Pacto Federativo.

Destaca-se que a descon sideração de fatores como os mencionados acima (nível de centralização quando comparado a um federalismo de equilíbrio) pode se desdobrar em demais modificações prejudiciais à autonomia local. Quando evidenciada a possibilidade de ocorrência de modificação de competências sem que se pare para analisar o atual momento da Federação, ou seja, o nível em que se encontra comparado a um modelo essencial, surge a perigosa predisposição a administração unificada, considerada sinônimo de eficiência em algumas situações. Embora admita-se, em determinada circunstância, aptidão para a resolução de adversidades, essa não pode se limitar a uma visão superficial, predominante em uma administração centralizada. O federalismo de equilíbrio instituído pela Constituição Federal veda tanto a discriminação extrema de competências aos entes locais e regionais, tendendo a uma confederação, quanto a aglutinação em favor do ente federal, que tende a um regime unitário. Portanto, não é contrário aos princípios federativos que haja oscilação de competências, como já dito, desde que não sejam exageradas e por consequência ultrapassem os limites da federação, alcançando os extremos.

A longo prazo, os efeitos decorrentes de um deslocamento impensado de autonomia poderiam abrir uma janela para acentuada concentração de atribuições em um Ente que se mostre preferível, observado o seu caráter soberano. Assim, ficaria o sistema constitucional submetido a mera formalidade caracterizadora de uma federação, que na prática corresponderia a um regime unitário, tendência observada em movimentos centralizadores.

2.5 Metodologia da Pesquisa

O presente estudo possui finalidade básica estratégica, em que há necessidade de aquisição de novos conhecimentos direcionados à uma área ampla e que não tende a resolver, mas a auxiliar a solução de problemas reconhecidos e práticos, como foi o caso de se observar a possibilidade de implementação de propostas com um movimento centralizador. Seu propósito é apontar respostas e gerar conhecimentos necessários para contribuir com estudos direcionados a resolver tais questões. (GIL, 2017)

A pesquisa foi baseada em assuntos teóricos, sendo portando, essencialmente descritiva, cujos fenômenos são destacados da forma como observa o pesquisador, partindo da análise do objeto para a identificação do problema. (MEZZARROBA; MONTEIRO, 2009)

Quanto ao procedimento utilizado, essencialmente bibliográfico, objetivou-se solidificar a base teórica através de duas vertentes a qual se divide o procedimento bibliográfico, a pesquisa bibliográfica, através de materiais publicados relacionados a área de interesse (v.g., doutrinas, artigos) e a pesquisa documental cujo objeto utilizado foi sobretudo a legislação em vigor no ordenamento jurídico brasileiro e as propostas de emenda à constituição. (BERTOLDI; OLIVEIRA, 2019)

Ainda, segundo Mezzaroba e Monteiro (2009), o método científico está relacionado com a forma de organização do raciocínio, essencial para que a pesquisa seja considerada científica, estipulando o alcance da investigação, a forma como ocorrerá a descrição dos fatos, dentre outras essencialidades relacionadas com um pensamento ordenado, coerente e lógico. Dentre as possíveis classificações deste método adotou-se o dedutivo, partindo de uma análise genérica para chegar a uma conclusão acerca dos casos específicos. ou seja, fundamenta-se em uma operação lógica, em que uma argumentação genérica relacionada à centralização de competências pode ser aplicável em diversos casos e possibilitam uma análise específica, como foi o caso das propostas destacadas.

Por fim, a abordagem qualitativa da pesquisa procurou identificar a natureza do objeto e sua compreensão relacionada com variados fatores, porém, privilegiando algumas circunstâncias, proporcionando uma análise crítica dos casos destacados, cuja interpretação é dada pelo autor. Assim, evidenciou-se a necessidade interpretativa para destacar subjetividades e nuances que não são quantificáveis por si só. (MEZZARROBA; MONTEIRO, 2009)

3 CONCLUSÃO

As soluções planejadas para os problemas enfrentados no cotidiano da administração tributária nem sempre possuem a simplicidade desejada e em alguns casos desencadeiam uma série de dúvidas que não possuem uma única resposta. Este é o caso do Sistema Tributário Brasileiro, formado e adaptado por imensa gama legislativa que definem seus contornos. A busca da simplificação nem sempre é o caminho viável, pois, para atender a uma sociedade complexa é inevitável que haja certo nível de complexidade no sistema normativo a ponto de solucionar as falhas a qual se submetem a convivência humana.

Assim, busca-se exaurir as possibilidades a que se submetem as alterações que visam impactar diretamente a vida das pessoas. A tentativa realizada no presente trabalho, como já esclarecido, foi de acentuar os pontos inobservados pelas casas legislativas, assim como os possíveis efeitos do movimento empregado pelas propostas. Embora haja, ainda, a necessidade de extrair inúmeras possibilidades relacionadas com a aprovação destas propostas, o trabalho buscou, através de uma visão tributária constitucional, enriquecer o debate envolto da necessidade de modificação do Sistema Tributário, chegando às conclusões expostas a seguir.

Primeiramente, observando uma linha de raciocínio coerente, destaca-se a viabilidade da modificação das competências tributárias por meio de emenda, embora evidenciada a sua importância por meio dos atributos que a compõe, a inalterabilidade não pode ser aplicada a necessidade de modificação por meio constitucional, pois esta, apesar de relacionada ao exercício de uma democracia mista, é o meio adequado a exteriorização da vontade do povo, em constante modificação. Embora possa ser considerada inalterável por alguns doutrinadores através da hipótese de qualificação das competências como normas de estrutura implícitas, esta só se opõe aos meios infraconstitucionais. Conclui-se nesse caso pela efetiva alteração de normas relacionadas indiretamente com as Cláusulas Pétreas, caso contrário os efeitos decorrentes da abrangência destas, tornariam o Sistema Tributário extremamente engessado.

Conforme destacado durante o trabalho, as competências tributárias estão diretamente ligadas ao exercício da autonomia, cuja manifestação ocorre principalmente pela independência legislativa e administrativa. Assim, quando admitida a viabilidade da alteração de competências, necessariamente há que se esperar a defesa da alteração da autonomia tributária.

Assim, verifica-se que o Pacto Federativo não apresenta oposição direta aos meios de oscilação de competências e autonomia dos Entes, caso contrário, impossibilitado de receber modificações, levaria a gradual ruína do ordenamento jurídico como um todo, inapto ao

prosseguimento da evolução normativa.

Embora o Sistema Tributário seja hábil a receber as modificações mencionadas, deve-se atentar a sua complexidade, que impede a alteração que modifique grande parcela de sua estrutura originária. Assim, conclui-se que a variação da autonomia não deve ocorrer em considerável tamanho que prejudique o funcionamento das suas vertentes, principalmente a autonomia legislativa e administrativa, cuja perda é significativa na concentração de competências objetivada. Impende ressaltar a impossibilidade de sua manutenção por meio das repartições de receitas ou dos mecanismos utilizados nas propostas analisadas, como a concessão da competência tributária como mera formalidade ou a alteração de alíquotas de forma unificada.

Conforme já destacado, a concessão feita pelo constituinte originário ao atribuir aos respectivos Entes as suas competências não se manifesta por meio da mera possibilidade de instituição tributária. O exercício da autonomia administrativa é evidente no uso dos meios extrafiscais para o empreendimento de políticas públicas, além de compor claramente a aplicação da autonomia legislativa.

Considera-se os meios extrafiscais utilizados pelos tributos originários uma das principais maneiras de exercício da autonomia. Este representa a garantia imposta pela Constituição Federal de reduzir as desigualdades sociais e regionais, é o meio apto à correção das assimetrias de fato, impostas pela condição do país. Nesse sentido, a sua depreciação aponta para uma perda inimaginável da parcela de autonomia, que pode comprometer a estrutura da Federação.

Quanto as propostas retratadas, embora apresentem inicialmente um modelo benéfico aos contribuintes por meio da simplificação, a longo prazo podem prevalecer os efeitos de sua aprovação, contrários ao disposto pela Constituição Federal. No que se refere a PEC nº 45/2019, como já mencionado, houve a tentativa falha de manutenção das autonomias através da garantia de repasses dos tributos arrecadados de forma centralizada e da limitada alteração de alíquotas. Destaca-se nesta, uma visão mais agressiva das modificações propostas, contrariando o pleno exercício da autonomia dos Entes locais e regionais através da aglutinação dos tributos originários, comprometendo a autonomia administrativa e legislativa no compartilhamento dessas atribuições.

Quanto a PEC nº 110/2019, apresenta um modelo melhor elaborado a partir da percepção dos limites atribuídos a uma Federação, porém, ainda comprometendo significativa parcela de atribuições e grande fração das autonomias. A manutenção de um IBS no âmbito estadual e a posterior divisão a nível municipal tende a despertar a confiança de sua aprovação.

Os Entes locais e regionais que estariam fadados a privação de suas autonomias demonstram ser beneficiados com o IVA municipal e estadual, porém estes se limitam a instituição, desconsiderando traços das autonomias que devem prevalecer. Assim, enfatiza-se a sua inaplicabilidade pela limitação da concessão de benefícios fiscais como meio de exercício de políticas públicas, estando sujeita a um complexo procedimento e impossibilitando a concessão autônoma. Outrossim, o impedimento da variação de alíquotas e a dependência acerca dos repasses municipais corroboram com a significativa perda de autonomia.

Em ambos os casos houve a desconsideração dos meios extrafiscais que, através da diferenciação de produtos e serviços, é meio essencial ao exercício da autonomia administrativa e legislativa.

Ainda, constata-se, para efeitos genéricos, a preservação das autonomias quando observados dois critérios. O primeiro deles refere-se ao nível de descentralização na Federação, sendo no Brasil o caso de se manter a equidade baseada em um modelo cooperativo. Assim, quando acentuado o nível de atribuições no âmbito federal, deve-se optar pela distribuição de competências, em sentido contrário a essência das propostas atuais. Deve-se considerar ainda a forma como o país tem se posicionado historicamente, pois o Brasil, conforme mencionado nos capítulos anteriores, inclina-se a uma administração centralizada, marcada pela adoção do Sistema Federal no fim do século XIX ainda submissa ao imperialismo. Outrossim, o período ditatorial ainda recente foi marcado pela concentração de atribuições nas mãos da União, que ainda hoje tem utilizado de suas liberdades para redefinir o equilíbrio do Sistema Tributário.

Outro dos critérios que se defende é o da observância das variações que se distribui a autonomia, composta principalmente pela autolegislação e a autoadministração. Entende-se que estas não podem ser levadas a escassez ou diminuídas em grau considerado incompatível com os preceitos constitucionais, porém esse requer um perigoso grau de subjetividade que pode comprometer demasiadamente os contornos da Federação.

Por fim, levando em consideração a tendência histórica do movimento que objetiva a centralização de atribuições, conclui-se por meio da suposição de uma enorme instabilidade jurídica através da aprovação de uma das atuais propostas centralizadoras. Em meio a aceitação pelo legislativo de uma emenda que não se submeta aos reconhecidos princípios constitucionais, evidencia-se contínua inclinação aferente, cujo fim poderá ser marcado com a mera concessão de atribuições administrativas aos Entes que tiveram suas competências subtraídas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, G. L. D. *et al.* Normas editadas no Brasil: 30 anos da Constituição Federal de 1988. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**, Curitiba/PR, p./9, 2018. Disponível em: <https://cutt.ly/GhhLURX>. Acesso em: 28 nov. 2020.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo/SP: Saraiva, 2014. p./499.

ANDRADE, Priscilla Lopes; SANTOS, R. A. D. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO FEDERALISMO BRASILEIRO: Uma análise histórico-sociológica a partir das Constituições Federais. **UFRN**, [s.l.], p./25, [s.d.]. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a424ed4bd3a7d6ae>. Acesso em: 30 nov. 2020.

ATALIBA, Geraldo. Competência legislativa supletiva estadual. **Revista de informação legislativa**, Brasília/DF, v. 19, n. 73, p. 81-94, 1982. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181354>. Acesso em: 30 nov. 2020.

ÂMBITO JURÍDICO. **Competência tributária**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/competencia-tributaria/>. Acesso em: 30 nov. 2020.

ÂMBITO JURÍDICO. **Políticas públicas a partir da extrafiscalidade: o agir público na consolidação de direitos e desenvolvimento**. Disponível em: <https://cutt.ly/MhkxqE>. Acesso em: 30 nov. 2020.

ÂMBITO JURÍDICO. **Políticas públicas a partir da extrafiscalidade: o agir público na consolidação de direitos e desenvolvimento**. Disponível em: <https://cutt.ly/QhhLK9T>. Acesso em: 28 nov. 2020.

BERTOLDI, Márcia Rodrigues; OLIVEIRA, O. M. B. A. D. **Manual Metodológico para o Projeto de Pesquisa no Direito**. Pelotas/RS: UFPeL, 2019. p./28.

BONAVIDES, Paulo. **A Constituição aberta: temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no federalismo das regiões**. 3. ed. São Paulo/SP: Malheiros, 2004. p./526.

BRASIL. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2018**. Brasília, 2020.

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

BRASIL, **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília/DF, 27 de outubro de 1966 e retificado no DOU de 31.10.1966.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 28 nov. 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019**. Substitutivo. Altera o Sistema Tributário Nacional para prever a instituição de impostos sobre bens e serviços e do imposto seletivo e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 28 nov. 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 28 nov. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo/SP: Malheiros, 2013. p./1249.

CARVALHO, P. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo/SP: Saraiva, 2019. p./735.

CATARINO, João Ricardo; ABRAHAM, Marcus. O Federalismo Fiscal no Brasil e na União Europeia. **Estudos Institucionais**, [s.l.], v. 4, p. 186-210, 2018. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/263/217>. Acesso em: 30 nov. 2020.

CONTEÚDO JURÍDICO. **Modificação de competência tributária e os limites do poder constituinte derivado reformador na federação brasileira**. Disponível em: <https://cutt.ly/hhkfTIV>. Acesso em: 30 nov. 2020.

CONTEÚDO JURÍDICO. **Os Estados-membros de uma federação possuem soberania? são verdadeiros Estados?**. Disponível em: <https://cutt.ly/qhjJew4>. Acesso em: 29 nov. 2020.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 2019. p./1047.

CUNHA, F. A. D. **FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL: A REALIDADE DO FEDERALISMO COMPETITIVO E A BUSCA DA COOPERAÇÃO E DO EQUILÍBRIO**. Porto Alegre/RS: PUCRS, 2006. p./220.

DALARI, D. D. A. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo/SP: Saraiva, 1998. p./110.

DALLAVERDE, Alexsandra Katia. Federalismo. Federalismo por cooperação. Federalismo assimétrico. Princípio da subsidiariedade. **As Transferências Voluntárias no Modelo Constitucional Brasileiro**, São Paulo/SP, p./25-90, 2016. Disponível em: <https://openaccess.blucher.com.br/article-details/federalismo-federalismo-por-cooperacao-federalismo-assimetrico-principio-da-subsidiariedade-20180>. Acesso em: 29 nov. 2020.

DERZI, M. A. M. A Necessidade de Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro: Estudos Jurídicos e Políticos. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, [s.l.], n. 31, p. 62-71, 1995. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4818491.pdf>.

Acesso em: 28 nov. 2020.

DOOTAX. **REFORMA TRIBUTÁRIA: IVA AO REDOR DO MUNDO**. Disponível em: <https://cutt.ly/LhkWt5I>. Acesso em: 28 nov. 2020.

FALCÃO, A. D. A. Autonomia dos Governos Locais em Matéria Tributária. **Instituto Brasileiro de Direito Financeiro**, [s.l.], p./12, 1957. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/16547>. Acesso em: 30 nov. 2020.

FILHO, J. D. A. Federalismo brasileiro e sua nova tendência de recentralização. Fortaleza/CE, p./24, 2004. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/240404389/1-Federalismo-Brasileiro-e-a-Sua-Nova-Tendencia-de-Recentralizacao>. Acesso em: 30 nov. 2020.

FILHO, J. D. S. C. Pacto Federativo: Aspectos atuais. **Revista da EMERJ**, [s.l.], v. 4, n. 15, p. 200-209, 2001. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista15/revista15_200.pdf. Acesso em: 28 nov. 2020.

FILHO, M. G. F. **Curso de Direito Constitucional**. 38. ed. São Paulo/SP: Saraiva, 2012. p./1719.

FREITAS, Leana Oliveira. Políticas públicas, descentralização e participação popular. **Katál**, Florianópolis, p./10, 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rk/v18n1/1414-4980-rk-18-01-00113.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo/SP: Atlas, 2017. p./129.

HELB. **Breve histórico do termo competência**. Disponível em: <https://cutt.ly/Khks3Wb>. Acesso em: 30 nov. 2020.

JOTA. **Reforma tributária e federalismo fiscal**. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-e-federalismo-fiscal-21092017. Acesso em: 30 nov. 2020.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do Direito e do Estado**. 3. ed. São Paulo/SP: Livraria Martins Fontes Editora Ltda., 1996. p./335.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo/SP: Saraiva, 2014. p./1336.

MENDES, Marcos J.. Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das Características Gerais. **Consultoria Legislativa do Senado Federal**, Brasília/DF, n. 49, p./54, 2008. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>. Acesso em: 28 nov. 2020.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. 5. ed. [s.l.]: Saraiva, 2009. p./178.

- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. São Paulo/SP: Atlas, 2017. p./666.
- MOTA, Marina Giacomelli. **O PACTO FEDERATIVO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: ANÁLISE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS**. São Paulo/SP: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2015. p./164.
- ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: Uma Análise das Propostas de Criação de um Novo Imposto Sobre o Valor Adicionado Para o Brasil. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Rio de Janeiro/RJ, n. 2530, p./64, 2019. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf. Acesso em: 30 nov. 2020.
- ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Princípios norteadores e propostas em debate. **CEBRAP**, São Paulo/SP, v. 37, n. 2, p. 212-245, ago./2018. Disponível em: <https://cutt.ly/9hkEj2o>. Acesso em: 28 nov. 2020.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Relatórios Econômicos OCDE Brasil**. [s.l.], 2018.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre/RS: Livraria do Advogado, 2012. p./355.
- PEDRA, Adriano Sant'ana. Reflexões sobre a teoria das cláusulas pétreas. **Revista de informação legislativa**, Brasília/DF, v. 43, n. 172, p. 135-148, 2006. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/93266>. Acesso em: 30 nov. 2020.
- PERRONI, Juan; THIAGO, Marina. Implementando uma reforma tributária de sucesso: o que o Brasil pode aprender com Austrália, Canadá e Índia. **Endeavor**, [s.l.], p./56, 2019. Disponível em: <https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando-uma-reforma-tributaria-de-sucesso/>. Acesso em: 28 nov. 2020.
- RAMOS, Dircêo Torrecillas. **O Federalista Atual: Teoria do Federalismo**. Belo Horizonte/MG: Arraes, 2013. p. 122-140.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo/SP: Saraiva, 2016. p./1099.
- SANTIN, Janaína Rigo; BITTENCOURT, J. C. M. Pacto federativo e autonomia legislativa municipal. **História Debates e Tendências**, Passo Fundo/RS, v. 15, p. 101-113, ago./2015. Disponível em: <http://seer.upf.br/index.php/rhdt/article/view/5279>. Acesso em: 29 nov. 2020.
- SANTOS, Murillo Giordan. Interpretações Implícitas aos Limites Constitucionais Expressos. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, [s.l.], v. 50, p. 139-152, jan./2005. Disponível em: https://www.academia.edu/28064920/INTERPRETA%C3%87%C3%95ES_IMPL%C3%8DCITAS_AOS_LIMITES_CONSTITUCIONAIS_EXPRESSOS. Acesso em: 30 nov. 2020.
- SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF.

Consultor Jurídico, [s.l.], abr./2019. Disponível em: <https://cutt.ly/khkECBR>. Acesso em: 28 nov. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9º ed. São Paulo/SP: Saraiva Educação, 2019. p./875.

SILVA, E. C. E. Reforma tributária e o pacto federativo: o modelo canadense. **UOL**, [s.l.], set./2019. Disponível em: <https://cutt.ly/VhhKDar>. Acesso em: 28 nov. 2020.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: Os Economistas**. São Paulo/SP: Nova Cultural Ltda., vol.2, livro 5, 1996. p. 171-400.

STEPANYAN, Vahram. Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union. **IMF Working Paper**, [s.l.], p./30, set./2003. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=880224. Acesso em: 28 nov. 2020.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 22ª ed. São Paulo/SP: Malheiros, 2007. p./118.

TESOURO NACIONAL TRANSPARENTE. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019**. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>. Acesso em: 28 nov. 2020.

VARSANO, Ricardo. Sistema tributário para o desenvolvimento. **Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social**, Rio de Janeiro/RJ, v. 2, p. 231-250, 2002. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/11916>. Acesso em: 28 nov. 2020.

VIEIRA, José Roberto. A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, [s.l.], v. 33, p. 53-64, nov./2002. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/viewFile/1844/1540>. Acesso em: 28 nov. 2020.