**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE**
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ**
**FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR**

# REFORMA FISCAL À LUZ DO ATUAL FEDERALISMO COOPERATIVO DE EQUILÍBRIO REGIONAL: A PEC Nº 45/2010 EM PERSPECTIVA.

RODRIGO TENÓRIO LEITE CAVALCANTI

Recife, 2019

RODRIGO TENÓRIO LEITE CAVALCANTI

# REFORMA FISCAL À LUZ DO ATUAL FEDERALISMO COOPERATIVO DE EQUILÍBRIO REGIONAL: A PEC Nº 45/2019 EM PERSPECTIVA.

**Monografia Final apresentada como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito pela UFPE.**

**Áreas de Conhecimento: Direito Tributário; Direito Constitucional; Direito Financeiro;**

**Orientador: Prof. José André Wanderley Dantes de Oliveira**

Recife, 2019

**Rodrigo Tenório Leite Cavalcanti**

**Reforma fiscal à luz do atual federalismo cooperativo de equilíbrio regional: A PEC Nº 45/2019 em perspectiva.**

**Monografia Final de Curso**

**Para Obtenção do Título de Bacharel em Direito**

**Universidade Federal de Pernambuco/CCJ/FDR**

**Data de Aprovação:**

_____

Prof.

_____

Prof.

_____

Prof.

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo amor incondicional, pois sem eles não teria chegado onde cheguei.

A meu pai, por me ensinar a importância de ter valores em que acreditar. Por ser um exemplo de coragem, vitalidade e bondade. Por me ensinar a enxergar a beleza das coisas simples.

A minha mãe, por toda a vida me ensinar e reensinar a importância do estudo e da leitura. Por todo o exemplo de resistência, força de vontade e, sobretudo, por comprovar por experiência própria que o ato de sonhar desconhece o tempo.

A meus avós, por todas as lembranças mais felizes da minha infância. Pelo cheiro nostálgico dos móveis da casa, assim como os livros misteriosos e fascinantes da biblioteca do meu avô Ermírio. Pela disposição e leveza da minha avó Lucy.

A Sylvia Chacon, a menina dos meus olhos. Por ser diferente e, em sendo, preencher o meu vazio. Por todas as noites ao seu lado. Pela incansável vontade de dividir ideias, impressões e sensações. Pela conexão silenciosa de dois olhares que se admiram. Por todos os meus poemas de amor já escritos.

A todos os alunos da Faculdade de Direito do Recife, por serem o tesouro escondido em um velho baú cheio de histórias.

## RESUMO

O presente trabalho monográfico se propõe a examinar a constitucionalidade do Projeto de Emenda à Constituição nº 45/2019, especificamente, tendo por parâmetro a cláusula pétrea da “forma federativa de Estado”. Para tanto, primeiramente, foi realizada uma breve análise dos principais projetos de reforma do Sistema Tributário Nacional em função das críticas ao sistema tributário brasileiro. Em seguida, foi feito um panorama histórico da evolução dos sentidos do “federalismo” para, então, chegar ao conceito chave de Federalismo Cooperativo Equilibrado, para, ao fim, tendo por tese à PEC nº 45/2019, e antítese o Federalismo Fiscal Cooperativo de Equilíbrio Regional, chegar a síntese conclusiva que este presente trabalho se propõe a realizar. Foram utilizadas como principais fontes a legislação pátria e a doutrina nacional.



**Palavras-chave:** Reforma Fiscal. Federalismo. Sistema Tributário Nacional.

“Todo poder tende a ser único e solitário”

- CAMUS, Albert. O Homem Revoltado. Rio de Janeiro: Record, 2017. Pag. 68.

**SUMÁRIO**

**1. INTRODUÇÃO.** ..... 01
**2. ENTRE EFICIÊNCIA E EQUIDADE: O SISTEMA FEDERAL EM TENSÃO** ..... 04
2.1. ENTRE COMPLEXIDADE E SIMPLIFICAÇÃO ..... 07
2.2. ONDAS REFORMISTAS PÓS CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 ..... 06
2.3. A REFORMA FISCAL NO CENÁRIO BRASILEIRO: REMÉDIO OU VENENO? ..... 13
**3. FEDERALISMOS E A EXPERIÊNCIA FEDERAL BRASILEIRA**. ..... 16
3.1. FEDERALISMO, FEDERAÇÃO E ESTADO FEDERAL. ..... 16
3.2. A GÊNESE CONSTITUCIONAL DO FEDERALISMO BRASILEIRO ..... 19
3.3. COOPERAÇÃO E EQUILÍBRIO: FUNDAMENTOS NECESSÁRIOS ..... 23
**4. DO "NÚCLEO ESSENCIAL" DA FORMA FEDERATIVA DE ESTADO**. ... 28
4.1. FEDERALISMO FISCAL: DO ASPECTO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO. 28
4.2. A PEC Nº45/2019 E SEUS QUESTIONAMENTOS. ..... 30
4.3. DA AUTONOMIA POLÍTICO-JURÍDICA COMO LIMITE ÀS REFORMAS VERTICAIS. ..... 36
**5. CONSIDERAÇÕES FINAIS** ..... 46
**REFERÊCIAS BIBLIOGRÁFICAS** ..... 49

## 1. INTRODUÇÃO

Sabe-se que o sistema tributário brasileiro é alvo de constantes críticas, seja por parte daqueles que defendem a redução da carga tributária, como daqueles que apontam estar o problema contido na distribuição das várias exações, sendo, de todo modo, dominante a ideia de ser o atual sistema velho, complexo e burocrático demais. Tanto é assim que, na última eleição presidencial, pelo menos cinco presidenciáveis, vale salientar, de correntes ideológicas totalmente divergentes, apresentaram uma mesma solução para uma das questões envolvendo nosso sistema, qual seja a criação do IVA (Imposto sobre Valor Agregado).

Neste sentido, em 05/04/2019 recebeu a Mesa da Câmara dos Deputados o texto de proposta de emenda à Constituição (PEC) para a reforma tributária, prevendo justamente a criação de o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes de um típico Imposto de Valor Agregado (IVA), com a respectiva extinção do PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS.

Ora, a “forma federativa de Estado” constitui cláusula pétrea da CF/88, conforme seu artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, CF, constituindo, portanto, uma limitação expressa de ordem material, no tocante ao poder de reforma.

Com efeito, em um Estado do tipo federal, a isonomia entre as ordens jurídicas parciais (central, estadual e municipal, no caso brasileiro) é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica. Se os tributos de competência dos Estados nascem de fonte jurídica própria, não poderia haver hierarquia ou relação de supra ordenação de um poder parcial sobre o outro. O que há, de fato, é a subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica total, ou nacional, que corresponde à parcela de poder não partilhada entre as distintas esferas estatais.

Desta feita, o cerne do questionamento proposto por este trabalho diz respeito a constitucionalidade de uma eventual reforma tributária para se criar um imposto único com ampla base de incidência sobre o consumo, com a retirada de competência tributária dos entes federados, reunindo-a sob o julgo da União Federal.

Mais expressa e especificamente, o questionamento a ser respondido pelo presente trabalho diz respeito a possível ofensa direta a Constituição da

República Federativa do Brasil de 1988, sob o critério da constitucionalidade material, por parte do Projeto de Emenda à Constituição N° 45 de 2019.

Preliminarmente, é feito um mapeamento histórico das ondas reformistas ocorridas após a promulgação da Constituição Federal de 1988 para restar evidenciado que o atual sistema tributário possui grave e urgente problema quanto ao efeito disruptivo causado no bem-estar econômico geral, vale explicitar, o protesto por simplificação é pauta recorrente, não só recorrente da iniciativa privada ao fazer referência ao “custo brasil”, como também da iniciativa pública ao tratar a respeito da “guerra fiscal”.

Assim, em um segundo momento faz-se uma breve incursão histórica e conceitual para melhor compreender o conceito de “federalismo” e sua atual aproximação com a noção de compartilhamento equilibrado das competências constitucionais entre os entes federados, para então se chegar, no início do terceiro e último capítulo, à noção final de federalismo fiscal cooperativo de equilíbrio regional e toda a dimensão de significado que o presente termo carrega consigo.

Como será exposto, o fenômeno do federalismo fiscal abrange, não somente o aspecto financeiro, quando se imagina a repartição equânime e paritária do produto da arrecadação dos recursos públicos, mas também representa, em outro aspecto, a repartição de competência tributária suficiente a garantir a autonomia político-jurídica de todos os entes federados, de modo que estes sejam capazes de adquiri diretamente os recursos suficientes para a execução de suas finalidades públicas, sem qualquer dependência a critérios de outros entes políticos.

Portanto, será concluído que a reforma fiscal carreada pela PEC nº 45/2019 viola a essência contida na cláusula pétrea da forma federativa de Estado ao retirar as principais fontes de arrecadação direta dos Estados-membros e Municípios, quais sejam o ICMS e o ISS, respectivamente, ao passo em que erige um imposto cuja hipótese de incidência abarca todas as operações econômicas sobre consumo.

De modo que, em retrospecto ao modelo de organização federal descentralizada, o presente projeto de reforma tributária erige um sistema ainda mais verticalizado, asfixiando a autonomia político-jurídica dos Estados e

Municípios, não estando em conformidade material, isto posto, com a essência do federalismo cooperativo de equilíbrio regional.

## 2. ENTRE EFICIÊNCIA E EQUIDADE: O SISTEMA FEDERAL EM TENSÃO.

### 2.1. ENTRE COMPLEXIDADE E SIMPLIFICAÇÃO

O Direito compreendido enquanto um sistema de normas jurídicas uno, harmônico e completo não é um dado estático, acabado e perfeito. Muito pelo contrário, como bem afirmado por Jhering[1]: “A lei não é mera teoria, mas uma força viva”.

A instabilidade, em um certo sentido, pode ser considerada uma das únicas certezas de determinada Ordem Jurídica, visto não ser um subsistema social estanque e abstrato. Não sendo alheio a sua realidade, o Direito muda, seja em termos de avanço ou regresso, conforme as transformações do respectivo contexto social no qual se insere. Em sua atemporalidade, tal lição merece ser transcrita por seus próprios termos[2]:

> “A lei é um trabalho sem fim, e não apenas do Estado, mas de todo o povo. Toda a vida da lei, vista em um só momento, nos mostra o mesmo espetáculo de uma batalha constante e do trabalho de toda uma nação, que ela consegue por meio das suas atividades por meio da área de produção intelectual e econômica. Cada indivíduo colocado em uma posição em que ele é compelido a defender os seus direitos legais faz parte do trabalho de uma nação e contribui o seu esforço rumo à realização da ideia de termos leis na terra. ”

Assim, sujeitas a indefinidamente a transformações, os textos legais podem ser editados, alterados, total ou parcialmente revogados, assim como os órgãos jurisdicionais podem modificar seu entendimento jurisprudencial ou as autoridades administrativas proferirem novos atos infralegais. O Direito, inegavelmente, em sua totalidade, é um fenômeno com pretensões de estabilidade, mas passível de mudanças.

---

[1] JHERING, Rudolph Von. **A luta pelo direito**. São Paulo: Hunter Books, 2012. Pag.53
[2] Idem Ibidem. Pag. 54

Desta feita, concernente ao objeto do presente trabalho, os sistemas tributários nacionais não fogem à tal regra. Sendo extremamente sensíveis às interações sociais que lhe são subjacentes, sobretudo as de ordem política e econômica.

Na experiência brasileira, uma das razões primordiais à impulsionar a necessidade de reforma do sistema tributário foi a necessidade de expandir a carga de impostos como meio para viabilizar a recuperação da capacidade de gastos do Estado, marcadamente comprometida nos anos oitenta[3].

Fustigada pelo processo recessivo iniciado a partir de 1981, a economia brasileira sofreu, não somente, um grave declínio em sua carga tributária bruta, de 25-26% do PIB em meados da década de setenta, para algo em torno de 21-22% a partir de 1984, como também obteve um agravamento ainda mais acentuado em sua carga tributária líquida, cujo declínio, no mesmo período, foi de 16% para 10% do PIB, tudo em virtude do crescente endividamento do governo e da ampliação de seus encargos financeiros[4].

Não por acaso, muito embora a necessidade de equacionar os problemas de capacidade de gastos públicos e investimentos do Estado brasileiro não ser explicitamente prevista enquanto objetivo da atual Carta Magna brasileira, pode ser confirmada como sua agenda oculta em uma série de mudanças introduzidas no sistema, ante todas as condições criadas para que a carga tributária se expandisse[5].

Instituído em um contexto de crise das finanças públicas e drasticamente modificado em razão desta, o sistema tributário nacional é a prova pulsante da dinamicidade do fenômeno jurídico.

Traçado, pois, um diagnóstico do atual sistema tributário brasileiro, restou consignado que a soma entre os fatores compreendidos pela sua alta complexidade junto a excessiva concentração do ônus fiscal sobre o consumo

[3] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional**. Tese (Tese para obtenção de livre-docência na área de Economia Brasileira do Departamento de Política e História Econômica do Instituto de Economia) – UNICAMP. Instituto de Economia. Campinas, 1992. Pag. 129.
[4] Idem Ibidem. Pag. 129.
[5] Idem Ibidem. Pag. 129.

resultou em um alto custo administrativo tanto para o contribuinte quanto para a administração pública.[6]

Tal custo administrativo, agravado ao longo das últimas décadas, pode ser compreendido enquanto a soma do conjunto de ineficiências e distorções, os quais são produtos das condições impostas pelo Estado brasileiro ao setor produtivo, e, portanto, prejudiciais à competitividade inerente a este e pari *passu* independente, grosso modo, de eventuais estratégias empresariais. Para as referidas deficiências, cujos fatores sistêmicos só podem ser corrigidos via políticas de Estado, foi sintetizada a alcunha de "Custo Brasil"[7].

Reflexo do conjunto dos entraves estruturais, burocráticas e econômicas encarecedores da produção e investimento nacionais, o "Custo Brasil" equivale ao diferencial entre o custo a se produzir o mesmo produto no Brasil e no exterior[8].

Fatores como a "guerra fiscal", a existência de diversos tributos cumulativos (p.ex. ICMS, IPI, PIS e COFINS) a gerar a indevida existência do fenômeno da sobreposição tributária, e o fenômeno da *pejotização*, junto a multiplicidade de diplomas legislativos e a grave insegurança jurídica foram os responsáveis pela grave elevação do afamado "custo Brasil"[9].

Ou seja, desastrosamente, conclui-se que tais inconsistências, praticadas sob o pálio da nobre missão de recuperar o equilíbrio orçamentário do Estado e extirpar a crise econômica, acabaram por sobrecarregar excessivamente as empresas, extirpar empregos e, por consequência, fragilizar o crescimento econômico nacional[10].

Sabendo-se que em todos os governos subsequentes à aprovação da atual Constituição Federal foram apresentados projetos de reforma fiscal, motivadas sobretudo pelo arquétipo dos tributos em espécie, e nos quais se

---

[6] BARBOSA, Larissa Friedrich Reinert. Reforma tributária e justiça social**.** Artigo publicado em: **Reforma Tributária**: Ipea-OAB/DF / Organizadores: Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. Pag. 80.

[7] Departamento de Competitividade, Economia e Estatística. **Impacto do Custo Brasil**: na competitividade da indústria brasileira de máquinas e equipamentos. ABIMAQ - Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos. Cartilha Impacto do Custo Brasil de Julho de 2018. Disponível em: http://www.abimaq.org.br/site.aspx/Abimaq-publicacoes. Pag. 3.

[8] Idem Ibidem. Pag. 3.

[9] BARBOSA, Larissa Friedrich Reinert. Reforma tributária e justiça social**.** Artigo publicado em: **Reforma Tributária**: Ipea-OAB/DF / Organizadores: Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.Pag. 80-81.

[10] Idem Ibidem. Pag. 82.

detectou que os principais problemas concernentes ao atual sistema tributário pátrio podem ser sumarizados, mas não esgotados, nos seguintes pontos: 1. Princípio da não cumulatividade; 2. Complexidade Fiscal; 3. Guerra fiscal, entre Estados e Municípios (ICMS e ISS); e 4. A superposição de incidências (IPI, ICMS, ISS, Cofins, PIS e Cides)[11].

Percebe-se que o problema central do "custo brasil" está muito mais atrelado com a estrutura organizacional do nosso sistema tributário do que com o teor da carga tributária propriamente dita, sendo a necessidade de sua simplificação um ganho a beneficiar tanto a Administração Pública Tributária no exercício de sua função pública de fiscalização e arrecadação, quanto ao adimplemento pontual por parte dos cidadãos contribuintes.

Nesse sentido, muito embora a pluralidade de propostas alternativas ao atual estado da arte, pode-se chegar a afirmar ser unânime e consensual o reconhecimento de que o atual sistema necessita de uma profunda simplificação.

## 2.2. ONDAS REFORMISTAS PÓS CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Todo e qualquer sistema possui um tipo ideal para o qual se faz referências de aproximação com fins de aperfeiçoamento. Sendo delineada a estrutura da tributação enquanto "ótima" quando esta busca se equilibrar entre fatores de eficiência e equidade[12].

Estes elementos foram postos na centralidade do desenho de qualquer sistema ante a necessidade de se evitar que quaisquer medidas voltadas a promover a gradual justiça tributária tenham repercussões negativas sobre o bem-estar social devido a distorções sobre as decisões dos agentes econômicos, como, por exemplo, o desincentivo a trabalhar, investir e poupar[13].

Em relação ao seu papel quanto ao combate às desigualdades sociais, é válido destacar que, no pensamento desenvolvimentista latino-americano, a tributação progressiva sobre a renda e a propriedade são vistas como principais

---

[11] MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro**: uma análise crítica. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 105, n. 969, p. 175-190, jul. 2016.

[12] SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; e GUEDES, Dyeggo Rocha. **Reforma tributária no Brasil**: Por onde começar? SciELO: ISSN 2358-2898. Saúde debate vol.42, n. 3, Rio de Janeiro, Nov. 2018.

[13] ORAIR, Rodrigo; e GOBETTI, Sérgio. **Reforma Tributária no Brasil**: Princípios norteadores e propostas em debate. NOVOS ESTUDOS, CEBRAP: São Paulo. V. 37, n. 02, 213-244. MAI-AGO, 2018. Pag. 216.

instrumentos de redução das desigualdades e promoção de um padrão de consumo familiar, via redução do consumo suntuário e ampliação do consumo de massa[14].

Não obstante tais peculiaridades regionais, os sistemas tributários são historicamente determinados e delimitados pelas tendências internacionais, dentre as quais, a homogeneização da tributação, mostra-se como um dos principais empreendimentos em curso no atual século XXI, podendo ser definida da seguinte maneira[15]:

> "Homogeneização da tributação sobre bens e serviços, mais comumente na forma de um IVA, com bases cada vez mais amplas e redução do escopo de alíquotas diferenciadas e isenções, diante da crescente integração econômica dos países. "

Ora, nos primeiros anos transcorridos após a crise internacional de 2008, as ondas de reformas tributárias foram fortemente pautadas por um imperativo de consolidação fiscal, havendo, desde 2015, uma reorientação do escopo primordial das políticas tributárias as quais foram praticadas, principalmente, com o intuito de recuperar o crescimento econômico. Nesse sentido, cabe apontar algumas das tendências reformistas mais comuns, em meados de 2016 a 2017, entre os países membros da OCDE:

> "As reduções dos tributos sobre a renda do trabalho e o lucro das empresas também têm sido parcialmente compensadas por aumentos nos tributos sobre consumo (iva) e nos tributos relacionados ao meio ambiente.
>
> A tendência de ampliação das alíquotas do iva, bastante evidente desde o período pós-crise, arrefeceu no período mais recente. O foco passou a ser em uniformizar a base tributável, ampliá-la para lidar com a economia digital e reduzir o escopo de alíquotas reduzidas para determinados bens e serviços. "

[14] Idem Ibidem. Pag. 218.
[15] Idem Ibidem. Pag. 219.

A experiência brasileira revela um contínuo esforço de alinhamento, não realizado, diga-se de passagem, com os parâmetros internacionais de tributação ótima, sobretudo no que diz respeito ao objetivo de homogeneização da tributação incidente sobre bens e serviços, quando são observadas as Propostas de Emenda à Constituição intentadas nas últimas décadas.

Em comissões especiais do Senado, reunidas entre 2008 a 2010, foram traçadas ousadas estratégias de construção de um novo sistema tributário, com a previsão de extinção do ICMS, junto com praticamente todos os outros tributos ditos indiretos (tais como, p.ex., IPI, Cofins, PIS, CIDE etc…), os quais seriam conjuntamente substituídos por um imposto sobre o valor adicionado nacional[16].

Na mesma linha, no ano de 2017, foi apresentada uma proposta de emenda à Constituição (PEC), afim de reestruturar o sistema tributário brasileiro com a extinção de 10 tributos (IPI, IOF, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS) e sua substituição por um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal[17].

Percebe-se que esta PEC foi expressamente motivada segundo análise do contexto nacional já traçada nas linhas acima, ou seja, foi movida notadamente por um impulso de simplificação como o caminho, por excelência, de redução ao "custo Brasil", conforme explicitado pelo Relator Luiz Carlos Hauly em sua nota explicativa ao Texto Preliminar[18]:

> A conclusão é que possuímos um sistema altamente complexo, composto por tributos em demasia, com concentração excessiva sobre o consumo, e que exige um

---

[16] AFONSO, José Roberto. Sistema tributário, o Brasil ainda voltará a ter um?. Artigo publicado em: **Finanças públicas**: Da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade. Organizadores: SALTO, Felipe; e ALMEIDA, Mansueto. Rio de Janeiro: Record, 2016. Pag. 159

[17] BERNARNDO JR., Lucio. Relator da reforma tributária apresenta os principais pontos da proposta. In: **Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/541571-RELATOR-DA-REFORMA TRIBUTARIA-APRESENTA-OS-PRINCIPAIS-PONTOS-DA-PROPOSTA.html. Publicado em: 22/08/2017 – 22h17min. Acessado em: 23/07/2019;

[18] BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. Texto Preliminar de Proposta de Emenda à Constituição. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/comissoes/comissoestemporarias/especiais/55ª-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/propostas-apresentadas-pelo relator em-22-08.17. Acessado em: 23/07/2019. Pag. 01.

alto custo administrativo tanto por parte do contribuinte, quanto da Administração Tributária.

No âmbito do ICMS, o principal imposto dos Estados e do Distrito Federal, a existência de 27 legislações é um verdadeiro tormento para os contribuintes, o que só aumenta o chamado “custo Brasil”. Além disso, a prática de atração de investimentos por meio da concessão de benefícios fiscais indevidos, a conhecida “guerra fiscal”, embora eficaz até determinada época, tornou-se predatória e trouxe uma série de consequências danosas para a economia nacional, para as finanças dos Estados e para os contribuintes, tais como a deterioração das relações entre os entes federados, o deslocamento improdutivo de mercadorias no território nacional, a erosão na base de tributação do ICMS e a insegurança jurídica.

Destacam-se ainda a existência de diversos tributos cumulativos, que permite a incidência de tributo sobre tributo, assim como falhas na apuração dos não-cumulativos, como o PIS, a Cofins, o IPI e o ICMS, em especial pela dificuldade na utilização de créditos relativos às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, bem como na apropriação dos créditos relativos a bens e direitos do ativo imobilizado e intangível.

Na tributação da renda, as diferenças entre o imposto aplicado às pessoas físicas e às jurídicas, com significativas vantagens para as últimas, têm gerado o fenômeno da “pejotização”, onde pessoas físicas se organizam como pessoas jurídicas com o objetivo de, além de diminuir sua carga tributária, burlar a legislação previdenciária e trabalhista.

Diante desse quadro, é seguro dizer que o sistema tributário brasileiro é “laborcida”, isto é, “mata” empresas e empregos, impedindo o crescimento econômico,

> estabelecendo a concorrência predatória, entupindo o Poder Judiciário com ações tributárias infindáveis, e ainda estimulando a corrupção, a sonegação, a elisão, o subemprego e o déficit da Previdência.

Ainda, restou devidamente assentado o escopo reformista de alinhamento do sistema fiscal pátrio com os afluxos de homogeneização dos tributos incidentes sobre bens e serviços, assim como uma evidente vontade de adoção de modelos de tributação de matriz europeia, seja pelo IVA ou IBS, tanto as Comissões especiais realizadas no Senado, entre 2008 a 2010, quanto os discursões travados em Comissão Especial sobre a PEC proposta na Câmara dos Deputados, em 2017, caminham pelo mesmo sentido.

Oportuno trazer à lume, mais uma vez, o seguinte trecho da exposição de motivos do Relator Luiz Carlos Hauly, o qual reafirma a tendência reformista brasileira que, apesar das peculiaridades atinentes ao contexto latino-americano, procura encontrar guarita nos modelos de tributação europeus, conforme[19]:

> "Dentre os diversos modelos de tributação discutidos nas audiências públicas, escolhemos um sistema similar ao adotado pela maior parte dos países europeus, baseado em um imposto de renda, um imposto sobre valor agregado incidente sobre bens e serviços e um imposto seletivo monofásico sobre itens específicos. Diante das peculiaridades de nosso sistema federativo, optamos por deixar o imposto de renda e o imposto seletivo na esfera federal, e o imposto sobre valor agregado na estadual, mas com legislação unificada nacionalmente. Ainda seguindo a experiência internacional, resolvemos transferir o resultado da tributação sobre a propriedade, em sua quase totalidade, para a esfera municipal, ainda que deixando a competência de cobrança de alguns deles com outros entes federativos por questão de eficiência administrativa"

Como em um movimento pendular, a temática de unificação dos tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, mediante substituição pelo

[19] Idem Ibidem. Pag. 02.

modelo do IVA via reforme tributária, aparece constantemente em discussão no Congresso Nacional.

Não é por acaso, no atual fervor de reformas estruturantes em que passa o Estado Brasileiro, foi aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados a admissibilidade da PEC n° 45 de 2019, vale sublinhar, com o voto favorável de quase todos os partidos[20].

Sendo uma das suas propostas mais audaciosas a unificação dos cinco principais tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, dos quais três são federais (IPI, PIS e Cofins), um estadual (ICMS) e um municipal (ISS), todos em um único Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) a ser implementado ao longo de dez anos[21].

Não obstante sua nomenclatura, é sabido que as características do presente tributo, tal qual foram estabelecidas e expressamente reconhecidas via texto base da proposta, são basicamente as mesmas de um típico IVA[22].

Isto posto, diante do atual estado de ruptura sistêmica, frente as sucessivas reformas de enorme impacto econômico e social, tais quais a Reforma Trabalhista e a Reforma Previdenciária, a Reforma do Sistema Tributário Nacional traz questionamentos antigos, carreada pelas mesmas aspirações de simplificação e desburocratização da atividade de arrecadação de recursos públicos.

Dada a frequência das discussões acerca da presente temática em âmbito do Poder Legislativo brasileiro, é essencial avaliar se a PEC. N° 45 está em conformidade prévia com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. De modo cujo ponto fulcral do presente trabalho é, justamente, a constitucionalidade material do Projeto de Emenda à Constituição N° 45 de 2019.

---

[20] APPY, Bernard. A PEC 45 e a Federação. In: **Estadão,** Economia & Negócios. Disponível em: https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,a-pec-45-e-a-federacao,70002845911. Publicado em: 28/05/2019. Acessado em: 29/07/2019.

[21] Idem Ibidem.

[22] BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional N° 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833 Acessado em: 29/07/2019. Pag. 29.

## 2.3. A REFORMA FISCAL NO CENÁRIO BRASILEIRO: REMÉDIO OU VENENO?

Já sendo declaradamente considerada uma das prioridades no segundo semestre de 2019, a PEC n°45, já sofreu severas críticas parlamentares, tendo em vista que, muito embora cumprir seu objetivo principal de simplificar a cobrança e diminuir a burocracia sistêmica, por outro lado, mantem, e em alguns casos até agrava, o caráter regressivo do atual sistema, conforme explanou o deputado Ivan Valente (PSol-SP) durante discussões na CCJ: “Essa proposta, embora simplifique impostos, não tem o dom de distribuir. Pelo contrário, vai acabar na mesma lógica que acaba concentrando onde tem mais recursos”[23].

Outrossim, as consequências de extinguir os diversos incentivos fiscais, conforme previsto no texto do projeto, geram preocupações em especialistas e parlamentares, visto que o IBS foi pensado para ser um tributo de caráter estritamente fiscal e *pari passu*, acabar com a tão malsinada “guerra fiscal”, ou seja, é tributo com pretensão de máxima neutralidade no domínio econômico, sendo seu escopo unicamente voltado para a atividade arrecadatória do Estado[24].

Não sendo desprovidas de qualquer fundamento, tais acusações encontram guarita no próprio texto de justificativa da PEC N° 45, conforme[25]:

> “Por outro lado, a vedação a benefícios fiscais busca evitar o risco de que setores específicos busquem um tratamento diferenciado no âmbito do IBS, o que inevitavelmente leva a distorções competitivas e alocativas. A adoção de um regime uniforme de tributação para todos os bens e serviços favorece a discussão democrática entre os consumidores/eleitores e o governo, pois torna

[23] AZEVEDO, Alessandra. Reforma tributária entra de vez na pauta do Legislativo. In: **Correio Braziliense**. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/politica/2019/07/28/interna_politica,774194/quando-sera-votada-a-reforma-tributaria.shtml . Publicado em: 28/07/2019. Acessado em: 29/07/2019.

[24] Idem Ibidem.

[25] BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional N° 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833 Acessado em: 29/07/2019. Pag. 31.

> absolutamente transparente o custo de financiamento das ações do poder público.
>
> Tributos sobre o consumo – como o IBS e os IVAs em geral – devem ter como função essencial a arrecadação, visando o financiamento adequado de políticas públicas, não sendo adequados para o alcance de outros objetivos de políticas públicas. De fato, em praticamente nenhum país do mundo os IVAs são utilizados para fins de política setorial ou regional. Mesmo como instrumento de política social, os IVAs não são eficientes."

Com a pretensão de simplificar a atividade arrecadatória, a proposta de reforma tributária ameaça, por consequência, afetar a configuração do sistema federativo brasileiro. Diante dessa iminente tensão, já se levantam vozes para questionar se a abolição de tributos como o ICMS e o ISS com a criação de um único tributo, qual seja o IBS, centralizado na competência da União Federal, infringiria a cláusula pétrea acerca da "forma federativa de Estado"[26].

Ora, sabe-se que a "forma federativa de estado" é cláusula pétrea, conforme o inciso I, §4°, do artigo 60 da CF/88[27], e, portanto, configura limitação constitucional expressa ao poder constituinte derivado.

Ato contínuo, a centralidade do debate acerca da viabilidade jurídica, leia-se constitucionalidade, de reformas fiscais com o grau de impacto já detalhado linhas acimas, pode ser resumido no questionamento proposto por Fernando Facury Scaff, qual seja: "A dúvida é até que ponto as normas referentes ao federalismo fiscal estão inseridas nesse item"[28]. (Proposição formulada enquanto se refere ao artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, da CF/88).

Impende, efetivamente, perquirir o conceito de "federalismo fiscal", no intuito de compreender em que medida suas disposições estão inseridas na forma federativa do Estado brasileiro para, então, analisar se as propostas

---

[26] SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. In: **Conjur**. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf. Publicado em: 16/04/2019. Acessado em: 30/07/2019.

[27] BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988

[28] Idem Ibidem.

resultantes da onda reformista vivenciada vão no sentido contrário ao fragmento de cláusulas pétreas do atual Sistema Constitucional Tributário o qual não pode ser alterado via projeto de Emenda à Constituição.

## 3. FEDERALISMOS E A EXPERIÊNCIA FEDERAL BRASILEIRA.

### 3.1. FEDERALISMO, FEDERAÇÃO E ESTADO FEDERAL.

Desde o momento em que foi instituída com a Constituição de 1891, à forma federativa de estado sempre se resguardou mediante os dispositivos de cláusulas pétreas a conferir limitação material face à quaisquer pretensões do poder constituinte derivado[29]. Assim, presente em quase toda a história constitucional brasileira, o federalismo tornou-se peça central para se compreender o funcionamento do Estado brasileiro.

Em um primeiro momento, é cabível fazer a distinção entre "Estado Federal" e o "Federalismo" propriamente dito, nas palavras de Jellinek[30], Federal é adjetivo conferido ao: "Estado soberano, formado por uma pluralidade de Estados, no qual o poder do Estado emana dos Estados-membros, ligados numa unidade estatal".

Assim, o Estado Federal é formado pela integração harmônica de outros Estados. Os quais, do ponto de vista externo não possuem soberania, e do ponto de vista interno se acham sujeitos a um poder único, qual seja o poder federal, com a finalidade precípua de conservarem uma parcial independência relativa a total liberdade política atinente a esfera de competência constitucional que lhes for atribuída para efeito de auto-organização[31].

Já o federalismo, enquanto fenômeno mais amplo, pode ser compreendido como um conjunto de instituições políticas formadas mediante a combinação dos princípios de autogoverno e governo compartilhado. A federação, por conseguinte, é forma de organização política baseada na distribuição territorial de poder e autoridade entre instâncias de governo, as quais são constitucionalmente predefinidas, de modo a assegurar a independência do governo nacional e os respectivos governos subnacionais em cada uma de suas esferas de ação[32].

---

[29] BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2015. Pag. 204-205.
[30] G. Jellinek apud BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. Pag. 193.
[31] BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. Pag. 195.
[32] ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. **Federalismo, Democracia e Governo no Brasil: Idéias, Hipóteses e Evidências**. Revista Brasileira de Informação Bibliográfica (BIB), n. 51, p. 13-34, 2001. Pag. 14.

Com efeito, o federalismo reúne em seu bojo a árdua tarefa de conservar formas de governo não-centralizadas, conciliando a difusão e concentração de poderes entre o "Estado Federal" face aos entes subnacionais, tornando-se necessariamente caracterizado pelas relações intergovernamentais constitutivamente competitivas e cooperativas[33].

Isto posto, para se pensar em um Estado Federal, impende, necessariamente, ter como pressuposto uma organização constitucional de federação, estruturada primordialmente para atender ao equilíbrio entre os interesses relativos à unidade nacional e a realização daqueles interesses vinculados à autonomia regional, tudo com a finalidade de atingir certo grau de estabilidade em favor de todos os entes federados[34].

Cabe assim, destacar serem a "Federação" (compreendida pelo conjunto do Estado Federal e seus respectivos Estados-membros) e o "Federalismo" conceitos distintos. Este é o instrumento ou meio pelo qual se implementa aquela. Conforme[35]:

> "Enquanto o federalismo se define como uma categoria normativa – referindo-se à ideia de um governo múltiplo, combinando tanto elementos de governo comum como de governo regional –, a federação representa uma categoria descritiva, pois se apresenta como espécie do gênero sistema político federal, gênero este que engloba uma extensa categoria de sistemas políticos em que há dois ou mais níveis de governo e que se reúnem "elementos de governo compartilhado nas instituições comuns e autogoverno regional nas unidades constituintes". As quase-federações, as federações e as confederações compõem o grupo de formas não unitárias do gênero sistema político federal. As federações são, assim, uma espécie particular deste gênero, na qual não há relação de subordinação entre o governo central e os governos das

[33] Idem Ibidem.
[34] LIZIERO, Leonam Baesso da Silva; e CARVALHO, Fabrício. **Federalismo e Centralização no Brasil:** Contrastes na construção da federação brasileira. Revista de Direito da Cidade, vol. 10, nº 3. ISSN 2317-7721 pp. 1483-1503.
[35] Idem Ibidem. Pag. 1486.

> unidades federadas, haja vista que as competências de cada ente federativo são definidas constitucionalmente (WATTS, 2006, p.105). Se o federalismo se estrutura como categoria normativa, a federação, por sua vez, caracteriza-se como um dado da realidade concreta, ou seja, uma forma de organização política efetivamente adotada."

Partindo desse pressuposto, é possível admitir que não existe um único modelo de federalismo assim como, consequentemente, não existe um único modelo de Estado Federal, mas muito pelo contrário, a multiplicidade de desenhos normativos que os Estados Nacionais conferem a sua estrutura federalista desembocam em diferentes realidades de interação entre cada Poder Federal e seus respectivos entes subnacionais.

Enquanto em países como os Estados Unidos, Alemanha ou Suíça a experiência de um modelo de *federalismo por agregação* resultou na formação de um Estado Federal superposto a Estados que lhe antecederam, em outros, como o caso brasileiro, foi adotado um modelo de *federalismo por segregação,* no qual, por necessidades de ordem políticas e administrativa, o Estado, previamente unitário, se descentralizou a ponto de gerar novos Estados-membros que àquele foram "subpostos"[36].

Havendo, destarte, na gênese do federalismo, duas lógicas de formação das respectivas experiências federais. Consistindo aquela primeira na junção de unidades político-territoriais previamente existentes, enquanto que esta segunda segue a lógica de "manter juntos" membros de uma coletividade capazes de aspirar a existência de unidades político-territoriais independentes[37].

Ora, não obstante o resultado jurídico de ambos os processos apontados acima produzir estruturas descentralizadas de matriz federativa, observa-se que os Estados formados por um processo de prévia "agregação" resistem melhor à universal tendência para a centralização, dos tempos atuais, empreendida usualmente pelo Poder Federal com o fito de intervir no domínio econômico[38].

---

[36] FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2015. Pag. 84

[37] ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. **Federalismo, Democracia e Governo no Brasil: Idéias, Hipóteses e Evidências**. Revista Brasileira de Informação Bibliográfica (BIB), n. 51, p. 13-34, 2001. Pag. 14.

[38] FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2015. Pag. 84

## 3.2. A GÊNESE CONSTITUCIONAL DO FEDERALISMO BRASILEIRO

Novamente, vale ressaltar serem federalismo e federação dois fenômenos apartados, ou seja, federalismo seria o desenho normativo prévio, enquanto a Federação, seja compreendida enquanto o Poder Federal central em conjunto aos entes federados de uma unidade nacional, sendo, por consequência, o arranjo fático resultante de determinado processo de implementação daquele.

Logo, falar em federalismo, como expressão do Direito Constitucional, é fazer a necessária referência a uma "forma de Estado", a qual se denomina por "federação" ou "Estado federal", caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia política-constitucional, em outros termos, autonomia federativa.

Feitas estas considerações, ao abordar o fenômeno do federalismo, como parte de um processo maior de constitucionalização, não se deve deixar de fazer referência à Constituição norte-americana de 1787, haja vista ser esta o seu berço inicial, servindo de referência paras incitar sua adoção por parte de outros ordenamentos nacionais[39].

Fruto dos ideais republicanos carreados pela revolução de 1776, o federalismo norte-americano surgiu como resposta à necessidade de se criar um governo eficiente em um vasto território. Em um primeiro momento, para garantir a independência recém conquistada, as antigas colônias britânicas firmaram um tratado de direito internacional para formar uma confederação[40].

Ou seja, em momento precursor à efetiva criação de um único Estado Federado, as antigas colônias, intentando resguardar suas próprias soberanias, agruparam-se em um clássico modelo internacional de confederalização. O qual serviu, em realidade, como um *iter* para preparar a grande mudança que estava a se aproximar. A esse respeito, vale citar as considerações de Manoel Gonçalves Ferreira Filho[41]:

> "Na verdade, Confederações históricas representaram um estágio transitório na formação de novos Estados a partir

[39] SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2003. Pag. 99
[40] MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito** constitucional. São Paulo: Saraiva, 2008. Pag. 799
[41] FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2015. Pag. 80.

> de antigos Estados soberanos, sempre que um mínimo de cultura e de interesse comuns estavam à sua base. É possível supor, assim, que da ONU resulte a longo prazo o Estado mundial."

Exatamente dessa forma se concretizou o destino da Confederação norte-americana, a qual estava debilitada e não atendia aos anseios por um governo eficiente e comum ao vasto território recém-liberado, qual seja, de mera transição para uma inovadora, e original, fórmula de aprimorar a união entre os Estados, a qual redundou na Convenção de Filadélfia de 1787. Abrindo mão de sua soberania, para conservarem uma autonomia constitucional, a União, surgiu como receptáculo dos poderes atribuídos em prol da realização de tarefas destinadas ao bem comum de todos os Estados lá reunidos[42].

É imperioso fazer a ressalva de que, do posto de vista interno, o federalismo não é apenas uma técnica de limitação do poder central a fronteiras "intransponíveis" e "invulneráveis", no dizer de Paulo Bonavides, nas quais esbarra a autoridade do Estado federal. Não sendo apenas princípio de organização, mas sim a decorrência histórica da inspiração fundamental guiadora do homem político do século XVIII. O dogma federativo foi nutrido inicialmente pelos conceitos de segurança invocados em proteção da liberdade individual[43]. Observe-se[44]:

> "O espírito da Constituição americana e seu federalismo não pode ser outro, àquela altura, senão o de adesão fervorosa aos postulados da sociedade livre, que a ideologia do século entende como sendo a sociedade composta de homens livres, que enfeixam individualmente, qual manifestação de direito natural, certos direitos subjetivos; homens que se constituem num centro autônomo de faculdades; que participam na formação da vontade política graças ao exercicio do sufrágio; que legitimam o poder dos governantes pelo consentimento dos

---

[42] MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito** constitucional. São Paulo: Saraiva, 2008. Pag. 799.

[43] BONAVIDES, Paulo. **Do velho ao novo federalismo**. Revista de Direito Administrativo | e-ISSN: 2238-5177, v. 70, Pag. 500-515, 1962. Pag. 08.

[44] Idem Ibidem. Pag. 09.

> governados e que se consideram valôres morais, espirituais e politicos, prioritários e invulneráveis a todo ordenamento estatal.
>
> O indivíduo aparece como sujeito da ordem politica, o Estado como objeto.
>
> As origens federativas se acham pois nesse sistema de idéias, na moldura do Estado liberal-burguês, no espírito de suas instituições, no combate indefeso ao intervencionismo do Estado."

Diferentemente da experiência norte-americana, no cenário brasileiro pós independência, a questão da unidade nacional surgiu como uma necessidade do poder central já pré-existente, e não, como exposto linhas acima, enquanto uma decorrência espontânea de Estados autônomos e previamente existentes. Segundo José Afonso da Silva[45], no período monárquico, a consecução da unidade nacional dependeria:

> "(...) da estruturação de um poder centralizador e uma organização nacional que freassem e até demolissem os poderes regionais e locais, que efetivamente dominavam no país, sem deixar de adotar alguns dos princípios básicos da teoria política em moda na época."

Fruto de uma luta incessante de 60 anos, o ideal federalista brasileiro persistiu, enquanto decorrência da luta dos liberais contra este mecanismo centralizador imperial, desde a falha tentativa da Constituinte de 1823, permanecendo durante todas as rebeliões durante o Império (p.ex. à Balaiada, Cabanada, Sabinada, República de Piratini etc.…), e culminando, por fim, com a adoção do federalismo como princípio constitucional de estruturação do Estado, por intermédio da proclamação da República Federativa, decretada via artigo 1° do decreto n° 01, de 15 de novembro de 1889[46].

Desde então, a *via crucis* do Estado Federal brasileiro foi marcada por um vai e vem de "movimentos pendulares" entre momentos de maior autonomia dos Estados-membros e momentos de forte centralização administrativa e fiscal, os

---

[45] SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2003. Pag. 74
[46] Idem Ibidem, Pag. 77.

quais podem ser, em um panorama geral, compreendidos como uma sucessão de períodos de centralização aos quais se sucedem períodos de descentralização[47].

Com efeito, em alguns momentos da história constitucional brasileira, durante períodos de grave autoritarismo, governantes intentaram burlar a forma federal, fazendo-a adquirir contornos meramente nominais. Merecendo, breve e pontual destaque, os seguintes momentos[48]:

> 1. A edição, pelo Governo Provisório de Vargas, do Decreto n° 19.398, de 11 de novembro de 1930 o qual, apesar de sua forma, provocou rupturas na ordem constitucional de 1891, atacando diretamente a autonomia dos Estados, ainda que não abolida expressamente a forma federal com a adoção de várias medidas, dentre as quais, vale citar, a concentração no Governo Provisório das funções executivas e legislativas junto a atribuição de poderes para nomeação de interventores para cada Estado-membro, os quais também concentravam em si os respectivos Poderes Legislativo e Executivo;
> 2. A outorga da Constituição de 1937, pelo então Presidente da República, Getúlio Vargas, que criou notável desequilíbrio institucionalizado, unindo a supremacia do chefe do Poder Executivo com a demasiada atribuição de poderes na competência da União Federal. Trazendo diversos dispositivos que afrontavam a autonomia estatal dos entes federados, vale fazer menção ao parágrafo único do art. 8º, o qual determinava que o Estado que por três anos consecutivos não arrecadar receita suficiente para manter seus serviços, seria transformado em Território até sua capacidade financeira ser reestabelecida;

---

[47] LIZIERO, Leonam Baesso da Silva; e CARVALHO, Fabrício. **Federalismo e Centralização no Brasil:** Contrastes na construção da federação brasileira. Revista de Direito da Cidade, vol. 10, nº 3. ISSN 2317-7721 pp. 1483-1503.

[48] Idem Ibidem.

> 3. A Emenda Constitucional n° 1 de 1969 que reformulou boa parte da Constituição de 1967, trazendo diversas limitações às competências dos Estados.

A verticalização das competências constitucionais é um dado presente ao longo de toda a história constitucional brasileira, muito embora o grande anseio do Constituinte Originário de 1988 em redefinir o caminho trafegado pelo federalismo pátrio, a atual organização, muito embora ter conferido timidamente alguma autonomia aos Estados-membros, não livrou o Estado federal brasileiro da alcunha pejorativa de “centralizador”, compreendida nesse sentido como uma antítese do modelo federal idealizado pelo liberalismo clássico[49].

## 3.3. COOPERAÇÃO E EQUILÍBRIO: FUNDAMENTOS NECESSÁRIOS

Em realidade, muito embora a peculiaridade do alto grau de concentração dos poderes da União Federal no Estado brasileiro em virtude do seu contexto de surgimento, sabe-se que o fenômeno de maior centralização de competências constitucionais para o Poder Central é um dado, de certa forma, sintomático, no período do século XX, ocorrido também em outros Estados nacionais.

Até mesmo os Estados Unidos da América, berço do modelo clássico do conceito de federalismo, em meados da década de 1930, noticiou uma expansão das atividades do seu governo federal junto com o aparecimento de problemas de cooperação entre este e os respectivos Estados, o qual denotava o alto risco do crescimento acentuado da burocracia federal em desfavor do desenvolvimento da iniciativa local[50].

Ante a profusão de fatos políticos e históricos a redesenhar as estruturas dos Estados Federais, levantaram-se vozes, de um lado, para acusar uma “crise do federalismo”, ora, segundo as palavras de Paulo Bonavides: “Tendo havido desequilíbrio, agora em detrimento dos Estados-membros, há quem diga que o federalismo está morto “. Enquanto, por outro lado, outras vozes alegaram surgir uma nova forma de federalismo, mais elástica, de maneira a estar devidamente

[49] Idem Ibidem.

[50] MAGALHÃES, Dario de Almeida. **A Crise do Federalismo**. Revista de Direito Administrativo | e-ISSN: 2238-5177, v. 40, Pag. 01-14, 1955. Pag. 03

em crise, em realidade, uma concepção doutrinária do federalismo e não este enquanto fenômeno político associativo[51].

A maior atribuição de competências formais no crivo dos poderes federais não decorreu de uma mera preferência política escolhida ao acaso, foi, isto sim, fruto de necessidades surgidas em meio a um contexto complexo.

Em um panorama geral, a causa dessa concentração de poderes remonta nas mudanças operadas no comportamento do Estado moderno, com a passagem do liberalismo econômico para o intervencionismo, ou dirigismo estatal e a ampliação de suas atividades sobre o campo econômico e os diversos setores da sociedade. Com efeito, as exigências centralizadoras do Estado intervencionista e dirigista concentraram-se na União, posto ser esta o centro do poder nacional, entregando-lhes os instrumentos adequados de intervenção e direção nacional da economia. A repartição de competências está, portanto, englobada nesta passagem, servindo para ampliar os poderes federais, o que acarretou, *pari passu* o automático sacrifício do residualismo dos poderes estaduais[52].

No Brasil, inclusive, a partir da Constituição de 1934, os Estados perderam substancial competência legislativa em favor da União, passando a suportar técnicas de homogeneização colocadas a serviços do primado da Federação. Podendo, no intuito de compreender racionalmente o processo de dilatação dos poderes federais, serem listadas como suas causas imediatas: 1. A guerra e as depressões, impondo regulamentação unitária, com sacrifício da autonomia estadual; 2. O intervencionismo estatal, que conduz por sua vez a ampliação dos órgãos e dos serviços governamentais decorrentes da atividade empresarial do Estado; 3. A crescente complexidade da estrutura econômica, tornando de interesse federal-nacional matérias anteriormente de caráter regional ou estadual[53].

De fato, este novo modelo de federalismo surgiu em um contexto de fortes desigualdades econômicas entre os Estados-membros, de modo a pautar-se por um arranjo constitucional a primar pela unidade nacional mediante o

---

[51] BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. Pag. 202-204.

[52] HORTA, Raul Machado. **Reconstrução do federalismo brasileiro**. Revista da Faculdade de Direito UFMG| e-ISSN: 1984-1841, v. 28, Pag. 36-58, 1982. Pag. 17

[53] HORTA, Raul Machado. **Organização constitucional do federalismo**. Revista da Faculdade de Direito UFMG| e-ISSN: 1984-1841, v. 30, Pag. 09-32, 1985/1986. Pag. 1

recrudescimento do equilíbrio na ordem econômica. Assim, ao federalismo "competitivo" do passado, ou seja, o federalismo clássico, pautado por uma separação rígida e estrita de competências entre os entes federados, veio lhe substituir o federalismo "cooperativo" do presente[54].

Seguindo o fluxo da história, o federalismo brasileiro, desde a Constituição Federal de 1946, passou a dispensar tratamento sistemático ao desenvolvimento regional, mediante a criação e a sustentação com recursos federais de órgãos incumbidos de corrigir as disparidades regionais. Estruturando múltiplos instrumentos federais de desenvolvimento regional como, por exemplo, a SUDENE, SUDECO, SUDAM entre outros. Tão profundo foi este processo interventivo para estimular o desenvolvimento do equilíbrio regional que Raul Machado Horta chegou a afirmar que: "O federalismo brasileiro está impregnado pelo regionalismo, (...)"[55].

Portanto, após a consagração constitucional da política de desenvolvimento regional na competência da União Federal, tanto no período inicial após a vigência da CF/46, até a o período de CF/67 junto a suas emendas, houve uma notável expansão de suas práticas via legislação ordinária, assim como uma propagação de recursos da União aos organismos regionais, integrando-se tal política a *práxis* do federalismo brasileiro, para nele desempenhar relevante função garantidora do equilíbrio federativo e redutora das disparidades regionais[56].

Tal nova mecânica, todavia, não é isenta de críticas. Considerando o campo de experiência brasileira no domínio das relações intergovernamentais em órgãos de desenvolvimento regional, conclui-se ser imprescindível a adoção de instrumentos capazes de assegurar a efetiva participação dos próprios Estados-membros no processo de tomada de decisões para implementação das referidas políticas[57].

Desta feita, a cooperação federativa, ao criar mais espaço para a União agir visando a o desenvolvimento regional paritário não pode, na contramão,

---

[54] MAGALHÃES, Dario de Almeida. **A Crise do Federalismo**. Revista de Direito Administrativo | e-ISSN: 2238-5177, v. 40, Pag. 01-14, 1955. Pag. 09

[55] HORTA, Raul Machado. **Organização constitucional do federalismo**. Revista da Faculdade de Direito UFMG| e-ISSN: 1984-1841, v. 30, Pag. 09-32, 1985/1986. Pag. 17

[56] HORTA, Raul Machado. **Reconstrução do federalismo brasileiro**. Revista da Faculdade de Direito UFMG| e-ISSN: 1984-1841, v. 28, Pag. 36-58, 1982. Pag. 17

[57] Idem Ibidem.

suprimir os poderes de decisão dos Estados-membros e, por conseguinte, negar sua autonomia auto organizacional, visto ser este elemento ínsito a qualquer concepção federalista. Nesse sentido[58]:

> Se a União tem mais recursos, e sobretudo recursos mais elásticos, se os Estados estão pobres e necessitam da cooperação federal, para a solução de problemas básicos, que interessam a todo o país, que os objetivos sejam atingidos através de mecanismos e sistemas que não tenham consequências catastróficas, conduzindo à obesidade de União diante dos Estados esquálidos e indigentes, incapazes de se desincumbirem do seu destino político e administrativo.
>
> O esfôrço para manter o arcabouço federalista deve ser feito com o maior empenho. As fôrças que conspiram na sua destruição são temíveis e dinâmicas. Não é, com efeito, possível conceber a União indiferente diante dos problemas básicos do Brasil; não é possível o desinterêsse nacional pela correção do desequilíbrio econômico existente entre as diversas regiões e Estados do Brasil. São aspectos que envolvem ameaça grave à sobrevivência nacional. Nada disso, porém, justifica a destruição do arcabouço federativo e do seu funcionamento, pois, aqui, também, se encontra um supremo interêsse nacional, com base em fatalidade geográfica. Cumpre garantir o máximo de eficiência na administração, mas, igualmente, preservar a autoridade política -dos Estados, para que não se abra caminho a uma ditadura burocratizada, sufocante e esterilizadora. Em suma, é necessário salvar a idéia federalista, ajustando-a dentro de esquemas novos, que corrijam as suas deformações, excessos e desvios.

Com efeito, nas federações contemporâneas, a tendência à participação das diferentes esferas de governo nas distintas atividades públicas é universal, a esse respeito afirma Maria Hermínia Tavares de Almeida que: “A existência de

[58] MAGALHÃES, Dario de Almeida. **A Crise do Federalismo**. Revista de Direito Administrativo | e-ISSN: 2238-5177, v. 40, Pag. 01-14, 1955. Pag. 13

competências legislativas concorrentes e de competências comuns na oferta de bens e serviços é da essência do federalismo"[59].

Foi nessa aspiração que a Constituição Federal de 1988, mormente no terreno das políticas sociais, procurou se direcionar para uma modalidade de *federalismo cooperativo* enquanto um sistema caracterizado pela existência de funções compartilhadas pelas diferentes esferas de governo e pelo fim de padrões de autoridade e responsabilidade claramente delimitados[60].

Vale exemplificar, a CF/88, em seu artigo 23, estabeleceu competências comuns para a União, Estados e municípios nas áreas de saúde, assistência social, educação, cultura, habitação e saneamento, meio ambiente, proteção do patrimônio histórico; combate à pobreza e integração social dos setores desfavorecidos e educação para o trânsito. Devendo as respectivas formas de cooperação entre os três níveis de governo serem definidas por legislação complementar[61].

Pela leitura do seu artigo 24 também pode-se observar a atribuição de competências legislativas concorrentes aos governos federal e estaduais em uma ampla gama de temas, tais quais: proteção ao meio ambiente e aos recursos naturais; conservação do patrimônio cultural, artístico e histórico; educação, cultura e esportes; juizado de pequenas causas; saúde e previdência social; assistência judiciária e defensoria pública; proteção à infância, à adolescência e aos portadores de deficiências; e organização da polícia civil[62].

Isto posto, é evidente que o modelo de federalismo adotado atualmente pelo Estado brasileiro possui como alicerce a cooperação e o equilíbrio entre os entes subnacionais, residindo sua gênese a partir do respeito às diferenças e peculiaridades regionais e locais exatamente mediante a cessão de parcelas de competência do ente central com os Estados-membro e municípios[63].

---

[59] ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. **Federalismo, Democracia e Governo no Brasil:** Idéias, Hipóteses e Evidências. Revista Brasileira de Informação Bibliográfica (BIB), n. 51, p. 13-34, 2001. Pag. 27.

[60] Idem Ibidem.

[61] BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988

[62] Idem Ibidem.

[63] ROSENBLATT, Paulo; e LEÃO, Caio de Souza. **A Crise do federalismo brasileiro e as consequências para os municípios dos incentivos fiscais em tributos partilhados:** a (im)possibilidade de uma solução judicial. Revista de Direito da Cidade, vol. 10, nº 4. ISSN 2317-7721 pp. 2487-2510. Pag. 2487.

# 4. DO "NÚCLEO ESSENCIAL" DA FORMA FEDERATIVA DE ESTADO

## 4.1. FEDERALISMO FISCAL: DO ASPECTO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO.

O fenômeno do federalismo fiscal é por demais complexo para ser apropriado por apenas um subsistema jurídico, possuindo *status* inequivocamente Constitucional, representa um fenômeno envolvendo não só o desenho normativo de repartição equilibrada e cooperativa da arrecadação de receita pública entre os diversos entes-federados, como também diz respeito aos mecanismos de equilíbrio orçamentário entre estes, de modo a promover um desenvolvimento regional integrado.

Portanto, não obstante a adjetivação "Fiscal", o presente objeto de estudo não se resume meramente ao subsistema do Direito Tributário, ou mais especificamente, do Direito Constitucional Tributário, conforme elucida Ricardo Lobo Torres[64]: "O Estado Fiscal abrange aquele que é constituído assim pela vertente tributária quanto pela orçamentária e financeira propriamente dita da Constituição Financeira".

*Ex positis*, o federalismo fiscal significa a partilha dos tributos pelos entes federados de modo a lhes assegurar os meios para obtenção de suas finalidades constitucionais, como também das receitas não tributárias, como as decorrentes da exploração de seu próprio patrimônio, ou seja, das receitas originárias, tais quais o preço público, tudo em prol de formar um "bolo arrecadatório, destinado a fornecer os meios para que o Estado cumpra suas finalidades"[65].

Destarte, sob a ótica da Constituição Tributária, o sistema tributário federado se estrutura possuindo como paradigma a titularidade da competência tributária. Neste ponto específico, o federalismo fiscal passa a possuir sentido equivalente à "partilha tributária" ou "discriminação de rendas"[66].

Aparecendo inteiramente desenhado na Constituição Federal de 1988 (arts. 153 à 156), repartindo esta tão somente a competência legislativa, à

---

[64] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. Pag. 521

[65] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 2013. Pag. 50

[66] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. Pag. 06

medida que as demais competências de administrar e julgar restaram naquela embutidas. Pode-se, em síntese, apontar como uma das principais características do atual sistema tributário federado[67]:

I. A isonomia entre os entes públicos, implementada mediante a distribuição equilibrada de recursos financeiros para fazer face aos serviços e gastos que também lhe sejam reservados;
II. A autonomia dos entes públicos menores para legislar e arrecadar os seus tributos

Já quando definido sob a ótica da Constituição Financeira, faz-se necessário atentar para a relação desta para com o seu correspondente Estado federativo de modo a mensurar o seu papel enquanto fator potencializador da descentralização financeira. Isto posto, resta indubitável que a "Constituição Financeira" demarca o núcleo duro do federalismo fiscal ao discriminar as rendas, mediante repartição constitucional de competências *pari pasu* a distribuição do produto arrecadado dos tributos entre os entes federativos[68].

*A* fortiori, no direito brasileiro, a adoção pela Constituição de 1988 do modelo de federalismo cooperativo implicou em uma forma de financiamento "centrífugo" - efeito virtuoso do federalismo centrípeto iniciado com a CF de 1934 – em favor das autonomias de menor capacidade financeira. Assim minudencia Heleno Taveira Torres[69]:

> "Deveras, se os poderes convergem para a unidade central do federalismo, este ente assume a responsabilidade pelo financiamento dos entes periféricos, pelo princípio de cooperação mútua (o que chamamos de "financiamento centrífugo"). Esse modelo de federalismo baseado em uma maior cooperação define o poder financeiro como "cooperativo", em preferência sobre aquele "federalismo dual", de reduzida colaboração ao mínimo indispensável, dos mecanismos de financiamento segundo as

[67] Idem Ibidem. Pag. 06.
[68] TORRES, Heleno Taveira. **Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro**. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFE, Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014.Pag. 25
[69] Idem Ibidem. Pag. 26

> competências ou fontes de financiamento individual das unidades do federalismo."

Considerando a função da Constituição financeira em integrar a unidade central junto as periféricas para garantir um seguro e permanente financiamento do Estado Nacional, compreendido enquanto um todo unitário. É com este horizonte que a atual CF/88 retoma novo processo de descentralização federativa ao erigir o federalismo cooperativo de equilíbrio como norte principiológico à sustentar os poderes da União para estabelecer normas gerais de direito financeiro além de, na seara do sistema tributário brasileiro, demonstrar maior preocupação com as desigualdades regionais (mediante adoção de estratégias como, por exemplo, o aumento dos percentuais dos fundos de participação e verbas vinculantes para saúde e educação)[70].

De fato, a lógica cardeal do federalismo fiscal cooperativo de equilíbrio repousa na proteção da autonomia de todos os entes federais, mediante a manutenção de suas competências tributárias, em conjunção com a concorrência destes em um sistema de financiamento equilibrado privilegiando o desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais, mediante instrumentos verticais e horizontais de redistribuição de renda[71].

Isto posto, o reconhecimento da adjetivação "equilibrado" se funda na angulação de um federalismo que equaciona de um lado, o fortalecimento da União para planejamento e ordenação das políticas públicas, e, de outro, o aprimoramento das competências das unidades periféricas[72]. Tudo com o foco de criar um sistema a evitar extremidades, porém em constante cooperação objetivando, de maneira equilibrada, garantir os recursos necessários a concretização de suas finalidades institucionais.

## 4.2. A PEC Nº45/2019 E SEUS QUESTIONAMENTOS.

Através de um mapeamento macroscópico sobre o tema "reforma do Estado", para efeitos do presente trabalho, torna-se minimamente curioso apresentar a distinção entre a "reforma fiscal do Estado" e a "reforma do Estado

[70] Idem Ibidem. Pag. 32.
[71] Idem Ibidem. Pag.41.
[72] Idem Ibidem. Pag. 41.

Fiscal". A primeira, diz respeito à constante busca de aproximação da forma de arrecadação do estado com um tipo ideal de "fiscalidade", entendida, no dizer de Ricardo Lobo Torres, como "o objetivo de superar os ranços do patrimonialismo que impedem o pleno florescimento da estatalidade fundada na receita derivada da economia dos cidadãos". Já o segundo tipo diz respeito a ondas reformistas voltadas a resguardar o equilíbrio orçamentário das finanças públicas ou corrigir os desvios do sistema tributário[73].

Ao observar, por conseguinte, que a estrutura do nosso Sistema Tributário Nacional – compreendido este enquanto o conjunto de tributos incidentes sobre certos fatos econômicos - é caótica e irracional em uma plêiade de aspectos, sobretudo quanto a superposição de impostos sobre a mesma base econômica, a necessidade de sua reforma profunda também torna-se uma pauta cara, no que diz respeito ao fortalecimento do Estado Fiscal[74].

Desta feita, e por todo o exposto, a complexidade do atual arranjo de tributos federativos deve ser vista como um "desvio" sistêmico a ser objeto de correções. O que leva à, portanto, reconhecer o caráter norteador da simplificação do sistema tributário pátrio enquanto pauta legítima de uma reforma ou, também pode-se dizer, implementação do Estado Fiscal brasileiro.

Destarte, em dado processo reformista, a concepção acerca de um novo sistema tributário é produto decorrente da análise de inúmeros indicadores. Tais quais o próprio sistema tributário objeto da reforma, em sua perspectiva pretérita e projeção para o futuro. De outra ponta, há o "efeito demonstração" quando se busca copiar a experiência de outros países, com preferência aos economicamente desenvolvidos. O terceiro fator são os sistemas tributários racionais, sendo estas construções teóricas caracterizadas pela lógica de suas proposições. E, por fim, e condicionante, inclusive, dos três primeiros, é a realidade política, econômica e social[75].

Os impostos sobre o consumo constituem a maior fonte de receita tributária nos países em desenvolvimento, haja vista a dificuldade em se arrecadar impostos diretamente da renda, aqueles tornam-se, por conseguinte

---

[73] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. Pag. 557.
[74] Idem Ibidem. Pag. 559
[75] LAGEMANNM Eugênio. **Tributação ótima**. Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004. Pag. 404.

uma alternativa para o governo obter receita suficiente para suas atividades fins. Não sendo o Brasil diferente, sua carga tributária é muito dependente de impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços os quais, até 2001, atingiram a arrecadação de cerca de 14% do PIB. Constituindo a elevada participação de tributação de bens e serviços, em realidade, uma tradição latino-americana, pois, além do Brasil, onde sua participação atinge 60% do total, Chile (50%), México (68%), outros também dependem excessivamente dessa base de incidência[76].

Os estudiosos constam, vale salientar, que o nível da tributação dos fluxos de renda no Brasil é relativamente baixo e, em particular, a tributação de pessoas físicas é pouco explorada. Com efeito, a maior parte dos estudos sobre a incidência dos impostos sobe o consumo realizados para o Brasil evidenciou a natureza regressiva destes em seu sistema tributário[77], o qual a muito tempo já é afligido por este desvio, consoante Aliomar Baleeiro[78]: "(...) o sistema tributário brasileiro está longe de, em conjunto, assentar sobre a capacidade contributiva. Predominam tributos reais e indiretos com nítida tendência regressiva."

Outra agravante diz respeito aos tributos que possuem um efeito disruptivo para com a neutralidade fiscal. Vale destacar, para efeitos do presente trabalho, o ICMS e o IPI, tributos plurifásicos, guardam certa cumulatividade; as contribuições de custeio da Seguridade Social (Cofins e PIS), as quais, incidindo sobre o faturamento das empresas, em plurifasia continuada, são de expressiva cumulatividade; e, por fim, o ISS, de competência municipal, não obstante ser monofásico, pode embutir cumulatividade, quando os serviços onerados pelo imposto se utilizam de outros serviços já onerados pelo tributo em etapas anteriores, ou quando o imposto incidente sobre o valor dos serviços prestados não gera crédito, como no presente caso, incorporando-se à base de cálculo de outros impostos plurifásicos como o ICMS e o IPI[79].

Perceba-se que os mesmos tributos supra elencados não são apenas a matriz do efeito cumulativo do sistema tributário pátrio, mas constituem o

---

[76] BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; e SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo:** resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro. IPEA – Texto para Discussão Nº 811. Rio de Janeiro: ISSN 1415-4765, 2001. Pag. 01.

[77] Idem Ibidem. Pag. 01-02.

[78] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Forense: Rio de Janeiro, 1997. Pag. 809.

[79] Idem Ibidem. Pag. 823-825.

conjunto de tributos incidentes sobre bens e serviços. Assim, vale pontuar os efeitos danosos dos tributos cumulativos da seguinte forma[80]:

1. Distorção da alocação dos recursos econômicos, já que o imposto não é neutro, alterando os preços desde o produtor até o consumidor fina; rompe-se com a neutralidade na competitividade;
2. Distorção no preço dos bens, maior ou menor, segundo a maior ou menor possibilidade de integração vertical de cada setor;
3. Desestímulo à exportação já que não se pode devolver o imposto contido nos insumos e bens de capital incorporados ao valor do bem expropriado. Nessa hipótese, ele onera a produção, e não o consumo;
4. Estímulo à importação de bens, especialmente acabados, já que o tributo incidente sobre a importação alcança apenas a etapa final deles, enquanto os produtos domésticos são atingidos cumulativamente em todas as suas etapas;
5. Efeitos nos preços finas de aumento progressivo;
6. Administração mais cara, pois, exige fiscalização ampla, plurifásica, sem nenhum tipo de vinculação entre contribuintes, como ocorre no sistema de compensação em que o débito de um contribuinte é o crédito do outro.

Isto posto, resta evidente o contexto no qual a atividade arrecadatória do Estado Brasileiro depende majoritariamente de tributos incidentes sobre produção e circulação de bens e serviços, cujo mesmo conjunto de tributos possuem em si tanto a regressividade quanto a cumulatividade como fatores de disfunção sistêmica sobretudo ao afetar a neutralidade fiscal no domínio econômico, o bem-estar social assim como afetar brutalmente a função redistributiva da tributação.

Tal querela foi o estopim a motivar uma ampla reforma tributária, cuja principal modificação recorrentemente pretendida (Conforme visto no capítulo

[80] Idem Ibidem. Pag. 824.

primeiro deste trabalho) , foi a implementação de um imposto de base ampla sobre o consumo – o imposto sobre o valor adicionado (IVA) associado com a seletividade de alíquotas de acordo com critérios de essencialidade dos bens e serviços[81].

Proveniente da noção da economia cujo conceito de "valor acrescentado" deriva da diferença entre a operação final de venda de um produto e os custos referentes à matérias-primas, serviços de outros agentes econômicos, salários, juros, lucros acrescentados à produção pela empresa ou sector de atividades, entre outros. O IVA surge pela primeira vez com a reforma fiscal francesa em 1954, com o fim de aliviar os preços dos produtos sobre os quais incidia um imposto indireto, em cascata, designado "imposto sobre a produção". Partindo dessa premissa, surge um novo tributo cuja base de incidência passou a radicar simplesmente no valor acrescentado dos produtos[82].

Muito embora sua liquidação ser processada em todas as fases de produção e distribuição de produtos, ou seja, em toda a cadeia de fornecimento, o IVA não se confunde com os impostos plurifásicos cumulativos ou em cascata. Enquanto estes incidem sobre o montante bruto de cada transação, incluindo os impostos pagos em fases anteriores da cadeia produtiva (tax on tax), originando, por isso, o "efeito cumulativo" ou "efeito cascata", o IVA recai sobre o montante líquido da transação, e exclusivamente sobre o valor acrescentado que o produto sofre entre dois fornecimentos do circuito económico[83].

Não dependendo a oneração do produto diretamente do número de transações ocorridas em seu processo produtivo, em virtude da ausência de caráter cumulativo, é sobre o consumidor final que recai o ônus tributário. Sendo, justamente com o propósito de tributar apenas o consumo que este imposto apresenta-se neutro para o sujeito passivo que exerce uma atividade econômica. *Ex positis*, configura inequívoco imposto indireto, visto que o sujeito passivo apenas o recolhe às autoridades fiscais depois de o ter recebido do adquirente

---

[81] BARBOSAM Ana Luiza Neves de Holanda; e SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo:** resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro. IPEA – Texto para Discussão Nº 811. Rio de Janeiro: ISSN 1415-4765, 2001. Pag. 02.

[82] OLIVEIRA, António Moura de. **IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado**: um imposto neutro. Tese (Tese para obtenção de Mestrado em Direito junto ao Centro de Investigação Jurídico Econômica). Universidade do Porto, 2010. Pag. 01-04.

[83] Idem Ibidem Pag. 04-05.

como parte do preço, de modo cujo devedor do imposto (contribuinte de direito) não coincide com o destinatário do mesmo (contribuinte de fato)[84].

Inspirado na promoção de uma ampla reforma da tributação brasileira sob os primórdios da simplicidade, neutralidade equidade e transparência, com a substituição daqueles 05 (cinco) tributos por um único imposto sobre bens e serviços tal qual o IVA, o Projeto de Emenda à Constituição nº 45/2019 visa produzir os efeitos práticos da redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos, para então alavancar a produtividade e o aumento de renda no Brasil[85].

Proposta a criação do Imposto sobre Bens e Serviços, o qual será uniforme em todo o território nacional, de regime de incidência não-cumulativa, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores, tornar-se imperioso destacar as suas seguintes peculiaridades[86]:

1. Será regulado exclusivamente pela lei complementar que o instituir, possuindo arrecadação centralizada e gerida por comitê gestor nacional – integrado por representantes de todos os entes federados – o qual também será responsável por editar o seu regulamento unificado e operacionalizar a distribuição da sua receita;
2. A competência tributária dos entes federativos será restrita à fixação de sua alíquota. Vale destacar, a alíquota aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas da União, dos Estados, dos Distrito Federal e dos Municípios.
3. Não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de

[84] Idem Ibidem. Pag. 05.
[85] BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional N° 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências Comissão de Constituição e Justiça de Cidadania. Relatório da PEC N. 45/2019: Reforma Tributária do Estado Brasileiro. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=A967E81486089E1D1B0C6162429A8FD5.proposicoesWebExterno1?codteor=1747193&filename=Parecer-CCJC-14-05-2019 Acessado em: 12/09/2019. Pag. 01-02.
[86] Idem Ibidem. Pag. 03-04.

redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado.

São estas 03 (três) as principais alterações que suscitam a questão do juízo de admissibilidade material da presente PEC e o seu perigo de lesão ao pacto federativo e ao atual modelo de federalismo cooperativo de equilíbrio regional entabulado pela Constituição Federativa de 1988.

## 4.3. DA AUTONOMIA POLÍTICO-JURÍDICA COMO LIMITE À REFORMAS VERTICAIS.

De acordo com tudo o que já foi exposto, sabe-se que o federalismo não se limita a uma hipótese normativa pronta e acabada, mas consiste também em um dado real – quando se tem por objeto determinado Estado Federal em sua dimensão de implementação – e, sobretudo, em um programa constitucional. No dizer de Heleno Taveira Torres: "O federalismo é um projeto a ser realizado pela Constituição em suas máximas possibilidades, enquanto princípio fundamental e qualificador da República"[87].

Por caracterizar justamente a "forma", ou seja, a estrutura, do Estado, assim como a expressão da sua identidade, o federalismo é veementemente afirmado com rigidez constitucional máxima, haja vista sua inserção no rol de "cláusulas pétreas", prelecionado no art. 60, § 4 º, I, da CF/88. Não podendo ser abolido por emendas constitucionais, nem sequer ter reduzida a capacidade organizativa do Estado, por qualquer veículo normativo[88].

Ao longo de todo o período republicano, o federalismo tributário brasileiro, como um pêndulo, vivenciou momentos de inclinação entre o centralismo decorrente dos governos autoritários (p.ex. nos períodos de 1930 à 1945, e 1964 à 1984) e o estadualismo ou ao municipalismo dos períodos democráticos[89].

Nesse balanço pendular, no intuito de romper com o modelo centralizador adotado pela carta autoritária de 1967/69, a CF/88 promoveu uma reconstrução do federalismo brasileiro para revitalizar a autonomia dos Estados e Municípios,

---

[87] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. Pag, 261.

[88] Idem Ibidem. Pag. 262.

[89] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. Pag. 559.

sobretudo no campo das competências tributárias e político-administrativas, em evidente inclinação para a descentralização fiscal[90].

Com ênfase na cooperação e na superação das desigualdades regionais, a CF/88 propõe um modelo voltado para a homogeneização dos entes subnacionais, compreendida esta quanto um processo de redução das desigualdades regionais em favor de uma progressiva igualação das condições de vida em todo o território nacional. Diferentemente da centralização, enquanto concentração de competências constitucionais na esfera federal, nas palavras de Gilberto Bercovici[91]: "A homogeneização não é imposta pela União, mas é resultado da vontade de todos os membros da Federação".

*Ex positis*, se o federalismo congrega em si a autonomia dos entes políticos aliada ao imperativo da unidade nacional, o cooperativismo proposto surge como um "caminho do meio" à evitar os extremos da centralização e estadualismo. Sem descuidar da ânsia pela promoção de uma integração homogeneizadora dos entes subnacionais, faz-se necessário, primordialmente, resguardar os entes federados de terem subtraídas as suas competências constitucionais. Segundo os próprios termos de Gilberto Bercovici[92]:

> "As tensões do federalismo contemporâneo, situadas basicamente entre a exigência de atuação uniformizada e harmônica de todos os entes federados e o pluralismo federal, são resolvidas em boa parte por meio da colaboração e atuação conjunta das diversas instâncias federais. A cooperação se faz necessária para que as crescentes necessidades de homogeneização não desemboquem na centralização. A virtude da cooperação é a de buscar resultados unitários e uniformizadores sem esvaziar os poderes e competências dos entes federados em relação à União, mas ressaltando a sua complementaridade.

---

[90] OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária. Artigo publicado em: **Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica**. Organizadores: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; e OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014. Pag. 80.

[91] BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. Pag. 157.

[92] Idem Ibidem. Pag. 157.

> O grande objetivo do federalismo, na atualidade, é a busca da cooperação entre União e entes federados, equilibrando a descentralização federal com os imperativos da integração econômica nacional. Assim, o fundamento do federalismo cooperativo, em termos fiscais, é a cooperação financeira, que se desenvolve em virtude da necessidade de solidariedade federal por meio de políticas públicas conjuntas e de compensações das disparidades regionais.
>
> A cooperação financeira tem como característica a responsabilidade conjunta da União e entes federados pela realização de políticas públicas comuns. O seu objetivo é claro: a execução uniforme e adequada de serviços públicos equivalentes em toda a Federação de acordo com os princípios da solidariedade e da igualação das condições sociais de vida."

Mecanismo de separação vertical do poder estatal, enquanto mais uma das instituições surgidas na modernidade para mitigar a arbitrariedade em favor da aproximação do ideal democrático, o federalismo, segundo Raul Machado Horta[93], "contem a fórmula que assegura a coexistência da unidade na diversidade". *Lato sensu*, a essência do federalismo se desvenda com a percepção de autoridade como associação de grupos os quais transigem com esta a própria decisão sobre eles aplicada[94].

*A fortiori,* na repartição concorrente ou mista que reside a fonte do federalismo de equilíbrio, fundada na plenitude dos poderes federais, e na repartição flexível e diversificada de competências, tornou-se o instrumento capaz de preservar os múltiplos ordenamentos parciais em harmonia com o ordenamento total do Estado Federal, impedindo que o crescimento progressivo

[93] HORTA, Raul Machado. **O Federalismo no Direito Constitucional Contemporâneo**. Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais. n.4 ano XIX. 2001. Pag. 224.
[94] Idem Ibidem. Pag. 224.

do poder central venha a absorver, na exaustividade dos poderes enumerados, a matéria indeterminada dos poderes reservados[95].

*Pari passu*, a participação dos demais entes federados em matéria legislativa mais ampla permitirá a concreção das normas da legislação federal de princípios e de regras gerais às peculiaridades econômicas, sociais e culturais de cada Estado, mediante o desenvolvimento de particularidades que a absorvente e unificadora legislação federal central geralmente desestimula e ignora[96].

A condição de cláusula pétrea de "forma federativa de Estado" (art. 60, § 4º, inciso I da CF/88) denota a cristalização do federalismo cooperativo cercado pela rigidez da Constituição material para vedar qualquer espécie de regresso ao unitarismo, ou outra medida a conferir maior sobreposição ao poder central em detrimento da descentralização das competências legislativas, prejuízo à redução das desigualdades regionais ou à promoção do desenvolvimento equilibrado[97].

Destarte, as cláusulas pétreas operam conservando o núcleo fundamental do projeto constitucional traçado pelo poder constituinte originário, retirando-o da esfera de decisão política contingencial, conforme esclarece Gustavo da Gama[98]:

> "As cláusulas pétreas cumprem o relevante papel de retirar das maiorias políticas eventuais determinadas decisões políticas e valores fundamentais que constituem o núcleo do projeto constitucional inaugurado pela manifestação do poder constituinte originário. Em outros termos, definir o que são cláusulas pétreas é definir quais matérias estão 'excluídas do conflito político pacífico'."

A importância de se delinear até onde cobre o manto das cláusulas pétreas é tema que transcende os objetivos do presente trabalho, sobretudo quando praticamente todas as emendas constitucionais editadas na seara fiscal

---

[95] Idem Ibidem. Pag. 236

[96] Idem Ibidem. Pag. 236.

[97] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. Pag, 273

[98] OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 127-146, nov./dez. 2010. Pag. 128.

tiveram a sua constitucionalidade questionada frente às limitações materiais ao poder de reforma insculpidas no art. 60, § 4º da CF/88. Com efeito, a função de resguardar o núcleo essencial dos princípios e institutos contidos nas cláusulas pétreas faz concluir que as matérias nela não contidas fazem parte de um espaço de conformação aberto à atuação do constituinte derivado[99].

Trilhando este raciocínio, impera o entendimento de que as cláusulas pétreas não impedem que o constituinte derivado incursione nas matérias contidas no art. 60, § 4º. Isto é, pretende-se que as alterações promovidas pelas emendas constitucionais não venham a ferir o seu "núcleo essencial"[100].

*Data vênia* o espaço de conformação do constituinte derivado para reformar o texto constitucional, as cláusulas pétreas não se consideram violadas apenas quando uma emenda propõe a exclusão de matérias nelas contidas, mas também quando a sua regulamentação lesar o "núcleo essencial" do objeto regrado, Ricardo Lodi Ribeiro[101] esclarece:

> "Portanto, não é necessário, para que se considere violada uma cláusula pétrea, que uma emenda revogue expressamente o direito individual, basta que fira o núcleo essencial do direito. Da mesma forma, a emenda para ferir a cláusula pétrea da Federação não precisa declarar abolida a Federação, basta que atende contra a autônoma dos Estados da Federação, inviabilizando sua capacidade de autogoverno e auto-administração."

Sendo assim, uma das balizas que foram utilizadas para se permitir a produção normativa que vincule entes federativos, tais quais Estados-membros e Municípios, funda-se na distinção entre a atuação do poder legislativo da União como "Poder Legislativo Federal" e "Poder Legislativo Nacional"[102]. Sendo

---

[99] OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária. Artigo publicado em: **Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica**. Organizadores: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; e OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014. Pag. 63.

[100] OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 127-146, nov./dez. 2010. Pag. 133.

[101] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Pacto federativo e reforma tributária.** Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. N. 222: 87-96, out./dez., 2000. Pag. 89.

[102] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2.395-1/DF. Requerente: Mesa da Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 09 de maio de 2007. Disponível em Diário de Justiça Eletrônico n° 092.

aquela primeira estritamente ligada aos interesses da União enquanto ente federativo, enquanto aquela segunda seria a produção de normas de âmbito "nacional" no sentido de garantir a coesão do pacto federativo.

Neste ponto, a CF/88 instaurou um modelo de federalismo cooperativo ou "federalismo de integração" no qual há uma espécie de "Condomínio preconizando um sistema em que caberia a União-Federal produzir normas jurídicas de conteúdo geral, sem exaurir seu objeto a ponto de esvaziar a competência normativa dos demais entes federados[103].

Ao fim e ao cabo, a presente controvérsia jurídica cinge-se em ter por sabido se a nova reorganização fiscal veiculada pela PEC nº 45/2019 fere o modelo do federalismo cooperativo de equilíbrio regional e, por conseguinte, agride o núcleo essencial da atual forma federativa de Estado.

Restando pacificado na doutrina brasileira o entendimento segundo o qual, para manter a forma federativa de Estado, é essencial garantir aos entes federados autônomos a disponibilidade de recursos financeiros para o desempenho de suas funções. Ou seja, faz-se necessário um mínimo de autossuficiência econômica e financeira que permita aos entes federativos dispor dos meios pecuniários suficientes à realização de suas funções específicas. Residindo o problema, justamente, em definir a forma na qual será assegurada tal autonomia financeira[104].

De um lado, há vozes defendendo a necessidade de se garantir um mínimo de competências tributárias próprias aos entes periféricos, já outra corrente aduz não decorrer a autonomia financeira diretamente da garantia do exercício de competências tributárias próprias, sendo possível atingir tal

---

Divulgado em 21/05/2-008. Publicado em 23/05/2008. In: **STF –** Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=528743. Acessado em: 10/10/2019. Pag. 06-09.

[103] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 3.318/DF. Requerente: Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB). Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Brasília, 14 de setembro de 2011. Disponível em Diário de Justiça Eletrônico na data de 13/02/2012. Divulgado em 21/05/2-008. Publicado em 23/05/2008. In: **STF –** Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1730536. Acessado em: 10/10/2019. Pag. 06-09.

[104] OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 127-146, nov./dez. 2010. Pag. 136-137.

condição por meio da participação nas transferências e repartições de rendas tributárias[105].

Logo, para os defensores da primeira corrente de pensamento, emendas constitucionais que reduzam significativamente a competência tributária de Estados e Municípios serão consideradas atentatórias à cláusula pétrea do art. 60, § 4º da CF/88. Já os defensores da segunda corrente entendem ser a autonomia financeira dos entes periféricos unicamente alcançável por meio de participação em transferências e pela repartição das rendas tributárias, de modo cuja violação à forma federativa de Estado somente decorreria de reformas constitucionais em matéria financeira as quais, ao regular o tema, reduzem drasticamente o fluxo de recursos distribuídos aos entes periféricos[106].

Não obstante a tese defendida pela segunda corrente, a nota distintiva da forma federal de Estado não reside na relativa descentralização financeira, fenômeno que também pode ocorrer em Estados unitários. O fator de diferenciação do federalismo fiscal é, notadamente, autonomia político-jurídica, segundo a qual se distribui o poder de legislar, especialmente para a criação de tributos, que é, por excelência, o ápice da manifestação de autonomia política[107].

Isto posto, só através do exercício de sua própria competência tributária o ente federado pode garantir o cumprimento de suas prioridades, e não as da União, preservando sua autonomia em relação a esta. Ricardo Lodi Ribeiro[108] exemplificou esta proposição da seguinte forma:

> "(...) Assim, se, hipoteticamente, toda a arrecadação dos Estados. ou quase toda, dependesse de tributos federais, a concessão de benefícios fiscais pela União. atendendo a um interesse que os poderes federais consideram prioritário. como o incentivo às exportações, poderia impedir que os Estados atingissem as suas próprias

[105] Idem Ibidem. Pag. 137.
[106] Idem Ibidem. Pag. 137.
[107] OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária. Artigo publicado em: **Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica**. Organizadores: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; e OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014. Pag. 75.
[108] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Pacto federativo e reforma tributária.** Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. N. 222: 87-96, out./dez., 2000. Pag. 90

> prioridades, como o aumento dos investimentos na área social, por exemplo.
>
> Deste modo, a autonomia dos entes da Federação depende de que todos eles possuam competência tributária própria, capaz de fazer frente às responsabilidades a eles atribuídas pela Constituição Federal."

Desta feita, uma reforma constitucional carreada pela redução significativa da competência tributária dos Estados e Municípios viola o pacto federativo para, nos exatos termos de Ricardo Lodi Ribeiro[109]: "(...) criar um outro modelo que, se não se traduz em um estado unitário, se afasta da ideia federativa consagrada em 05 de outubro de 1988".

Conclusivamente, o núcleo essencial da forma federativa de Estado deve ser apreendido por critérios materiais e não meramente formais. Desse modo, não é inconstitucional emenda que apenas altere, formalmente, enunciado normativo que regule a discriminação das competências tributárias entre os entes da federação ou a repartição das receitas tributárias. Todavia, é inequivocamente inconstitucional a emenda que tentar retirar dos entes menores parcela de competência tributária, quando fosse evidenciada que a perda de arrecadação com o respectivo tributo extinto fosse capaz de tornar o ente político menor em maior situação de dependência face ao Governo Central[110].

À partir de dados fornecidos pelo Tesouro Nacional para fornecer subsídio ao Parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania da Câmara dos Deputados foi apurado, entre os anos de 2000 a 2017, que o ISS representou, em média, mais de quarenta por cento da arrecadação própria dos municípios, valendo assinalar a assimetria regional porquanto na região sul o ISS representa cerca de trinta e cinco por cento das receitas tributárias próprias, mas já na região norte do país corresponde a cinquenta e quatro por cento desse total. Já

---

[109] Idem Ibidem. Pag. 91

[110] OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária. Artigo publicado em: **Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica**. Organizadores: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; e OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014. Pag. 78.

na ótica dos Estados-membros, o ICMS representa quase noventa por cento no quadro de receitas de sua arrecadação própria[111].

Em interpretação acertada sobre tais dados, a Deputada Talíria Petrone, em voto dissidente, registrou que a PEC N. 45/2019 representa um "intenso cerceamento da capacidade de autogestão aplicada aos Estados e Municípios", ao defender que o pacto federativo pressupõe o respeito à repartição de competências sem hierarquização entre os entes federados[112].

Adicionalmente, aduziu que a fixação de limites para as alíquotas dos Estados e Municípios junto com a proibição de concessão de incentivos fiscais tornaria dependente da vontade da União o objetivo constitucional do desenvolvimento nacional calcado na redução das desigualdades regionais, a medida que esta encaminharia mas recursos para áreas ou setores que entendesse convenientes. Vale destacar o presente trecho do voto dissidente[113]:

> "Retirar a possibilidade de determinado membro da Federação de realizar sua política fiscal por meio do balanceamento específico da tributação, com a escusa de se combater a guerra fiscal, é condenar as regiões menos competitivas à permanente estagnação frente a metrópoles e polos de produção já desenvolvidos. A proposta, ao tentar adotar método de tributação unificado e centralizado com amparo no que é feito em países mais desenvolvidos, se esquece da dimensão continental e das imensas desigualdades sociais e econômicas do Brasil.
>
> A centralização da decisão do emprego de recursos públicos apenas reforçará a já crítica necessidade de peregrinação de governadores e prefeitos à capital federal para suplicar por recursos."

Muito embora a necessidade por simplificação do sistema tributária ser uma pauta urgente e extremamente relevante, impende destacar que Estados e

---

[111] BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional N° 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências Comissão de Constituição e Justiça de Cidadania. Relatório da PEC N. 45/2019: Reforma Tributária do Estado Brasileiro. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=A967E81486089E1D1B0C6162429A8FD5.proposicoesWebExterno1?codteor=1747193&filename=Parecer-CCJC-14-05-2019

[112] Idem Ibidem.

[113] Idem Ibidem.

Municípios ficam com a menor fração da arrecadação no Brasil, consistindo aproximadamente em trinta por cento e sete por cento, respectivamente, ao passo cujos mesmos são responsáveis por boa parte dos direitos essenciais assegurados aos cidadãos como, por exemplo, educação, saúde, segurança pública e saneamento básico[114].

Com efeito, é inequívoco que quaisquer reformas fiscais tendo por objeto o ICMS e o ISS devem atentar para a manutenção dos níveis de arrecadação, da gestão de receitas e do poder fiscalizatório dos Estados e Municípios, com o fito de resguardar o pacto federativo e evitar o aumento de insegurança jurídica[115].

Ademais, sendo o ato de tributar, em si, um ato de interesse público, *pari passu*, também é o ato de conceder benefícios fiscais[116]. E portanto, retirar o poder de conceder benefícios fiscais, no âmbito municipal e estadual, constitui uma lesão direta à autonomia político-jurídica dos entes federativos, enquanto garantia primordial do pacto federativo.

[114] GIGLIO, Guilherme. A reforma tributária e os desafios para inclusão de estados e municípios. In: **JOTA**. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-reforma-tributaria-e-os-desafios-para-inclusao-de-estados-e-municipios-02092019. Acessado em: 19/09/2019.
[115] Idem Ibidem.
[116] BOAVISTA, José Marcelo Souza. **Incentivos Fiscais: Um Guia Metodológico**. Textos para Discussão n. 01. Secretaria Municipal da Fazenda do Rio de Janeiro: Rio de Janeiro, 2011. Pag. 7.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Através de toda essa incursão interdisciplinar, faz-se necessário rememorar alguns pressupostos essenciais. Não existe um único modelo de “federalismo”, muito pelo contrário, a experiência dos Estados Federais é plural e diversa, sobretudo – não olvidando outros fatores de ordem política, histórica etc – quando guiados por modelos de federalismo distintos.

Assim, sendo o Federalismo o desenho normativo prévio, enquanto o Estado Federal a realidade concreta, resta inequívoca a multiplicidade de Federações diferentes, baseadas cada qual em um desenho normativo peculiar. Nesta senda, não existe um “único” modelo, em realidade, existem concepções de Federalismo as quais provocam diferentes experiências de Federações.

*Data vênia*, podem ser agrupadas historicamente em dois grandes grupos, quais sejam as Federações formadas por “agregação”, ou seja, união de entes políticos previamente existente que cedem parcela de sua autonomia em prol de formar uma união indissolúvel, enquanto as a Federações formadas por “segregação”, no caminho inverso, compreende um ente político central e pré-existente que cede parcela de sua competência constitucional para os entes federados.

Formada por um Federalismo “por segregação”, a experiência constitucional brasileira é marcada por um perfil notadamente centralizador, muito embora os momentos pontuais de maior autonomia político-jurídica gozados pelos Estados-membros.

Desta feita, a escolha política adotada pela Constituição da República Federal do Brasil de 1988 diz respeito a um modelo de federalismo voltado para romper com essa tradição de verticalização de poderes em torno da União Federal, elegendo um perfil que valorize a cooperação e equilíbrio entre os entes políticos, em lugar da competitividade.

Com efeito, dentre suas várias características, vale destacar o fato de que, muito embora admitir o intervencionismo do Poder Central, quando discipline matérias que interfiram na esfera de atuação dos outros entes federados. Assim como incentivar majoritariamente o compartilhamento das competências constitucionais em comum a todos os entes políticos. Tal modelo admite tais inovações sem retirar a centralidade da autonomia político-jurídica dos entes

federados enquanto critério de distinção entre o Estado Federal e o Estado Unitário.

Ora, considerando a PEC 45/2019 que, dentre outros tributos, propõe a extinção do ICMS e do ISS, dos Estados e Municípios, com a subsequente criação de um imposto único incidente sobre o consumo, qual seja o Imposto sobre bens e serviços (IBS). A questão versa inteiramente em saber se o federalismo fiscal abarca a autonomia das competências constitucionais tributarias de cada ente, ou apenas se restringe à partilha equânime da receita pública entre a União, Estados-membros, Distrito-Federal e Municípios.

De um lado interpreta-se a cláusula pétrea da forma federativa de Estado para entender que o federalismo fiscal compreende apenas o fenômeno da partilha descentralizada dos recursos públicos, já a segunda via compreende que, muito além da ótica do Direito Financeiro, tal fenômeno também abarca a distribuição de competências constitucionais tributárias de modo a assegurar a arrecadação direta, junto com a administração do produto arrecadado, feita de maneira autônoma por cada ente federado.

Assim, muito embora a restrição material das cláusulas pétreas comportar uma zona de “livre conformação” pelo constituinte derivado, admitindo, por conseguinte, a reforma da competência tributária constitucional, esta não pode ferir o “núcleo essencial” do federalismo fiscal.

Tal núcleo, conforme entendimento jurisprudencial firmado nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade de n° 3.138/DF e 2.395-1/DF, está adstrito a atuação da União Federal enquanto “Poder Legislativo Nacional”. Ou seja, a esta só é dado produzir normas que vinculem os demais entes federados quando em favor de interesse que, transcendendo o interesse da esfera federal, beneficie o pacto federativo compreendido enquanto mecanismo de garantia da união de todos os entes políticos.

Nesse sentido, a ideia de federalismo cooperativo permite uma certa centralização da União-Federal, na qualidade de Poder Central responsável pela garantia da unidade nacional, mas, por outro lado, impede que esta suprima a autonomia dos outros entes.

Ou seja, à União-Federal é permitido legislar normas gerais, de conteúdo nacional, que imprimam uma certa restrição ou vinculação aos outros entes federados. No entanto, esta não pode abusar de sua prerrogativa ao ponto em

que, exaurindo seu objeto normatizado, suprima a competência complementar dos Estados-membros, Municípios e Distrito-Federal.

Logo, a ideia de “Condomínio legislativo”, corolário da proposta de integração federal vislumbrada pela CF/88, não se coaduna com a invasão de competências constitucionais, por parte dos entes federados, nem com a verticalização ou concentração destas em torno do Poder Central.

Ao fim e ao cabo, o ato de tributar é um ato político, assim como, por outro lado, também é o ato de conceder benefícios fiscais. Ao propor a extinção da principal fonte de arrecadação direta dos Estados e Municípios, qual sejam o ICMS e ISS, a PEC 45/2019 não só vai diretamente contra os valores de cooperação e equilíbrio federal assentados pela CF/88, como viola a lógica fundante da forma federal, qual seja a autonomia política e jurídica dos entes federados.

Portanto, a presente Proposta de Emenda à Constituição segue a lógica da verticalização, sendo então inconstitucional, em sua origem, por violar materialmente a CF/88.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto. Sistema tributário, o Brasil ainda voltará a ter um? Artigo publicado em: **Finanças públicas**: Da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade. Organizadores: SALTO, Felipe; e ALMEIDA, Mansueto. Rio de Janeiro: Record, 2016.

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. **Federalismo, Democracia e Governo no Brasil: Idéias, Hipóteses e Evidências**. Revista Brasileira de Informação Bibliográfica (BIB), n. 51, p. 13-34, 2001.

APPY, Bernard. A PEC 45 e a Federação. In: **Estadão,** Economia & Negócios. Disponível em: https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,a-pec-45-e-a-federacao,70002845911. Publicado em: 28/05/2019. Acessado em: 29/07/2019.

AZEVEDO, Alessandra. Reforma tributária entra de vez na pauta do Legislativo. In: **Correio Braziliense.** Acessado em: 29/07/2019. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/politica/2019/07/28/interna_politica,774194/quando-sera-votada-a-reforma-tributaria.shtml.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Forense: Rio de Janeiro, 1997.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; e SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo:** resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro. IPEA – Texto para Discussão Nº 811. Rio de Janeiro: ISSN 1415-4765, 2001.

BARBOSA, Larissa Friedrich Reinert. Reforma tributária e justiça social**.** Artigo publicado em: **Reforma Tributária**: Ipea-OAB/DF / Organizadores: Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BOAVISTA, José Marcelo Souza. **Incentivos Fiscais: Um Guia Metodológico**. Textos para Discussão n. 01. Secretaria Municipal da Fazenda do Rio de Janeiro: Rio de Janeiro, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2015.

_____. **Do velho ao novo federalismo**. Revista de Direito Administrativo | e-ISSN: 2238-5177, v. 70, Pag. 500-515, 1962.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2.395-1/DF. Requerente: Mesa da Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 09 de maio de 2007. Disponível em Diário de Justiça Eletrônico n° 092. Divulgado em 21/05/2-008. Publicado em 23/05/2008. In: **STF –** Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=528743. Acessado em: 10/10/2019. Pag. 06-09.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 3.318/DF. Requerente: Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB). Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Brasília, 14 de setembro de 2011. Disponível em Diário de Justiça Eletrônico na data de 13/02/2012. Divulgado em 21/05/2-008. Publicado em 23/05/2008. In: **STF –** Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1730536. Acessado em: 10/10/2019.

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

BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional N° 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833 Acessado em: 29/07/2019.

Departamento de Competitividade, Economia e Estatística. **Impacto do Custo Brasil**: na competitividade da indústria brasileira de máquinas e equipamentos. ABIMAQ - Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos. Cartilha Impacto do Custo Brasil de Julho de 2018. Disponível em: http://www.abimaq.org.br/site.aspx/Abimaq-publicacoes.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2015.

GIGLIO, Guilherme. A reforme tributária e os desafios para inclusão de estados e municípios. In: **JOTA**. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-reforma-tributaria-e-os-desafios-para-inclusao-de-estados-e-municipios-02092019. Acessado em: 19/09/2019.

HORTA, Raul Machado. **O Federalismo no Direito Constitucional Contemporâneo**. Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais. n.4 ano XIX. 2001.

_____. **Organização constitucional do federalismo**. Revista da Faculdade de Direito UFMG| e-ISSN: 1984-1841, v. 30, Pag. 09-32, 1985/1986.

_____. **Reconstrução do federalismo brasileiro**. Revista da Faculdade de Direito UFMG| e-ISSN: 1984-1841, v. 28, Pag. 36-58, 1982.

JHERING, Rudolph Von. **A luta pelo direito**. São Paulo: Hunter Books, 2012.

LAGEMANNM Eugênio. **Tributação ótima**. Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004.

LIZIERO, Leonam Baesso da Silva; e CARVALHO, Fabrício. **Federalismo e Centralização no Brasil:** Contrastes na construção da federação brasileira. Revista de Direito da Cidade, vol. 10, nº 3. ISSN 2317-7721 pp. 1483-1503.

MAGALHÃES, Dario de Almeida. **A Crise do Federalismo**. Revista de Direito Administrativo | e-ISSN: 2238-5177, v. 40, Pag. 01-14, 1955.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro**: uma análise crítica. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 105, n. 969, p. 175-190, jul. 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito** constitucional. São Paulo: Saraiva, 2008.

OLIVEIRA, António Moura de. **IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado**: um imposto neutro. Tese (Tese para obtenção de Mestrado em Direito junto ao Centro de Investigação Jurídico Econômica). Universidade do Porto, 2010.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional**. Tese (Tese para obtenção de livre-docência na área de Economia Brasileira do Departamento de Política e História Econômica do Instituto de Economia) – UNICAMP. Campinas, 1992.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 127-146, nov./dez. 2010.

_____. O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária. Artigo publicado em: **Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica**. Organizadores: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; e OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

ORAIR, Rodrigo; e GOBETTI, Sérgio. **Reforma Tributária no Brasil**: Princípios norteadores e propostas em debate. NOVOS ESTUDOS, CEBRAP: São Paulo. V. 37, n. 02, 213-244. MAI-AGO, 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Pacto federativo e reforma tributária.** Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. N. 222: 87-96, out./dez., 2000.

ROSENBLATT, Paulo; e LEÃO, Caio de Souza. **A Crise do federalismo brasileiro e as consequências para os municípios dos incentivos fiscais em tributos partilhados:** a (im)possibilidade de uma solução judicial. Revista de Direito da Cidade, vol. 10, nº 4. ISSN 2317-7721 pp. 2487-2510.

SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. In: **Conjur**. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf. Publicado em: 16/04/2019. Acessado em: 30/07/2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; e GUEDES, Dyeggo Rocha. **Reforma tributária no Brasil**: Por onde começar? SciELO: ISSN 2358-2898. Saúde debate vol.42, n. 3, Rio de Janeiro, Nov. 2018.

TORRES, Heleno Taveira. **Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro**. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFE, Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014.

_____. **Direito Constitucional Financeiro**: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.