

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUCSP**

**Marcos Danilo Barreto da Silva**

**REFORMA TRIBUTÁRIA: PRISMA CONSTITUCIONAL DAS PROPOSTAS DE  
UNIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO (IPI, PIS, COFINS, ICMS E  
ISS) NO DIREITO BRASILEIRO.**

**Uma análise acerca da (in)constitucionalidade das propostas de reforma tributária  
tendentes a implementação de IVA unificador dos tributos sobre o consumo.**

**FACULDADE DE DIREITO  
COGEAE - COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO  
DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SÃO PAULO**

**2022**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUCSP

Marcos Danilo Barreto da Silva

**REFORMA TRIBUTÁRIA: PRISMA CONSTITUCIONAL DAS PROPOSTAS DE  
UNIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO (IPI, PIS, COFINS, ICMS E  
ISS) NO DIREITO BRASILEIRO.**

Uma análise acerca da (in)constitucionalidade das propostas de reforma tributária tendentes a  
implementação de IVA unificador dos tributos sobre o consumo.

FACULDADE DE DIREITO  
COGEAE - COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO  
DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentado à Banca Examinadora da  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como  
condição básica para aprovação no Módulo IV e  
requisito parcial obtenção do título de  
ESPECIALISTA em **Direito Tributário**, sob a  
orientação do Prof. Dr. **Thiago Barbosa Wanderley**.

SÃO PAULO

2022

Marcos Danilo Barreto da Silva

**REFORMA TRIBUTÁRIA: PRISMA CONSTITUCIONAL DAS PROPOSTAS DE UNIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO (IPI, PIS, COFINS, ICMS E ISS) NO DIREITO BRASILEIRO.**

Uma análise acerca da (in)constitucionalidade das propostas de reforma tributária tendentes a implementação de IVA unificador dos tributos sobre o consumo.

Monografia apresentado à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como condição básica para aprovação no Módulo IV e requisito parcial obtenção do título de ESPECIALISTA em **Direito Tributário**, sob a orientação do Prof. Dr. **Thiago Barbosa Wanderley**.

Aprovado em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

---

---

**À minha família,  
Lauriceia Barreto da Silva, mãe amada  
Priscila Barreto da Silva, irmã querida**

**Fonte inesgotável de inspiração  
“onde meu coração bate fora do peito”.**

Agradeço a esta casa, ambiente do mais alto, ínclito, acolhedor e inspirador saber. A esta universidade, seu corpo docente, direção e administração que me oportunizaram a janela que hoje propicia vislumbrar um horizonte superior, eivado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presentes.

Ao meu mestre orientador, Dr. Thiago Barbosa Wanderley, pelo suporte e precisa orientação.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram e fazem parte da minha formação.

## **SIDARTA**

– Na verdade me vieram algumas ideias – respondeu Sidarta – e de quando em quando tive percepções. Ocorreu-me às vezes sentir, por uma hora e mesmo durante um dia inteiro, a presença do saber no meu íntimo, assim como sentimos o pulso da vida no nosso coração. Certamente refleti sobre muita coisa, mas seria difícil para mim transmitir-te os meus pensamentos. Olha, meu querido Govinda, entre as ideias que se me descortinaram encontra-se esta: a sabedoria não pode ser comunicada. A sabedoria que um sábio quiser transmitir sempre cheirá a tolice.

**Herman Hesse**

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

ADCT - Atos das Disposições Transitórias Constitucionais  
CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços  
CCJ - Comissão de Constituição e Justiça  
CF – Constituição Federal  
CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico  
CN - Congresso Nacional  
COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social  
CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil  
CSLL - Contribuição Social sobre Lucro Líquido  
DF - Distrito Federal  
IBS - Imposto sobre Bens e Serviços  
ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  
IOF - Imposto sobre Operações Financeiras  
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores  
IRPF - Imposto de renda de Pessoa Física  
IRPJ - Imposto de renda da Pessoa Jurídica  
ISS - Imposto sobre Serviços  
ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação  
IVA - Imposto sobre Valor Agregado  
OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico  
OMC - Organização Mundial do Comércio  
PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público  
PEC - Proposta de Emenda Constitucional  
PIS - Programa de Integração Social  
PL - Projeto de Lei

## RESUMO

O presente trabalho busca identificar e elucidar os contornos constitucionais e/ou inconstitucionais das propostas de reforma tributária tendentes a implementação de IVA unificador dos tributos sobre o consumo (PEC 49/2019, PEC 110/2019), estabelecendo, para tanto, uma visão crítica e analítica sobre o prisma constitucional de tais propostas em relação ao sistema, sobremaneira frente ao princípio do *pacto federativo*, envolvendo-se em matéria da seara do Direito Público, especificamente na temática tributária, abordando precipuamente o arquétipo estrutural do Estado Federal. Utilizar-se-ão dos conceitos e premissas estipuladas por grandes pensadores da temática, em uma abordagem detida nas celeumas que envolvem a temática, bem como sobre a questão que envolve a vedação de alteração do Estado Federal prevista nos arts. 1º e 18 da CRFB/88, que ostentam status de *cláusula pétrea* (art. 60, § 4, I, CRFB/88), e possibilidade de readequação do Sistema Tributário Nacional para simplificar a tributação e assim operar desoneração da cadeia produtiva.

**Palavras-chave:** DIREITO TRIBUTÁRIO. REFORMA TRIBUTÁRIA. IVA. IBS. CBS. REPARTIÇÃO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. PACTO FEDERATIVO. CLÁUSULA PÉTREA.



## **ABSTRACT**

The present work aims to identify and elucidate the constitutional contours and/or unconstitutional aspects of tax reform proposals aimed at implementing a unified VAT on consumption taxes (PEC 49/2019, PEC 110/2019). To achieve this, a critical and analytical view of the constitutional prism of such proposals will be established in relation to the system, particularly with respect to the principle of federalism. This work focuses on the public law, specifically in the field of taxation, addressing the structural archetype of the federal state. Concepts and premises established by leading thinkers in the field will be used in a detailed approach to the controversies surrounding the subject matter, including the issue involving the prohibition of alteration of the federal state provided for in Articles 1 and 18 of the Brazilian Federal Constitution of 1988, which have the status of a constitutional clause (Article 60, § 4, I, CRFB/88). Additionally, this work examines the possibility of reorganizing the National Tax System to simplify taxation and thus promote to relieving of the production chain.

**Keywords:** TAX LAW. TAX REFORM. VAT. IBS. CBS. ALLOCATION. TAX COMPETENCY. FEDERATIVE PACT. STANDING CLAUSE.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11;</b>
<b>2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A METODOLOGIA E LINGUAGEM EMPREGADAS NO ESTUDO .....</b>	<b>14;</b>
<b>3. NOÇÕES DE PACTO FEDERATIVO: CONJUNTURA ORGANIZACIONAL DO ESTADO BRASILEIRO (FORMA DE ESTADO) .....</b>	<b>15;</b>
<b>4. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>24;</b>
<b>5. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>26;</b>
<b>5.1. A Repartição de Competências na Constituição de 1988 .....</b>	<b>30;</b>
<b>6. FORMAS DE ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL .....</b>	<b>32;</b>
<b>7. CLÁUSULA PÉTREA: ÓBICE À ALTERAÇÕES DO TEXTO CONSTITUCIONAL .....</b>	<b>35;</b>
<b>7.1. Dicotomia Travada Sobre a Abertura Semântica do Termo “Tendente” Contido no § 4º do Art. 60 da CRFB/88 .....</b>	<b>37;</b>
<b>8. DEFINIÇÃO DE IVA E AS PROPOSTAS DE UNIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO (BENS E SERVIÇOS) EM PAUTA NO CONGRESSO NACIONAL .....</b>	<b>39;</b>
<b>8.1. PEC n.º 45/2019 .....</b>	<b>43;</b>
<b>8.2. PEC n.º 110/2019 .....</b>	<b>44;</b>
<b>8.3. Situação Atual das Propostas de Emenda Constitucional para Implementação do IVA Nacional .....</b>	<b>45;</b>
<b>9. CONCLUSÃO .....</b>	<b>46;</b>
<b>10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>48.</b>

## 1. INTRODUÇÃO

1. Tributo é temática remota, que transcende o campo da ciência, ou ainda, da Ciência Jurídica, é sistema (meio) que garante a manutenção do Estado, em que pese as distintas e evoluídas concepções de Estado. Desde o surgimento dos impérios a formação do Estado é atrelada a um meio de subsistência, ou seja, meio pelo qual o Estado angaria recursos para sua manutenção, isto é, como o soberano impõe aos seus súditos a obrigação do recolhimento de tributos, como mostra a história do início das civilizações e que se perpetua na contemporaneidade, mesmo que em contornos diferentes, é evidente.

2. O Direito Tributário, Ciência Jurídica incumbida do estudo atinentes aos tributos, assim como outros, é ramo do Direito Público, sob o qual se estabelecem as bases do Estado. Neste ramo, em específico, do sistema jurídico, é possível compreender-se a sistemática de arrecadação de ativos por parte das pessoas políticas que integram o pacto federativo e que, necessariamente, configuram o Estado Soberano. Sistema que, conforme adiantamos no parágrafo acima, por eras sustenta e controla a chamada sociedade.

3. A Ciência Jurídica Tributária de seu turno é, em essência, ciência que se preocupa com o estudo de normas e princípios que disciplinam a ação estatal no que concerne a arrecadação de tributos, tendo em vista a relação jurídica estabelecida, em decorrência da tributação, entre os contribuintes (sujeito passivo) e o fisco (sujeito ativo). Ligado intrinsecamente com a receita do Estado, o Direito Tributário possui uma evolução plena, seja pelos seus princípios, seja por suas estruturas, consolidado em base constitucional e ramificado em codificação própria, seja de forma complementar, seja especificamente (instituição dos tributos e suas regulamentações).

4. De certo que, sabendo que a ficção jurídica do Estado existe única e especificamente para um fim público (manutenção da sociedade), não seria outro o escopo primário dos tributos senão guardar relação precípua com a efetivação de políticas públicas, bem como assegurar investimentos nas áreas sociais, tais como moradia, educação, saúde e segurança, com destinação direta à população, visto que o Estado tem como principal função a manutenção dos fins sociais, pois sua máxima baliza é o chamado *interesse público*, base da

sociedade que lhe mantem, devendo respeitar, por imperativo constitucional, o poder popular, ou seja, agir em prol deste, conforme preceitos do Parágrafo único, artigo 1º da Carta Magna<sup>1</sup>.

5. Neste sentido, entende-se que o tributo é a forma que tem o Estado de arrecadar fundos para a instituição e manutenção de suas atividades, é dizer, meio pelo qual tem uma determinada pessoa política de direito público interno (também chamada de ente federado) de obter recurso para efetivar suas políticas e desempenhar plenamente seu papel frente ao interesse público.

6. De sorte que os tributos têm grande influência na economia de uma nação, podendo, inclusive, alterar a forma que é fomentada, e em consequência de sua importância é que o Estado se faz o maior responsável pela criação e manutenção dos chamados tributos. Aliás, é de se mencionar que os tributos são um dos vetores mais importantes da estrutura econômica de um sistema financeiro.

7. Isto posto, temos que o tributo surge, aqui em pretensa conceituação do instituto, como prestação pecuniária compulsória, derivada de determinado ato lícito, previamente tipificado, sobre o qual recai uma hipótese de incidência que, preenchida, autoriza a Administração Pública a lançar e cobrar o valor devido.

8. Feito este introito, estabelecendo bases acerca do que pretendemos falar, é necessário observamos agora às nuances da temática que desenvolveremos adiante, qual seja, reforma tributária. De imediato podemos inferir que, diante da descentralização do poder estatuída pela criação das pessoas políticas de direito público interno, sendo elas, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, o Estado Brasileiro apresenta-se em três diferente níveis de entes federados, o que dá azo a certa discrepância no que concerne à forma manutenção do Estado nos três níveis políticos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), o que impacta diretamente no chamado *pacto federativo*, base estrutural a qual se funda o Estado Brasileiro.

---

<sup>1</sup> CRFB/88. “Art. 1º. [...] Parágrafo único. **Todo o poder emana do povo**, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.” (destacamos).

9. A formação do Estado Brasileiro é justamente o ponto central da discussão travada entorno das propostas atuais de reforma tributária, aliás, sempre foi objeto de discussão quando o assunto é reforma tributária, vez que, conforme estatuído em nossa Carta Magna, a estrutura do Estado é indissolúvel e inalcançável às alterações do texto constitucional.

10. A celeuma que envolve o assunto cingisse à possibilidade ou não da alteração na formação do Estado Brasileiro, mais precisamente se o Pacto Federativo pode ou não ser remodelado, é dizer, se possível, via emenda constitucional, alterarmos a organização estatal, sobremaneira no que pertine a competência tributária que gozam os entes federados, conforme primado constitucional.

11. Imperioso ressaltar que, além da questão supra, a divisão organizacional do Estado Brasileiro apresenta diferentes níveis de distorções orçamentária justamente pelo imperativo territorial de expressão continental, destaque-se, dado que por sorte algumas regiões sofrem com escassez de recursos, vide a notória diferença vivenciada entre a região Sudeste e a região Norte do país, onde o Sudeste detém os Estados-membros com maior índice de desenvolvimento, maior riqueza e conseqüentemente maior volume de arrecadação, e o Norte do país sofre com a arrecadação deficitária de recursos, sendo relegada a políticas de incentivo que visam manter alguns investimentos na região, como é o caso da zona franca de Manaus (AM).

12. Nesse contexto, não por acaso que há algumas décadas vem sendo discutidos alguns pontos do sistema tributário atual que, no consenso geral, possui uma legislação complexa e ultrapassada que onera tanto o governo quanto os contribuintes, desestimulando assim a economia devido à alta carga tributária, tornando, assim, necessária sua adequação.

13. A necessidade de uma reforma tributária e o debate não é recente, pois surgiu das profundas transformações ocorridas no âmbito internacional com a globalização que deram origem à discussão nacional. Diante da nova realidade internacional, percebeu-se a perversidade do Sistema Tributário Nacional: regressivo, complexo e prejudicial à participação da economia brasileira nos fluxos financeiros globais e, em particular, de produtos e de investimentos diretos. Assim cresceu o entendimento em torno da urgência de evitar que a competitividade do setor produtivo nacional seja afetada por motivos essencialmente tributários

e que, para tanto, é imprescindível eliminar entraves à promoção da harmonização internacional das regras domésticas de tributação.

14. O Federalismo Brasileiro impõe verdadeiro desafio para a estruturação e o equilíbrio da tributação no Brasil, tendo em vista a necessidade de integrar, em um mesmo sistema, os três entes da federação com base na distribuição equitativa de funções e da competência tributária entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

15. Daí surge justamente o grande desafio a ser enfrentado para a tão sonhada reforma do Sistema Tributário Nacional, a qual deve buscar reestabelecer as bases do equilíbrio federativo, criando um novo modelo de tributação e partilha federativa sustentável entre os 26 Estados-membros, o Distrito Federal e os 5.570 Municípios existentes na federação.

16. Este é o mote do trabalho que desenvolveremos, avaliando o prisma constitucional das propostas de reforma tributária que têm por objeto a criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) unificador dos tributos sobre o consumo. No presente estudo tentaremos aclarar as questões basilares que tais propostas enfrentam para seguimento na política nacional e mais adiante enfrentará no Congresso Nacional, caso sejam levadas à deliberação e a conclusão do processo de enunciação.

## **2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A METODOLOGIA E LINGUAGEM EMPREGADAS NO ESTUDO**

17. Antes mesmo de darmos sequência ao desenvolvimento do presente trabalho, mister se faz tecer algumas palavras sobre a metodologia pela qual nos orientaremos na construção do raciocínio e concatenação das ideias doravante expostas. Não nos demoramos então a firmar tais balizas.

18. O presente trabalho é norteado pelo método do *constructivismo lógico-semântico*, linha de pensamento encampada e defendida principalmente na doutrina pátria pelo festejado professor **Paulo de Barros Carvalho** que, por sua vez, segue o pensamento outrora defendido pelo ilustre mestre **Lourival Vilanova**.

19. Nos atendo agora ao método, passemos, então, a analisar o que vem a ser o constructivismo lógico-semântico que, advirta-se de imediato, é método, instrumento ou modelo de trabalho “com vista a ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do raciocínio construído”<sup>2</sup>. É meio e processo para a construção rigorosa do discurso, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional.

20. O modelo constructivista se propõe, em sua essência, a amarrar os termos da linguagem, seguindo esquemas lógicos que impliquem firmeza à mensagem a ser expressa, cuidando especialmente do arranjo sintático da frase, é dizer, buscando empregar univocidade as expressões usadas na construção do texto, sem deixar de se preocupar com o plano do conteúdo, selecionando as significações mais adequadas à finalidade da enunciação.

21. Assim, não distante de seu foco, o constructivismo lógico-semântico é, pois, um instrumento, que baseado em premissas filosóficas, frise-se, modelo firme para empregar à pureza e à nitidez à exegese, acolhe, com entusiasmo, a recomendação segundo a qual não há ciência onde a linguagem for solta e descomprometida. É exatamente o que mais se preocupa em um estudo científico!

22. Esta será a tônica do estudo a seguir desenvolvido. Traçaremos, desde logo, premissas basilares à construção do pensamento e a elas nos ateremos até culminar na conclusão do estudo.

### **3. NOÇÕES DE PACTO FEDERATIVO: CONJUNTURA ORGANIZACIONAL DO ESTADO BRASILEIRO (FORMA DE ESTADO)**

23. Falar em Pacto Federativo é falar em forma de Estado, é dizer, forma pela qual o Estado se organiza, o que, desde logo, demanda algumas considerações acerca do modelo federativo de estado para firmamos competências que, ao decorrer do presente trabalho, serão peça chave para compreensão da discussão que circunda as propostas de reforma tributária tendentes a unificação dos tributos sobre o consumo. Advirta-se, desde logo, que para efeitos

---

<sup>2</sup> **CARVALHO, Paulo de Barros.** Constructivismo lógico-semântico. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/101/edicao-1/constructivismo-logico-semantico>.

do presente estudo deixaremos de expor as demais formas que o Estado pode adotar para se organizar, sendo elas, (i) unitária e (ii) confederação, principalmente.

24. Pois bem, Federação é uma forma de organização do Estado, composta por diversas entidades territoriais, cada qual com autonomia relativa e governo próprio para assuntos locais, unidas numa parceria que visa o bem comum. Essa parceria é regulada pela constituição de cada país (Estado), que estabelece a divisão do poder e a dinâmica das relações entre as unidades federadas, além de toda a moldura jurídica, como direitos e deveres que determinam a atuação dos entes federados.

25. Em pretensão conceituação o professor **Roque Antonio Carraza**<sup>3</sup> assim dispõe sobre Federação:

[...] podemos dizer que *Federação* (do latim *foedus, foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que o integram (os Estados Federados ou Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a *soberania*.

26. De acordo com a nossa Carta Magna de 1988, a República Federativa do Brasil é composta pela parceria **indissolúvel** da União (ente federal), Estados-membros (entes regionais), Distrito Federal (figura *sui generis*) e Municípios (entes locais), regulando, pois, a organização político-administrativa brasileira que compreende tais entes federados autônomos internamente (relação entre eles) em suas particularidades.

27. O pacto federativo é o conjunto de dispositivos constitucionais que configuram a moldura jurídica, as obrigações financeiras, a arrecadação de recurso e os campos de atuação dos entes federados.

---

<sup>3</sup>. **CARRAZZA, Roque Antonio**. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª ed., rev., ampl. e atualizada - São Paulo: Malheiros, 2017, p. 155.



28. Objeto de estudo principalmente do Direito Constitucional e do Direito Administrativo, o pacto federativo, também chamado de Princípio Federativo, é o que define, conforme já adiantamos, a forma de Estado adotada pelo Brasil. Os entes integrantes da Federação Brasileira – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, isso no modelo brasileiro – não possuem soberania (relação internacional), não ao menos individualmente em relações com Estados estrangeiros, explica-se: os entes federados não podem, em representação da Federação, se relacionar com Estados estrangeiros. No entanto, estas entidades gozam de autonomia outorgada diretamente pela Constituição que, diferentemente da soberania, corresponde a um quadro interno de competências, rigidamente demarcadas<sup>4</sup>, as quais lhes asseguram poder e gestão própria para atuação em suas esferas particulares, e é justamente nesse ponto que nos ateremos para aclararmos as discussões travadas sobre a reforma tributária em pauta.

29. Ainda, sobre a forma federativa de Estado, cabe apontar que se trata de modelo que resulta da descentralização política, afigurando-se a um modelo centrífugo que tem origem em um Estado Unitário fragmentado em um movimento de dentro para fora, dividindo-se em outros entes (criação dos três níveis políticos que compõem a federação). A Constituição da República Federativa do Brasil é expressa nesse ponto ao dispor sobre a **união indissolúvel de mais de uma organização política** (art. 1º, CRFB/88), no mesmo espaço territorial do Estado, este soberano em relações internacionais, compartilhando seu poder.

30. A repartição de competências entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, ou seja, repartição de competências entre os entes políticos que compõem a Federação constitui a essência do Estado Federal. O pacto federativo está materializado na Constituição Federal de 1988, logo em seu artigo 1º, vejamos:

Art. 1º. “A República Federativa do Brasil, **formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal**, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos”. (Destacamos).

---

<sup>4</sup> Justamente nesta questão (competência) remanesce o ponto basilar para compreensão da dificuldade encontrada para alteração tributária.

31. Mais adiante, a Carta Magna enfatiza tal forma de Estado, expondo a organização político-administrativa da federação brasileira, senão vejamos o que dispõe o artigo 18:

Art. 18. “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, **todos autônomos**, nos termos desta Constituição”.  
(Destacamos).

32. Importante ressaltar que o artigo 1º explicita o Princípio da Indissolubilidade do pacto federativo, o qual, por imperativo constitucional, determina que a existência da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios (divisão em três níveis políticos), entes que compõem a Federação, não poderá ser desfeita, ou ainda, veda qualquer alteração que ponham em xeque a autonomia de tais entes, conforme disposição do artigo 60, § 4º, inciso I, CRFB/88.

33. Em outras palavras, é vedado o direito de secessão em face da federação brasileira, sendo este dispositivo considerado, inclusive, cláusula pétrea (dedicaremos tópico específico mais à frente para discutirmos essa questão). Na hipótese de qualquer dos entes federativos insistir na secessão, poderá a União intervir para preservar a integridade nacional, à luz do artigo 34, I, CRFB/88.

34. Assim, no Brasil a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios possuem sua autonomia. No entanto, essa autonomia é limitada pelos princípios consagrados na Constituição. A autonomia, atributo que, advirta-se, não se confunde com a soberania, se desdobra nas seguintes capacidades e atribuições:

- i. Auto-organização:** confere aos entes federados a capacidade de se autoestruturarem por meio de suas Constituições e Leis Orgânicas, com observação obrigatória ao Princípio da Simetria<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> O “Princípio da Simetria” é aquele que exige que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adotem, sempre que possível, em suas respectivas Constituições e Leis Orgânicas (Lei Orgânica é como se fosse a “Constituição do Município”), os princípios fundamentais e as regras de organização existentes na Constituição Federal, principalmente relacionadas a estrutura do governo, forma de aquisição e exercício do poder, organização de seus órgãos e limites de sua própria atuação.

**ii. Autogoverno:** permite que em cada ente federativo haja a estruturação dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, se o caso (nos Municípios não há Poder Judiciário).

**iii. Autolegislação:** concede aos entes a prerrogativa de criação de normas jurídicas gerais e abstratas, obedecendo, também, obrigatoriamente o primado constitucional de competência.

**iv. Autoadministração:** atribui aos entes o dever de gerir a coisa pública com vistas ao interesse público, é dizer, o bem da sociedade.

35. Autonomia, no seu sentido técnico-político, significa ter o ente integrante da federação capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração, atributos que demanda a capacidade de autolegislar para cumprir com o seu múnus público. No primeiro caso, o ente pode criar seu diploma constitutivo; no segundo, pode organizar seu governo e eleger seus dirigentes; no terceiro, pode ela organizar seus próprios serviços.

36. É esta autonomia que apresenta relevância para o tema relativo à reforma do Sistema Tributário nacional. Dotados de autonomia e, pois, frise-se da capacidade autolegislar para assegurar sua auto-organização, autogoverno e autoadministração, os entes federados terão, por via de consequência, as suas próprias competências, ou seja, sua própria matéria organizacional e seus próprios serviços, inconfundíveis com o de outras entidades integrantes da federação.

37. Nesse contexto, não se mostra lícito suprimir a possibilidade de qualquer dos entes federados, exercendo ou não a competência política de normatizar a sua estruturação administrativa, o seu regime de pessoal e os procedimentos administrativos necessários à sua atuação, pois isso significaria supressão inconstitucional do poder de legislar, regulamentar e regular internamente sua estrutura.

38. Sobre o assunto, o eminente jurista **Roque Antonio Carraza**, fez, outrora, ressaltar contra participação dos Municípios no pacto federativo. Pensava o autor que o ente

local não gozava de assento na Federação, vez que, conforme ajustes do texto Constitucional, os Municípios não integram a formação da vontade jurídica nacional, pontuando que tais entes não integram o Congresso Nacional, levantando “[...] a tese de que a autonomia municipal não é *cláusula pétrea* e que, portanto, ‘o Congresso Nacional, no exercício de seu *poder constituinte derivado*, pode, querendo, aprovar emenda constitucional que venha a diminuir ou, mesmo, a eliminar a autonomia dos Municípios”<sup>6</sup>. Porém, referido pensamento não é mais encapado pelo autor, apenas mencionamos para efeitos de argumentação, dado que, em certa medida, o pensamento encontra lógica, embora infundado, conforme escusas do próprio autor em edições mais atuais de seu Curso de Direito Tributário.

39. Feito este destaque, para alguns, afigura-se igualmente absurdo pretender centralizar na União competência tributária outorgada constitucional e originariamente a outro ente federado, mitigando, assim, sua forma de gestão dos recursos orçamentários, deixando-o refém dos ditames do ente federal que atraiu a competência tributária. Afinal, não é caso de outorgar titularidade monopolística e concentrada a outro ente da federação da regulamentação legislativa pertinente aos mecanismos que são essenciais à independência com assento na Constituição, desde a personificação de quem exercerá as próprias competências.

40. No Brasil a arrecadação de tributos, com a repartição imposta pelo pacto federativo e solidificada na divisão competência tributária, apresentar a seguinte distribuição:

- a) **União:** Imposto sobre a Renda (IRPF e IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Importação (IP), Imposto sobre a Exportação (IE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), além de ser responsável pela contribuição para a Previdência Social (INSS) e Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

---

<sup>6</sup> **CARRAZZA, Roque Antonio.** Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª ed., rev., ampl. e atualizada - São Paulo: Malheiros, 2017, p. 198.

- b) Estados-membros e o Distrito Federal:** Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis Causa Mortis e sobre Doações (ITCMD);
- c) Municípios e Brasília:** Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto Sobre Serviço (ISS).

41. Observe, a carga tributária atual, conforme acima distribuída, sofre distorções que a tornam injusta. A maior parte, cerca de 55%, pertence à União, de modo que os Estados e Municípios ficam em posição desfavorável. A maior parte dos recursos está nas mãos da União. Muito pouco se concentra nas mãos dos estados e menos ainda nas mãos dos municípios, entes que acabam atuam mais diretamente com a sociedade, isso em razão de sua particularidade e atuação frente ao pacto federativo. Os cidadãos vivem nos municípios e é neles que utilizam os serviços públicos oriundos dos recursos arrecadados.

42. Na Federação Brasileira a repartição tributária institui 13 impostos — 7 (sete) da União, 3 (três) dos Estados e 3 (três) dos Municípios —, porém o número das chamadas contribuições sociais estaria em torno de 20, sendo que a incidência sobre o faturamento ou receita operacional, ao tributar fases intermediárias e finais do processo produtivo, produziria o chamado “efeito cascata”, repercutindo cumulativamente sobre os preços finais pagos pelo consumidor.

43. Dissemos acima que a principal característica do pacto federativo é a gestão de arrecadação de impostos e a distribuição de receitas entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, isto de acordo com a Constituição.

44. De forma pragmática, o pacto federativo, sob a perspectiva tributária, se baseia em uma divisão constitucional das materialidades tributáveis, bem como da repartição da arrecadação relativa a algumas dessas materialidades, como forma de assegurar a autonomia de

cada ente federativo. Ou seja, a competência para a cobrança de tributos foi distribuída entre a União, os Estados e os Municípios, de modo a tentar, de um lado, fazer com que cada ente tenha recursos suficientes para exercer as suas competências constitucionais e, ao mesmo tempo, preservar certo equilíbrio entre o montante passível de ser arrecadado pelos entes com a amplitude das competências a cada um deles atribuídas pela Constituição.

45. Como se percebe, trata-se de um arranjo complexo, pretendido quando da celebração da Constituição de 1988, mas já muito afetado tanto por sucessivas alterações na Carta Magna e no restante da legislação tributária, quanto pelas variações substanciais nos volumes arrecadados de cada um dos tributos, o que se deve a fatores e circunstâncias extralegis.

46. Assim, muito em razão desses fatores e observando o ambiente competitivo do federalismo brasileiro (havendo constantes conflitos das diferentes esferas, ou mesmo entre diferentes Estados ou Municípios), cujas origens se assentam ainda na formação da República, parece bastante impreciso se falar em um equilíbrio federativo ainda existente que pudesse ser severamente ameaçado pela reforma tributária.

47. Pensando nisso, a Constituição vincula obrigatoriamente uma parcela das receitas a determinadas despesas. Um exemplo é o artigo 212, que determina a alocações de percentual dos recursos fiscais com as despesas da educação, sendo 25% (vinte e cinco por cento) da receita arrecadada com impostos dos Estados-membros, Distrito Federal e dos Municípios, e 18% (dezoito por cento) da receita arrecadada com impostos da União. Já para a saúde, em Estados-membros e o Distrito Federal o percentual é de 12% (doze por cento) da receita, e para os Municípios é de 15% (quinze por cento).

48. O Federalismo Brasileiro, especificamente no tocante à distribuição de competências tributárias entre os três níveis de governo, tem se caracterizado, historicamente, por uma certa liberdade no tocante à legislação e cobrança das suas receitas tributárias. Ainda que as transferências intergovernamentais cumpram um importante papel no financiamento das esferas federativas, desde que o país se converteu em uma Federação, o Sistema Tributário Nacional caracteriza-se pela atribuição de competência tributária aos Estados-membros,

Distrito Federal e aos Municípios para cobrarem seus respectivos tributos e autonomia para legislar sobre os mesmos.

49. A Constituição Federal, portanto, prevê formas específicas para financiamento de cada um desses entes. A primeira se dá por meio do poder (competência) a eles concedido para a instituição ou não de tributos. É a denominada competência tributária. Por outro lado, tendo em vista as desigualdades econômicas, bem como a desproporcionalidade na arrecadação tributária, a Constituição também prevê uma repartição das receitas tributárias, de modo a determinar a “fatia” que cada um dos entes federados deverá receber na arrecadação de tributos.

50. Embora as disposições constitucionais tenham o objetivo de garantir a independência e a igualdade financeira entre eles, no âmbito fiscal os desequilíbrios federativos são frequentes, ocasionando um cenário de grande instabilidade entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. É o que ocorre, por exemplo, com a guerra fiscal decorrente de dispositivos da Lei Kandir (Lei Complementar n.º 87/1996), responsável pela regulamentação de normas gerais do ICMS (imposto de materialidade outorgada aos Estados-membros e ao Distrito Federal).

51. Em razão da repartição constitucional de receitas tributárias, os Estados têm participação na arrecadação de tributos de competência da União. O artigo 159, inciso I da Constituição Federal prevê que, da arrecadação correspondente ao IRPJ e ao IPI, o montante correspondente a 21,5% (vinte e um e meio por cento) deve ser repartido com os Estados e o Distrito Federal.

52. Nesse sentido, uma redução na cobrança no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica irá impactar de forma direta os cofres dos Estados, especialmente ao se considerar que a atual redação do Projeto de Lei (PEC 45/2019) não prevê qualquer espécie de compensação decorrente dessa queda arrecadatória aos demais entes federados impactados.

53. O federalismo demanda uma divisão do poder, principalmente entre o ente central (União) e regionais (Estados-membros), mas também com os locais (Municípios). Considerando a concepção de poder no Estado Federado, a porção de matérias que a Constituição distribui entre as entidades autônomas e que passam a compor seu campo de

atuação governamental, com matérias de competência delimitadas, é característica *sine qua non*. Do que a competência determina a esfera delimitada de poder que se outorga a um órgão ou entidade estatal, mediante a especificação de matérias sobre as quais se exerce o poder de governo.

54. Portanto, a divisão de poderes opera-se principalmente pela repartição de competências, que representa o ponto fulcral a ser considerado em uma federação, mais ainda em seu diploma legal que a institui e rege, determinando-se o grau de centralização e de descentralização do poder federal.

#### 4. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

55. Conforme primado de validade das normas e tendo em mente a forma de estado da Federação Brasileira, mister nos debruçarmos sobre a hierarquia das normas tributárias. Pois bem, analisaremos, portanto, o arquétipo constitucional das normas tributárias, para, assim, compreendermos a divisão de competências estatuída na norma suprema.

56. Essa é, inclusive, a advertência que o mestre **Paulo de Barros Carvalho** nos faz ao discorrer sobre o assunto, em suas palavras “sem hierarquia não há sistema de direito, pois ninguém poderia apontar o fundamento de validade das unidades componentes, não se sabendo qual deva prevalecer. Uma regra há de ter, para desfrutar de juridicidade, seu fundamento em outra que lhe seja superior”<sup>7</sup>.

57. O Sistema Tributário, assim como qualquer outra subárea do direito, é piramidal, onde a União, os Estado-membros, o Distrito Federal e os Municípios são vinculados a Constituição, suas competências e limitações vêm através da lei maior (CF), que extensivamente delimita toda a forma de obtenção de recursos por parte dos entes federados, cada qual com suas materialidades (arts. 145 a 156, CRFB/88), e que, também, devem observância obrigatória as normas vinculadas ao Código Tributário Nacional (CTN), nas palavras de **Sacha Calmon**<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> **CARVALHO, Paulo de Barros**. Direito Tributário: Linguagem e Método. 8ª Ed. – São Paulo: Noeses, 2021. p. 229.

<sup>8</sup> **NAVARRO COELHO, Sacha Calmon**. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 18ª Ed. São Paulo: Forense. 2022.



58. O Sistema Tributário atual é demasiadamente complexo, não é novidade, além de ser burocrático e antiquado. Um dos motivos da sua complexidade é a não unificação das leis tributárias, assim como ocorre em outras áreas de igual complexidade. Se analisarmos os tributos estaduais constatamos que haverá 27 legislações, regulamentos e regras diferentes porque cada Estado-membro tem a sua própria legislação, outro exemplo mais complexo são os tributos Municipais, sabendo que temos 5.570 Municípios, resultando, via de consequência, em 5.570 legislações, regras, regulamentos específicos.

59. A Reforma Tributária Nacional deve ser construída, frise-se, observando os direitos e garantias fundamentais do contribuinte e, sobremaneira, a autonomia dos Entes Federados, isto visando o equilíbrio federativo. A migração para o novo sistema pretendido nas propostas alteração constitucional, é dizer, criação de novos IVA's, que se pretende denominar de IBS, sob uma gestão conjunta e uma legislação uniforme no território nacional, inevitavelmente, reduziria o grau de liberdade dos Entes Federados em comparação com o regime tributário atual, no qual cada Ente Federativo legisla e cobra os seus respectivos tributos. Alguns críticos afirmam que os projetos da Reforma Tributária violam o Pacto Federativo por retirar dos Estados-membros e dos Municípios a autonomia de gestão dos seus tributos.

60. Nossa Carta Magna dedica, delimitada e expressamente, competência aos entes integrantes do pacto federativo para legislar em termos de tributos, podendo, ao seu turno, instituir aqueles que lhe caibam as materialidades, conforme repartição tributária estabelecida diante dos artigos 145 a 156 da CRFB/88. Inclusive, tal repartição ostenta rubrica no texto constitucional, conforme vê-se do Título VI, Cap. I da CRFB/88, onde observa-se a expressão: "Sistema Tributário Nacional". Não atoa referida expressão ganha contornos constitucionais, vez que o sistema tem base firmada no próprio texto constitucional, não havendo abertura para modificações fora do texto constitucional.

61. Ainda sobre o Sistema Constitucional Tributário o professor **Paulo de Barros Carvalho** nos chama à atenção para o axioma de hierarquia das normas, asseverando que "hierarquia tem de existir sempre, de uma forma ou de outra, onde houver direito positivo"<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 8ª Ed. – São Paulo: Noeses, 2021. p. 230.

62. Referido mestre traz a luz da estrutura das normas para esclarecer o axioma da hierarquia das normas, para as quais devemos observar seu critério de validade, seguindo o quadro dos instrumentos primários de introdução de normas no direito brasileiro, conforme sequência hierárquica: a) sistema nacional; b) sistema federal; c) sistemas estaduais; e d) sistemas municipais.

## 5. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

63. Já falamos que o Sistema Tributário Nacional é complexo e que goza status constitucional, tendo, inclusive, repartição de competências, delimitada e exaustivamente, prevista no texto Constitucional. E para melhor compreensão do instituto, apresentamos os modelos gerais de repartição de competências, quais sejam, dual e cooperativo, para depois analisar especificamente o sistema brasileiro, examinando as competências privativas da União, as remanescentes dos Estados, as privativas dos Municípios, as comuns (materiais) e as concorrentes (legislativas).

64. As competências legislativas de cada um dos entes da Federação Brasileira, conforme rigidamente erigida no texto Constitucional (art. 60), é descriminada com vista a mitigar o poder legislativo do ente central, de sorte que a União não está autorizada a usurpar as competências estaduais, ou ainda, municipais, as quais encontram-se estabelecidas, frise-se, expressamente delimitadas, diante dos artigos 21, 22 e 153 para a União e nos artigos 25 e 155 para os Estados-membros (aqui inclua-se o DF), assim como nos artigos 29, 30 e 156 para os Municípios.

65. De imediato cabe, em pretensa conceituação, estabelecer os contornos do que vem a ser competência em termos jurídicos. Pois bem, competência, na seara jurídica, quer dizer aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para editar leis que criem, *in abstracto*, em particular, tributos. É competência, via de consequência, originária, vez que outorgada diretamente pela Carta Magna, fonte suprema do fundamento de validade de qualquer espécie normativa.

66. A despeito da originalidade, cabe destacarmos o princípio da legalidade (art. 5º, II, CRFB/88), para o qual, o veículo introdutor ou meio de inovação da ordem jurídica, apenas a lei tem o condão de estabelecer direitos e deveres.

67. **Paulo de Barros Carvalho** conceitua, concisamente, competência tributária como sendo “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”<sup>10</sup>.

68. Destarte, competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. Competência tributária é a possibilidade jurídica que gozam as pessoas políticas de criar (instituir), *in abstracto*, tributos que lhe são outorgados pelo texto Constitucional, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, os sujeitos envolvidos na relação (ativo e passivo), suas bases de cálculo e alíquota (critério quantitativo). É o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias.

69. A competência tributária apresenta, por excelência, características próprias, das quais temos duas correntes quanto quantidade e quais são. O professor **Roque Antonio Carrazza** traz as seguintes: i) privatividade; ii) indelegabilidade; iii) incaducabilidade; iv) inalterabilidade; v) irrenunciabilidade; e vi) facultatividade do exercício, as quais comentamos a seguir.

70. É **privativa** em razão da expressa e delimitada atribuição de competência outorgada pela Carta Magna a cada uma das pessoas políticas integrantes do pacto federativo, cada qual com materialidade definidas, mitigando, assim, a usurpação de competência por outra pessoa política. Nesse ponto, imperioso usarmos os ensinamentos do festejado mestre **Geraldo Ataliba**, que assim aclarava: “Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, *erga omnes*, para exploração desse campo”<sup>11</sup>.

<sup>10</sup>. **CARVALHO, Paulo de Barros**. Curso de Direito Tributário. 31ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2021. p. 239.

<sup>11</sup>. **ATELIBA, Geraldo**. Sistema Constitucional Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1968, p. 106.

71. **Indelegável** em termos de não ser passível de transferência à outra pessoa política, mesmo que aquela que detenha o direito subjetivo não a queira exercer e assim deseje delegar a outra. Esclareça-se que a indelegabilidade diz respeito a aptidão de criar tributos, vez que é possível haver delegação da capacidade de cobrança do tributo, como ocorre no ITR, no qual a União transfere-se, por arranjo jurídico, a possibilidade de os Municípios, em querendo e com ganho pecuniário, fiscalizarem e, via de consequência, cobrarem o tributo, conforme permissivo constitucional, v.g. o convênio estatuído no artigo 153, § 4º, inciso III, CRFB/88, assim como o que ocorre com as contribuições de categoria profissional, ora competência da União, mas fiscalizada pelas entidades de classe, como é o caso da Ordem dos Advogados do Brasil, fundamentado na Lei Federal n.º 8.906/1994.

72. Sobre esse ponto, permita-nos fazer um parêntese. É necessário distinguir competência, aquela que, conforme conceituamos em passagens anteriores, é o direito subjetivo que gozam as pessoas políticas para criar tributos nos termos constitucionais. Por sua vez, capacidade ativa trata-se da aptidão jurídica de uma pessoa, qualquer, figurar no polo ativo da relação jurídica tributária, em razão de estar indicada no critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária.

73. **Incaducável**, pois o não exercício, mesmo que prolongado no tempo, não obsta que a pessoa política, querendo, venha a criar tributos, é dizer, exerça a competência, por meio de lei, constitucionalmente deferidos. A incaducabilidade é característica intrinsecamente ligada a facultatividade, vez que diz ao exercício ou não da competência, sem, contudo, importar em preclusão a ausência do exercício.

74. **Inalterável**, dado que o texto Magno veda alterações em suas dimensões pela própria pessoa jurídica que a detém. CARRAZA apontando que “Os limites que a Constituição traçou para as pessoas políticas tributassem não podem ser deslocados nem pelo Código Tributário Nacional (ou normas jurídicas que lhe façam as honras), nem por leis ordinárias, decretos, portarias, atos administrativos etc. Por muito maior razão, também a interpretação fazendária ou a vontade dos virtuais contribuintes não têm o como ampliar ou restringir competência tributária”<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup>. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª ed., rev., ampl. e atualizada - São Paulo: Malheiros, 2017, p. 784/5.

75. **Irrenunciável**, vez que matéria de direito público constitucional e, portanto, indisponível. Igualmente como ocorre na indelegabilidade, a irrenunciabilidade é característica atrelada a natureza jurídica do instituto. Não é permitido a qualquer das pessoas políticas a renúncia do exercício, em que pese a ausência de prazo ou imposição constitucional para exercício acabe, por excelência, em caracterizar em renúncia tácita, das competências tributárias que receberam da Carta Magna que são essenciais à sua subsistência.

76. E, por fim, **facultativa** em função da ausência de imperativo constitucional ou estabelecimento de termos (prazo) para que a pessoa política exerça sua competência, estando, assim, livre, para criar o tributo quando lhe aprouver. Ressaltamos, aqui, a problemática instituída com a protelação no exercício da competência, importando, tacitamente, em renúncia.

77. Essas últimas duas características guardam espaço especial nas críticas que circundam a chamada *guerra fiscal*, vez que o não exercício da competência tributária para efeitos de criação de tributos pode, no mais das vezes, ter motivação política, causando desequilíbrio arrecadatário entre os entes federados. Essa é, inclusive, uma das questões em voga nas reformas tributárias.

78. Ainda sobre as características que a competência tributária ostenta, o catedrático mestre **Paulo de Barros Carvalho**, infirma a relação de características apontadas por **Roque Antonio Carrazza**, contestando a validade de 3 (três) das 6 (seis). Para ele apenas a (i) indelegabilidade, a (ii) irrenunciabilidade e a (iii) incaducabilidade remanescem fundadas no princípio da supremacia e rigidez da Constituição.

79. Para o professor **Paulo de Barros Carvalho**, o argumento para derrogação da privatividade é encontrado no próprio texto constitucional, diante do artigo 154, II, o qual prevê que poderá a União instituir:

na iminência ou no caso de guerra externa, **impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária**, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. (Destacamos).

80. Igualmente, não prospera a inalterabilidade e a facultatividade, vez que, “a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional [...]. Se aprovar ao legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, comente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio ‘federação e autonomia dos municípios’”. Arrematando o raciocínio, o professor **Paulo de Barros Carvalho**<sup>13</sup>, aponta a exceção do ICMS que acaba por infirmar por completo o argumento da facultatividade, o mestre aduz a regra imperativa do federalismo, na qual não é dada a qualquer dos Estados-membros quedar-se inerte quanto ao exercício da competência em relação ao tributo.

### 5.1. A Repartição de Competências na Constituição de 1988

81. A identidade centralizadora, tendência de muitas federações, teve grande relevância no Brasil. Proveniente da descentralização de um Estado unitário, a federação brasileira mostrou, desde seu surgimento, certo artificialismo, que se traduziu em disposições constitucionais que acabavam por se confrontar com a realidade. Tanto é que, em seu primeiro século de existência (1889-1988), a federação brasileira contou com apenas metade desse tempo de efetividade e prática, sendo o restante coberto por períodos de vigência meramente formal nas Constituições.

82. A Constituição Federal de 1988 consolidou a redemocratização brasileira e ensejou, entre outras expectativas, a da restauração de um federalismo mais efetivo, anseio da nação. Ocorre que a repartição regional e local de poderes depende da natureza e do tipo histórico de federação. No Brasil, em face da concentração de poder no ente central, de origem histórica e dimensão acentuada durante os governos militares, o esperado ressurgimento de um federalismo de equilíbrio passou a ser visto como um processo de descentralização do poder para os demais entes federados.

83. O imperativo de redistribuição de poder resultou em um intrincado sistema de repartição de competências, com uma combinação singular das práticas no sistema federalista. O princípio geral que norteia a repartição de competência entre as entidades do Estado Federal

---

<sup>13</sup>. **CARVALHO, Paulo de Barros**. Curso de Direito Tributário. 31ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2021. p. 243.

é o da predominância de interesse, pela qual cabe à União as matérias de interesse nacional, enquanto compete aos Estados-membros e ao Distrito Federal as matérias de interesse regional e aos Municípios as matérias de interesse local.

84. Na sistemática instituída pela Constituição de 1988, convivem a repartição horizontal e a repartição vertical de competências. Sob a orientação de repartição horizontal, foram relacionadas as competências da União, no campo material e legislativo, permanecendo os Estados-membros com as competências remanescentes e os Municípios com as competências definidas indicativamente (arts. 21, 22, 25 e 30, CRFB/88). Ao Distrito Federal cabe as competências estaduais e municipais, com poucas exceções, conforme prevê os arts. 21, incisos XIII e XIV, e 22, inciso XVII, da Constituição Federal de 1988.

85. No que concerne à repartição vertical, ela se aplica onde possa haver atuação concorrente dos entes federativos. Foram previstos domínios de execução comum, em que pode ocorrer a atuação concomitante e cooperativa entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios (art. 23, CRFB/88). No campo legislativo, foram definidos domínios de legislação concorrente, nos quais a União estabelece as regras gerais, a serem suplementadas pelos Estados-membros, Distrito Federal e pelos Municípios (arts. 24 e 30, II, CRFB/88).

86. De forma excepcional, também há previsão de competência legislativa concorrente em alguns domínios que a Constituição atribui como privativos da União, o caso da previsão do artigo 22, incisos IX, XXI, XXIV e XXVII. Ainda nas matérias privativas da União, admite-se a possibilidade de delegação aos Estados-membros do poder de legislar sobre questões específicas, desde que editada Lei Complementar para tanto, conforme estatui o art. 22, par. único, da Constituição Federal.

87. A repartição de competências da Constituição de 1988 seguiu as linhas do federalismo contemporâneo europeu, mais especificamente da Lei Fundamental de Bonn, como nos pontua **Raul Machado Horta**<sup>14</sup>, de onde buscou várias de seus preceitos. Sabe-se que a Constituição brasileira de 1934 também serviu como fonte de inspiração para o constituinte de 1987/88, particularmente quanto ao rol de competências materiais comuns, cujo conteúdo foi

---

<sup>14</sup>. **HORTA, Raul Machado**. Direito constitucional, 5. ed., rev. e atual. por Juliana Campos Horta. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

parcialmente repetido pela Constituição de 1988, vide comparativo do texto do artigo 10 da Constituição de 1934 e o texto do artigo 23 da atual Constituição.

88. **Fernanda Dias Menezes de Almeida**<sup>15</sup>, em excepcional estudo, faz uma avaliação positiva, *prima face*, do sistema de repartição de competências conformado na Constituição de 1988, entendendo ser “potencialmente hábil a ensejar um federalismo de equilíbrio”. Identifica, a autora, nas competências compartilhadas (legislativas concorrentes e materiais comuns) mecanismos que podem levar à ampliação dos horizontes e ao incentivo da criatividade dos Estados-membros. Argumenta, porém, que um juízo mais definitivo depende do conteúdo das competências privativas e compartilhadas previstas no sistema.

## 6. FORMAS DE ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL

89. Antes mesmo de falarmos sobre as formas possíveis de se alterar o texto da Constituição Federal de 1988, mister tecermos algumas palavras acerca dos poderes constituintes (i) originário e (ii) derivado.

90. Pois bem, poder constituinte originário trata-se do poder de criar uma Constituição, ou melhor, criar um novo Estado. É o poder que instaura uma nova ordem jurídica, rompendo por completo com a ordem jurídica anterior. O objetivo fundamental do poder constituinte originário, diverso do que vigorava em decorrência da manifestação do poder constituinte precedente. O exercício desse poder gera alteração no regime jurídico de todo o país. A mudança de regime ocasionada pelo exercício do poder constituinte originário é chamada de transconstitucionalização.

Como o poder constituinte originário traça um novo sentido em novo destino para a ação do poder político, ele será mais nitidamente percebido em momento de viragem histórica, exemplificados nas ocasiões em que se forma *ex novo* um Estado, ou a estrutura deste sofre transformações, ou, ainda, quando da mudança de regime político. Nesses casos, **percebem-se facilmente as características básicas do**

---

<sup>15</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Competências na Constituição de 1988. 6ª ed., São Paulo: Atlas, 2013.



**poder constituinte originário – a inicialidade, o incondicionamento a formas e a ilimitação pela ordem jurídica prévia.**<sup>16</sup> (Destacamos).

91. As características acima destacadas pelos eminentes professores **Gilmar Mendes** e **Paulo Branco** têm especial reflexo na ordem jurídica, o que destacamos a supremacia do postulado normativo instituído com o exercício do poder constituinte originário, realizando verdadeira baliza equalizadora de todo o sistema e a ele atraindo todo o norte de fundamentação do Sistema Jurídico Pátrio.

92. É verdade que conflito de leis com a Constituição encontram solução na prevalência do primado constitucional, muito por ser a Carta Magna produto do poder constituinte originário, ou seja, ela própria se eleva à condição de obra suprema, que inicia o ordenamento jurídico, impondo-se, por isso mesmo, a qualquer diploma inferior com ela inconciliável.

93. Já o poder constituinte derivado, por ser fruto de outro, está sujeito a limitações de forma e de conteúdo. Para que o poder constituinte derivado exercite o seu papel e proceda com adequações do texto Magna, quando demandado, é preciso atender certas exigências procedimentais, das quais destacamos o quórum especialmente qualificado (3/5).

94. A pretexto de realizar alterações da Constituição, o poder constituinte derivado não pode modificar o núcleo essencial da Constituição, vedação denominada de Cláusula Pétrea, portanto, é-lhe defeso, suprimir as bases do Estado Federal, conforme prevê o art. 60, § 4º da CF, precipuamente no que concerne i) forma federativa do Estado, ii) direitos políticos (voto direto, secreto, universal e periódico), iii) separação dos Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e iv) aos direitos e garantias individuais.

95. Outra questão relevante que se faz necessária debater é forma que se apresenta a Constituição, se rígida ou se flexível. Adiantamos que a Carta Magna de 1988 enquadra-se no tipo rígida, para a qual o procedimento de alteração é deveras complexo e dificultoso. As constituições rígidas somente são alteráveis por meio de procedimentos especiais, mais complexos e difíceis do que aquelas próprias à atividade comum do Poder Legislativo. Ao passo

---

<sup>16</sup>. MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 12ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 104.

que as constituições flexíveis, de seu tuno, equiparam-se, no que tange ao rito de sua alteração (reforma), às leis comuns.

96. Há, basicamente, duas modalidades de alteração do texto constitucional: a) formal, volvida a alteração do texto constitucional, e b) informal, operada pela mutação constitucional, decorrente da atividade interpretativa. Lembram-nos os professores **Nery Jr. e Georges Abboud**<sup>17</sup> que a “Constituição é organismo vivo, sempre em movimento, submetido à dinâmica da realidade, que não é captada através de fórmulas fixas. Altera-se para acompanhar a realidade social”.

97. A alteração constitucional operada via mutação consiste em um processo não forma de mudança das constituições rígidas, por via da tradição, dos costumes, de alterações empíricas e sociológicas, pela interpretação judicial e pelo ordenamento de estatutos que afetem a estrutura orgânica do Estado. Já a alteração formal, aquela que atinge diretamente o texto constitucional, é fruto da atuação de certos órgãos, que mediante determinadas formalidades, estabelecidas nas próprias constituições para o exercício do poder reformador.

98. Mutação constitucional trata-se do processo informal de mudança da constituição, por meio do qual são atribuídos novos sentidos, conteúdos até então não ressaltados à letra da constituição, quer através da interpretação, em suas diversas modalidades e métodos, quer por intermédio da construção, bem como dos usos e dos costumes constitucionais. Assim, muda-se o sentido sem se alterar o texto.

99. Agora, nos atendo mais detalhadamente sobre a alteração formal do texto constitucional temos duas possibilidades, uma a revisão constitucional (art. 3º, ADCT da CRFB/88), já superada, e outra, a alteração via emenda constitucional (art. 60, CRFB/88).

100. Apenas para efeitos de registro, a revisão constitucional foi realizada após cinco anos da promulgação da Constituição de 1988, ou seja, em 1993, e não pode ser realizada novamente. Originou emendas constitucionais de revisão. Foi votada em sessão unicameral (reuniu as duas Casas do Congresso Nacional). O quórum de aprovação foi de maioria absoluta

---

<sup>17</sup>. **NERY JR., Nelson e ABOUD, Georges**. Direito Constitucional Brasileiro: curso completo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 113.

(mais da metade de todos os membros das casas), conforme rito definido no próprio texto constitucional.

101. Atualmente, o único modo formal de alterar a Constituição é através de emendas constitucionais, conforme prevê o artigo 60 da Constituição Federal, que dispões sobre o procedimento e o rito para apresentação e aprovação da PEC.

102. Três circunstâncias específicas, além das chamadas Cláusulas Pétreas, impedem qualquer apresentação de PEC, são elas: (i) Intervenção Federal (art. 34, CRFB/88), (ii) Estado de Defesa (art. 136, CRFB/88) e (iii) Estado de Sítio (art. 137, CRFB/88). Sempre que houver a decretação de algumas dessas circunstâncias o Congresso estará impedido de deliberar sobre qualquer proposta de alteração do texto constitucional. Ainda, se uma PEC é rejeitada, somente poderá ser apresentada novamente na próxima sessão legislativa (ano seguinte).

## 7. CLÁUSULA PÉTREA: ÓBICE A ALTERAÇÕES DO TEXTO CONSTITUCIONAL

103. Conforme pontuamos acima, nossa Constituição é do tipo rígida, ostentando procedimento formal e restrito para alteração de seu texto, assim como prevê vedações a certas alterações, é o caso das chamadas *cláusulas pétreas*, as quais podemos definir como sendo limitações jurídicas, de foro material, ao poder constituinte derivado, ou seja, regras que não podem ser alteradas, como as que se garantem direitos individuais, que estipula-se a formação do Estado, a tripartição de poderes etc., enquanto a Carta Magna estiver em vigor, estabelecendo as bases mínimas do Estado e seus limites.

104. Como bem nos lembram os professores **Gilmar Mendes** e **Paulo Branco**, “as cláusulas pétreas, portanto, além de assegurarem a imunidade de certos valores, além de preservarem a identidade do projeto do constituinte originário, participam, elas próprias, como tais, também da essência inalterável desse projeto. Eliminar a cláusula pétrea já é enfraquecer os princípios básicos do projeto do constituinte originário garantidos por ela”<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup>. MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 12ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 121.

105. Conforme já adiantamos em outras passagens, 4 (quatro) são os institutos intocáveis que não podem ser abolidos dentro do texto Constitucional de 1988: i) a forma federativa de Estado; ii) o voto direto, secreto, universal e periódico; iii) a separação dos Poderes e iv) os direitos e garantias individuais. Eles garantem a formatação do Estado de Direito e ainda definem os princípios que protegem a democracia brasileira e o equilíbrio entre os poderes da República. Visam prevenir, em última instância, o processo de erosão da Constituição.

106. Vale lembrar que as cláusulas pétreas não podem ser alteradas nem mesmo por Projetos de Emenda Constitucional (PEC) apresentados por parlamentares do Poder Legislativo, os quais têm o poder de modificar outras partes da Carta Magna. Considerando que a Constituição é uma legislação rígida e que institui o Estado Democrático, qualquer emenda que seja apresentada no sentido de dismantelar sua estrutura fundamental é inconstitucional, ainda que não pretenda extinguir, especificamente, algum dos incisos do rol de cláusulas pétreas explícitas (art. 60, § 4º, CRFB/88).

107. No mais, equivale dizer também que, mesmo matérias não incluídas diretamente no artigo 60, § 4º da Carta Magna, mas que se relacionem, de alguma maneira, a elas são igualmente imutáveis. O próprio dispositivo citado, por exemplo, também não é passível de alteração, sendo outra cláusula pétrea implícita.

108. Além das vedações contidas no artigo 60 da CRFB/88, existem as imunidades tributárias contidas nos artigos 145 e seguintes, também da CRFB/88, que dispõem sobre os princípios gerais do sistema tributário nacional. Estes princípios têm vinculação com os direitos fundamentais já mencionados (referidos no art. 60, § 4º, inciso IV). Afinal, foram elas instituídas como uma garantia individual do cidadão-contribuinte. Assim sendo, também configuram-se como cláusulas pétreas. Trata-se de limitações ao poder de tributar.

109. Algumas relações podem ser facilmente percebidas também entre os dispostos no artigo 150, que define as limitações do poder de tributar, e os incisos do artigo 5º. Na alínea “b”, inciso VI, artigo 150, por exemplo, a proibição de instituir imposto sobre templos de qualquer culto traduz a garantia de “liberdade de consciência e de crença”, disposta no artigo

5º, que assegura também “o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”.

110. Analisando o conteúdo da alínea “c”, ainda do inciso VI do artigo 150, que impede a tributação de patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social, este pode ser associado ao fundamento primo da República, que visa a pluralidade política do regime democrático.

111. Os comandos das alíneas “d” e “e”, por fim, são relativos à instituição de impostos sobre produtos culturais, como livros, jornais, obras musicais, entre outros. A imunidade tributária conferida a estes é entendida como um instrumento de democratização do acesso à cultura, à educação e à informação, tema abordado também no artigo 5º, nos incisos IV, IX e XIV, relativos aos direitos individuais e coletivos.

### **7.1. Abertura Semântica do Termo “Tendente” Contido no § 4º do Art. 60 da CRFB/88**

112. Sobre a dicotomia travada sobre o alcance hermenêutico do termo “tendente” contido no artigo 60, § 4º, da Constituição federal, e sobre seus impactos na estrutura jurídica do sistema, damos voz ao pensamento do professor **Roque Antonio Carrazza**, o qual já havíamos adiantado em tópico anterior.

113. O ilustre mestre, que outrora apresentava de forma enfática posição polêmica acerca da autonomia dos Municípios e seu status de cláusula pétrea em relação ao pacto federativo, asseverava que “de fato, os Municípios não influem, nem muito menos decidem, no Estado Federal. Dito de outro modo, não participam da formação da vontade jurídica nacional. Realmente, não integram o Congresso, já que não possuem representantes nem no Senado (Casa dos Estados), nem na Câmara dos Deputados (Casa do Povo)”. Concluía, pois, que a autonomia dos Municípios poderia ser mitigada ou, ainda, eliminada por emenda constitucional, isso em decorrência do poder que goza o Congresso Nacional, vez que atua como constituinte derivado.

114. Entretanto, referido autor, com o brilhantismo que lhe é de costume, retificou seu pensamento, para, agora, firmar pensamento de que “[...] qualquer amesquinamento na autonomia municipal é vedado pelo Texto Magno. De fato, não faria sentido que a Lei Maior

do País, tendo atribuído aos Municípios *poder constituinte decorrente* (eles votam suas *leis orgânicas*, obedecidos apenas os *princípios jurídicos sensíveis* da Constituição da República), abrisse espaço a que o *poder constituinte derivado* abolisse, ainda que em parte, a aptidão que a Constituição Federal lhes deu para se autogovernarem. Isto poderia, até, em alguns casos, ferir direitos e garantias individuais (outra *cláusula pétrea*), já que os munícipes estariam sujeitos, a qualquer tempo, a verem anuladas, pelo Congresso Nacional, prerrogativas e faculdades que lhes tivessem sido outorgadas pela legislação municipal”<sup>19</sup>.

115. Não se trata, portanto, da impossibilidade de modificar as competências de cada ente, mas apenas de assegurar que as alterações que venham a ser feitas não acabem por retirar a autonomia de algum ente federativo, o que equivaleria a ameaçar a forma federativa de Estado.

116. Muitas vezes se alega que essa restrição impediria alguma modificação mais robusta nas competências tributárias de cada esfera federativa. No entanto, esse raciocínio não se sustenta ao se verificar os números da arrecadação dos entes. Isso porque tanto Estados-membros, quanto municípios, não conseguem fazer jus às suas despesas com base apenas na arrecadação dos seus tributos próprios, dependendo, portanto, dos repasses recebidos da União — que correspondem a certa parcela dos tributos cobrados pela União, mas que, por exigência da própria Constituição, devem ser repassados aos demais entes. Os Estados-membros também repassam parte de sua arrecadação aos Municípios, dentro dos mesmos mecanismos constitucionais.

117. É importante ressaltar que apenas as propostas de modificação de cláusulas pétreas no sentido de extingui-las, e aqui uma melhor precisão para o termo, é que são inconstitucionais. Quando a proposta da emenda se dá com o intuito de ampliá-las, esclarecê-las ou melhorá-las, é possível que sejam colocadas em debate e, posteriormente, validadas pelo ordenamento.

118. Nesse ponto, a obra: Curso de Direito Constitucional, dos professores **Gilmar Mendes e Paulo Branco**<sup>20</sup>, traz elucidativo precedente judicial, o qual vale transcrevermos seus comentários:

<sup>19</sup>. **CARRAZZA, Roque Antonio**. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª ed., rev., ampl. e atualizada - São Paulo: Malheiros, 2017, p. 196.

<sup>20</sup>. *Idem*.

No MS 20.257-DF (RTJ, 99/1031), um precedente julgado em outubro de 1980, o Supremo Tribunal discutiu se uma emenda à Constituição, que prorrogava o mandato de prefeitos de dois para quatro anos, afetava a cláusula pétrea do princípio republicano, consagrado na Constituição da época.

O voto do redator para o acórdão, Ministro Moreira Alves, esclareceu que temporariedade do mandato político constituía uma dimensão do princípio republicano, cláusula pétrea explícita à época. No entanto, o Ministro entendeu também que a só prorrogação por dois anos de certos mandatos não equivalia a ofensa à temporariedade deles.

119. Observe que o próprio Excelso Pretório reconhece que a vedação estatuída diante do artigo 60, § 4º, da Constituição Federal não obsta alterações com objeto a ampliar ou aclarar direitos e preceitos consagrados no texto constitucional, tornando-os mais adequados a contemporaneidade.

## **8. DEFINIÇÃO DE IVA E AS PROPOSTAS DE UNIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO (BENS E SERVIÇOS) EM PAUTA NO CONGRESSO NACIONAL**

120. A definição do acrônimo para o instituto do Imposto sobre o Valor Agregado - IVA, traduz-se em um modelo de unificação e simplificação de impostos, que permite maior transparência e facilidade de tributação, ou ao menos é o que se pretende. No IVA, cada etapa da cadeia produtiva paga o imposto referente ao valor que adicionou ao produto ou serviço, conforme ilustrado abaixo.



**Imposto sobre Valor Agregado: 12%**

	Preço de venda	Valor agregado	Alíquota (12%)
Indústria de sapatos	R\$ 50	R\$ 50	R\$ 6,00
Agente atacadista	R\$ 85	R\$ 35	R\$ 4,20
Agente varejista	<b>R\$ 110</b>	R\$ 25	R\$ 3,00
			<b>IVA: R\$ 13,20</b>

O imposto será exercido a cada etapa, resultante do valor agregado. Isto é, a diferença entre o valor de venda e o valor de compra.

Fonte: TradeMap

Fonte: <https://trademap.com.br/agencia/analises-e-relatorios/iva-impostos-produtos-servicos-empresas-bolsa-de-valores>.

121. A discussão sobre a reforma tributária, acentuada nos últimos anos, coloca o tema em evidência no Congresso Nacional, que discute o assunto em duas frentes, diante da PEC 45/2019, que tramita na Câmara dos Deputados, e diante da PEC 110/2019, que tramita no Senado Nacional. Em comum, as duas propostas dão grande destaque ao que se pretende implantar no Brasil, um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), tributo unificado nos moldes do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que hoje vigora em boa parte dos países de economia desenvolvida.

122. O IBS, como um “IVA brasileiro”, compartilhará com seus similares estrangeiros – a exemplo do inglês Value Added Tax (VAT), do canadense Goods and Services Tax (GST), do argentino Impuesto al Valor Agregado (IVA) ou do português Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) – o mesmo propósito e características gerais, simplificação cadeia produtiva em termos de tributação.

123. Nomenclaturas à parte, o IBS é um IVA. Trata-se de um imposto de caráter geral e indireto sobre consumo, que pretende tributar toda a cadeia econômica de produção e distribuição de bens e serviços, e que permite, a cada etapa, a dedução do imposto pago. Ao



final, o imposto também deve incidir sobre o “destino”, onde se verifica o consumo, recaindo sobre o consumidor final dos bens e serviços.

124. O IVA busca, em um primeiro momento: (i) ampliar a base de cobrança com unificação de tributos (superando, por exemplo, a frequente indistinção entre “produto” e “serviço”), (ii) eliminar a cumulatividade de cobrança nas etapas da cadeia produtiva (impedindo o indesejado efeito cascata), e (iii) promover isonomia e uniformidade na tributação do consumo (eliminando distorções entre setores).

125. A adoção do IVA, no entanto, não termina na importação de um conceito. Um novo imposto, compatível com o Sistema Tributário Nacional e com o modelo federativo brasileiro, exige a consideração de intrincadas variáveis, de grande impacto para a aprovação final da reforma – o que tem se mostrado o grande desafio para o deslinde do tema no Brasil.

126. Dentre os entraves e desafios a serem contornados, temos: espécies de tributos a substituir (como só impostos ou também contribuições), competência para a instituição do imposto (com maior ou menor prerrogativa de União, Estados-membros e Municípios), definição de alíquota ideal (em modelo único ou dual, com ou sem “sub-alíquotas”) e vinculação e destino da arrecadação (com qual percentual de parcela para os entes federativos).

127. Há, ainda, outras questões a serem resolvidas, tal como a extensão de benefícios fiscais (como na possibilidade da devolução do imposto ao cidadão de baixa renda) e modelo de transição (com mais ou menos período “teste” para contribuir e dividir os recursos).

128. No Brasil, na lista de tributos que podem ser substituídos pelo IVA encontram-se: PIS, ICMS, ISS, Cofins, IPI, Paseb, IOS, IOF, entre outros. Ou seja, pretende-se operar uma verdadeira revolução na tributação brasileira via substituição tributária que compreenderá tributos federais, estaduais e municipais, restando, então, consolidado o IVA.

129. O IVA é um imposto com tributação única, o que geraria uma facilidade na hora da arrecadação no Brasil. E um dos tópicos que é mencionado sobre ele é que ajudaria a reduzir a complexidade tributária no país, o que beneficiaria tanto aqueles que contribuem quanto ao poder público também.

130. Sobre os entraves estabelecidos na questão de alçada (materialidade) dos tributos afetados pelas propostas em andamento, vez que alguns são, hoje, atribuídos não só à União, mas também aos Estados-membros e aos Municípios. Como possível solução para essa divisão de arrecadação pelos entes da Federação, há possibilidade de se adotar um IVA Dual, onde o União seria responsável por um imposto único da sua parte, cumulando as materialidades que lhe foram definidas no texto Constitucional, ao passo que os Estados-membros e os Municípios compartilham outro imposto, referente as suas materialidades, também outorgada constitucionalmente.

131. No que concerne as duas principais propostas em tramitação no Congresso Nacional (PEC n.º 45/2019 e PEC n.º 110/2019), em comum, propõem a criação de um imposto único sobre bens e serviços, o que pretendem denominar como Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com tributação no destino, regras homogêneas, recuperação de crédito e mesma base de incidência. Será um tributo que abrangerá bens e serviços, por excelência da materialidade que pretende abarcar, exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e locação de bens.

132. O cerne dos debates que antecederam e motivaram os projetos da Comissão Especial da Câmara dos Deputados e Senado Federal consistiu em encontrar caminhos para, simultaneamente: a) substituir os gravames cumulativos e a multiplicidade de incidências por poucas incidências, com ampla abrangência sobre o valor adicionado na produção e circulação de mercadorias destinadas ao consumo final, e com legislação uniforme no território nacional; e b) respeitar a atribuição da competência tributária de cada Ente Federativo.

133. A reforma da legislação tributária vem sendo debatida no Brasil há pelo menos duas décadas. A principal convergência entre as duas propostas é a extinção de diversos tributos que incidem sobre bens e serviços. Eles seriam substituídos por um só imposto sobre valor agregado (IVA). A unificação de impostos tem algumas vantagens: simplicidade na cobrança; diminuição da incidência sobre o consumo; e uniformidade em todo o país.

134. Na outra frente, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) unifica tributos federais (Cofins e Cofins-Importação, PIS e Cide-Combustíveis) arrecadados pela União e

formará o IVA Federal. O IBS terá uma legislação única para todo o país, exceto a alíquota, que será fixada por cada ente federativo.

135. Desde 2019, ambas as propostas se aproximam em termos de objeto, porém, preservam diferenças significativas, as quais passamos a destacar.

### **8.1. PEC n.º 45/2019**

136. A PEC n.º 45/2019, apresentada pelo deputado Baleia Rossi (MDB-SP) e redigida em boa parte redigida pelo economista Bernard Appy, propõe instituir o IBS, ou seja, um IVA nacional, substituindo um conjunto de cinco tributos atualmente vigentes, sendo eles: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS.

137. Na proposta, o IBS possui natureza de tributo federal e deve ser instituído por meio de lei complementar federal, com “alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos”. Há, no entanto, atuação posterior dos entes federativos na determinação de suas respectivas “sub-alíquotas”.

138. O IVA nacional mantém-se único para o contribuinte, mas permite a cada ente federativo fixar uma parcela da alíquota total, pela via de lei ordinária federal, estadual ou municipal. A tributação, assim, pode variar no território nacional. O modelo não autoriza, entretanto, alíquota diferente por produto, serviço ou setor, até mesmo para não desnaturar a característica basilar do instituto.

139. Quanto à partilha dos recursos, a proposta estabelece que os entes federativos têm direito a parte da arrecadação prevista pela “sub-alíquota”. O valor total dessa “sub-alíquota” contém uma parcela com destinação constitucional pré-estabelecida (a, por exemplo de saúde, educação ou demais fundos), e uma parcela desvinculada.

140. No mais, a implantação completa do IBS não será imediata, própria proposta prevê um período de transição, tanto para a cobrança, como para a repartição da arrecadação. A extinção definitiva dos tributos a serem substituídos, acompanhada da vigência plena do IBS,

tem prazo de 10 anos. Já a conclusão da partilha de recursos entre União, Estados-membros e Municípios terá prazo total de 50 anos.

141. E, por fim, a PEC 45/2019, veda a concessão de benefícios fiscais. Para os defensores da proposta, elimina-se o risco de tratamento diferenciado. A seletividade alimenta a “guerra fiscal” que distorce o atual sistema. A proposta, no entanto, permite a devolução do IBS para contribuintes de baixa renda, questão a ser enfrentada ainda na tramitação da proposta no Congresso Nacional.

## **8.2. PEC n.º 110/2019**

142. A PEC n.º 110/2019, de autoria do senador Davi Alcolumbre (União Brasil-AP) e outros senadores, trouxe, originalmente, a ideia de uma outra proposta do então deputado Luiz Carlos Hauly. Nessa proposta original, o IBS, equivalente ao IVA, deveria substituir nove tributos, quais sejam: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS.

143. Nesta nova proposta, entretanto, o IBS não tem natureza de tributo federal, como proposta na PEC n.º 45/2019. Propõe-se ser um tributo estadual, a ser instituído, especialmente, pelo Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado principalmente aos próprios Estados-membros e Municípios.

144. A proposta também cria um IBS de alíquota padrão com aplicação uniforme em todo o território nacional, até mesmo por ocasião de sua instituição (uniforme). Permite, no entanto, alíquotas diferenciadas para certos bens, serviços ou setores econômicos, desde que também aplicadas uniformemente no território. A determinação dessas alíquotas dependerá de lei complementar.

145. Quanto à partilha dos recursos, a PEC n.º 110/2019 prevê que a arrecadação do imposto será definida constitucionalmente a partir da receita bruta do IBS, com o repasse de cota-parte. Percentuais específicos definem a entrega direta de recursos (a fundos constitucionais variados) ou estabelecem um piso mínimo de gastos para o ente federativo (destinado a saúde, educação e outros exemplos, conforme exigência constitucional).

146. A proposta do Senado define, ainda, uma transição mais célere. Propõe um prazo de cinco anos para a redução de alíquotas e a extinção de tributos antigos, simultâneas ao aumento de alíquota do IBS e a total implantação do imposto equivalente ao IVA. A transição no modelo de partilha começa após a efetivação do novo imposto, e dura mais dez anos. A parcela de receita depende do tamanho da participação do ente federativo na arrecadação.

147. A proposta, contrariamente o texto da PEC n.º 45/2019, autoriza a concessão de benefícios fiscais no IBS em algumas operações especiais. Como exemplo, benefícios podem valer para alimentos, medicamentos, transporte público urbano, saneamento básico, educação infantil, fundamental, médio e superior, além de educação profissional. Também é possível a devolução do imposto para o cidadão de baixa renda.

### **8.3. Situação Atual das Propostas de Emenda Constitucional para Implementação do IVA Nacional**

148. Após 2 (dois) anos de discussão no Congresso Nacional, alterações aproximaram as propostas. Um exemplo está no relatório final da Comissão Mista da Reforma Tributária, apresentado em maio de 2021. O documento estabeleceu um detalhado comparativo entre as propostas e elencou sugestões de aperfeiçoamento técnico.

149. Em março de 2022, um substitutivo alterou a formulação original da PEC n.º 110/2019, incorporando à proposta uma ideia também contida no PL 3.887/2020, discutido à época do governo anterior. Trata-se da implementação de um IBS, ou IVA, de modelo dual, com a extinção de apenas cinco tributos (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) no lugar dos nove tributos originalmente previstos para substituição por um único IBS, reduzindo o impacto na arrecadação fiscal que a reforma trará.

150. No lugar desse único IBS, a proposta sugere a rigor dois tributos, de papel complementar. De um lado, criou uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), uma espécie de “IBS federal” com propósito de substituir apenas PIS e Cofins, tributos de materialidade constitucionalmente deferida à União. E, do outro, manteve um “IBS subnacional”, para substituir apenas ICMS e ISS, materialidades constitucionalmente deferidas aos Estados-

membros e aos Municípios, respectivamente. A substituição do IPI, nessa configuração, caberia ainda a um outro imposto distinto, de natureza seletiva e finalidade extrafiscal (instituto usado para coibir o consumo de determinados produtos e serviços, a exemplo de bebidas alcoólicas e cigarros).

151. Esta alteração permite a gestão independente dos recursos. Atende, ainda, anseios dos entes federativos afetados pela proposta, facilitando a aprovação no Congresso Nacional, num cenário de notória disputa de interesses. Para os defensores desse modelo, o IVA dual seria o modelo mais compatível com as particularidades do federalismo brasileiro, vez que preservaria a repartição constitucional de competências tributárias.

## **9. CONCLUSÃO**

152. O presente estudo sobre o prisma constitucional das propostas de emenda constitucional tendentes a implementação de IVA nacional, especificamente às propostas que visam substituir os tributos incidentes sobre o consumo por um único que proporcione simplificação no Sistema Tributário Nacional, mostrou-se estimulante, em que pese não ter esgotado questionamentos existentes, o que, advirta-se, não era objeto deste trabalho. As constantes transformações da sociedade e do Direito trazem à tona uma série de dúvidas a serem sanadas e soluções por vezes não encontradas.

153. A Reforma Tributária é um tema recorrente na discussão política brasileira, e dentre as propostas que têm sido debatidas estão a implementação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) ou Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e o Imposto sobre Bens e Serviços (CBS).

154. A implementação de um IVA ou IBS unificador dos tributos sobre o consumo é uma medida que busca simplificar a tributação e desonerar a cadeia produtiva. No entanto, a discussão sobre a constitucionalidade de tal medida é complexa, uma vez que há dúvidas acerca da repartição da competência tributária entre os entes federativos e a constitucionalidade dessas alterações.

155. O princípio do pacto federativo é um dos elementos centrais dessa discussão, pois estabelece as competências tributárias de cada ente federativo, bem como as regras de repartição do produto da arrecadação entre eles. Dessa forma, a implementação de um IVA ou IBS deve ser compatível com as disposições constitucionais que regem o pacto federativo.

156. É importante ressaltar que a reforma tributária deve ser implementada de forma a não violar as cláusulas pétreas da Constituição Federal, que são as normas de maior importância e não podem ser alteradas nem mesmo por emenda constitucional. Nesse sentido, é necessário que as propostas de reforma tributária sejam cuidadosamente avaliadas à luz do princípio do pacto federativo e das cláusulas pétreas da Constituição.

157. Conforme previsto no art. 60, § 4º, da Constituição Federal, é defeso ao poder constituinte derivado deliberar sobre alterações tendentes a abolir i) “a forma federativa de Estado”, ii) “o voto direto, secreto, universal e periódico”, iii) “a separação dos Poderes”, e iv) “os direitos e garantias individuais”. Isto posto, importante avaliar detidamente o impacto das propostas de reforma tributária em pauta, para, então, apurar se tendem, de algum modo, afetar a “forma federativa do Estado”, é dizer, se a alteração pretendida afeta a repartição de competência derivada do pacto federativo, e em sendo positivo, estaríamos diante de uma possível inconstitucionalidade.

158. Diante do estudo realizado conclui-se, portanto, que pode haver inconstitucionalidade na PEC n.º 45/2019, muito pelo fato que a alteração nela contida tende a suprimir a repartição constitucional de competência dos Estados-membros e dos Municípios no que diz respeito a materialidade da circulação de produtos e serviços (ICMS e ISS), afetando sensivelmente o pacto federativo. Ao passo que a idealização, após alterações, da PEC n.º 110/2019 encontra constitucionalidade, vez que a proposta de sequência com um IVA dual resguarda a repartição constitucional de competências e assegura aos Estados-membros e aos Municípios parcela significativa de suas receitas.

159. Reafirma-se, por oportuno, que a preservação do pacto federativo é pedra angular a ser considerada nas propostas, razão pela qual não se pode aceitar supressão de competência de qualquer dos entes federados, mesmo que se preveja, por subterfúgio de não se

praticar inconstitucionalidade, um sistema de repasse de receitas aos entes afetados, furtando-lhes por outro lado competência tributária.

160. Por fim, ressalta-se que a questão é polêmica e que o entendimento aqui apresentado é aquele que consideramos ser o mais plausível, em que pese serem respeitáveis as posições contrárias. E ainda, que a questão central discutida carece de formatação das propostas de reforma tributária em pauta. Apenas com a formatação final das propostas será possível avaliar os seus impactos frente ao Pacto Federativo e se, por ventura, ferem a vedação prevista diante do artigo 60, § 4º da Constituição Federal, principalmente nos que concerne à forma federativa e sua respectiva derivação: repartição de competências tributárias.

## 10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

**ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de.** Competências na Constituição de 1988. 6ª ed., São Paulo: Atlas, 2013.

**ALMEIDA, Ricardo Alexandre.** *Direito Tributário Esquematizado*. 5ª ed, São Paulo - SP, Método, 2011.

**ABRUCIO, Fernando Luiz.** A reconstrução das funções governamentais no federalismo brasileiro. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mário Brasiliense (Org.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. p. 95-105.

**AMARO, Luciano.** *Direito Tributário Brasileiro*. 21ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2016.

**ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de.** O condomínio legislativo: um estudo sobre a possibilidade de aplicação do princípio da subsidiariedade na repartição de competências legislativas concorrentes entre a União e Estados-membros prevista na Constituição Federal brasileira de 1988. Recife, 2001. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Pernambuco.



**ATALIBA, Geraldo.** Hipótese de incidência tributária. 6ª ed., 12ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. Sistema Constitucional Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1968.

**BALEEIRO, Aliomar.** Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

**BARROSO, Luís Roberto.** Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

**BECHO, Renato Lopes.** Lições de Direito Tributário. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015.

**BECKER, Alfredo Augusto.** Teoria Geral do Direito Tributário. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2010.

**BRASIL. Planalto Central – Presidência da República.** Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

**BRASIL. Planalto Central – Presidência da República.** Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm).

**BRITTO, Lucas Galvão de.** O Lugar e o Tributo. São Paulo: Noeses, 2014.

**CARVALHO FILHO, José dos Santos.** Manual de Direito Administrativo. 36ª ed. São Paulo: Atlas, 2022.

**CARVALHO, Paulo de Barros.** Constructivismo lógico-semântico. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo,

Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/101/edicao-1/constructivismo-logico-semantico>.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

\_\_\_\_\_. Direito Tributário: Linguagem e Método. 8ª Ed. – São Paulo: Noeses, 2021.

\_\_\_\_\_. Derivações e Positivização no Direito Tributário. Volume I. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. Derivação e Positivização no Direito Tributário, Volume II. São Paulo: Noeses, 2013.

**CANOTILHO, J. J. Gomes.** Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª ed. – Coimbra: Edições Almedina, 2003.

**CARRAZZA, Roque Antonio.** *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31ª ed., rev., ampl. e atualizada - São Paulo: Malheiros, 2017.

**COÊLHO, Sacha Calmon Navarro.** Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

**COSTA, Regina Helena.** *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacal*. 4ª ed., ver., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

**JESUS, Isabela Bonfá de, Fernando Bonfá de, e Ricardo Bonfá de.** *Manual de Direito e Processo Tributário*. 4ª ed. ver., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

**HORTA, Raul Machado.** Direito constitucional, 5. ed., rev. e atual. por **Juliana Campos Horta**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

**LINS, Robson Maia.** Curso de Direito Tributário Brasileiro. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2019.

**MACHADO, Hugo de Brito.** Curso de Direito Tributário. 38ª ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2017.

**MELO, José Eduardo Soares.** Curso de Direito Tributário. 10ª ed. – São Paulo: Dialética, 2012.

**MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet.** Curso de Direito Constitucional. 12ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2017.

**NERY JR., Nelson e ABBoud, Georges.** Direito Constitucional Brasileiro: curso completo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

**SILVA, José Afonso da.** Curso de Direito Constitucional Positivo. 39ª ed., rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2016.

**SUNDFELD, Carlos Ari.** Sistema constitucional das competências. Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo, n. 1, 1993.

**VERAS, Andres.** O que é IVA, o Imposto sobre Valor Agregado?. Reforma Tributária. São Paulo: JOTA, 02 de março de 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/o-que-e-iva-o-imposto-sobre-valor-agregado-02032023>.

**ZIMMERMANN, Augusto.** Teoria geral do federalismo democrático. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

**VI Congresso Nacional de Estudos Tributários:** Sistema Tributário Nacional e a Crise Atual. MACEDO, Alberto [et al.] – São Paulo: Noeses, 6v. 2009. Paulo de Barros Carvalho (Presidente do Congresso) e Priscila de Souza (Coordenação).