

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

FACULDADE DE DIREITO

HENRIQUE NOGUEIRA GOMES SANTOS

O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO DE 2023

GRADUAÇÃO EM DIREITO

SÃO PAULO

2024

HENRIQUE NOGUEIRA GOMES SANTOS

O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO DE 2023

Dissertação apresentada à banca
examinadora da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, como exigência
para obtenção do título de BACHAREL em
Direito sob a orientação da profa, dra.
Isabela Bonfá de Jesus.

São Paulo

2024

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Nogueira Gomes Santos, Henrique
O pacto federativo brasileiro e reforma da tributação sobre
o consumo de 2023. / Henrique Nogueira Gomes Santos. -- São
Paulo: [s.n.], 2024.
p. ; cm.

Orientador: Isabela Bonfá de Jesus.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) -- Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, Graduação em Direito,
2024.

1. Sistema federativo brasileiro. 2. Reforma da tributação
do consumo de 2023. 3. Compatibilidade entre reforma e o
pacto federativo. I. Bonfá de Jesus, Isabela. II. Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, Trabalho de Conclusão de
Curso para Graduação em Direito. III. Título.

CDD

RESUMO

A tributação do consumo no Brasil é considerada uma das mais complexas do mundo. Parte desta complexidade decorre da forma federativa adotada pelo Constituinte de 1988, composta por União Federal, Estados e Municípios.

Justamente essa forma federativa é protegida por cláusula pétreia (art. 60, § 4º, I da CF). Contudo, há nuances entre o que se pode ou não considerar como abolição à forma federativa, não se tratando de um tema binário.

Neste sentido, a reforma da tributação sobre o consumo, por meio de emenda à Constituição aprovada no Congresso Nacional (EC 132/23), altera a distribuição de competências legislativas tributárias e unifica os seguintes tributos: PIS e COFINS (ambos de competência federal), IPI (também de competência federal), ICMS (de competência estadual) e ISS (de competência municipal), substituindo-os pelo chamado IVA-dual, ou imposto sobre valor agregado duplo - sendo parte federal e parte subnacional, isto é, aos Estados e Municípios.

Se por um lado, a unificação da tributação sobre o consumo no Brasil pode aumentar a capacidade arrecadatória e eliminar os atuais conflitos de competência entre os entes, por outro pode reduzir a autonomia dos entes federados, seja sob o prisma legislativo, seja sob o prisma orçamentário e do direito financeiro. Por isso, é necessário se debruçar sobre a emenda e o projeto de lei complementar apresentado pelo Poder Executivo (PLP 68/2024) e analisar as potenciais violações ao pacto federativo contidas nelas.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - distribuição do IFGF Autonomia

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - matérias de interesse federativo segundo características selecionadas - 1989 a 2006

Quadro 2 - distribuição intergovernamental de funções em políticas selecionadas

LISTA DE ABREVIATURAS

- ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade
- AgR - Agravo Regimental
- AI - Agravo de Instrumento
- ARE - Recurso Extraordinário com Agravo
- CF 88 - Constituição Federal de 1988
- COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
- CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- DRU - Desvinculação de Receitas da União
- ED - Embargos de Declaração
- FINSOCIAL - Fundo de Investimento Social
- FPM - Fundos de Participação dos Municípios
- IBS - Imposto sobre Bens e Serviços
- ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias
- ICMS - Imposto Sobre Circulação De Mercadorias e Serviços
- IE - Imposto de Exportação
- IOF - Imposto sobre Operações Financeiras
- IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
- IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano
- IPVA - Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores
- IR - Imposto sobre a Renda
- IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
- ISS - Imposto sobre Serviços
- LC - Lei Complementar
- PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC - Projeto de Emenda Constitucional

PIS - Programa de Integração Social

RE - Recurso Extraordinário

RFB - Receita Federal do Brasil

STA - Suspensão de Tutela Antecipada

STF - Supremo Tribunal Federal TCU

SUMÁRIO

RESUMO

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO

2. O BRASIL E O SISTEMA FEDERATIVO

2.1. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DA FEDERAÇÃO

2.2. DIVISÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS ENTRE OS ENTES FEDERADOS

2.3. A CRISE FEDERATIVA PÓS CF 88

2.3.1. FINANCIAMENTO DOS MUNICÍPIOS E POLÍTICAS NACIONAIS DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES E RECEITA

2.4. OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA CONTEMPORÂNEOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3. A ESSÊNCIA DO PACTO FEDERATIVO CONSTITUCIONAL

3.1. ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO SOBRE O SIGNIFICADO DO PACTO FEDERATIVO

3.2. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE O SIGNIFICADO DO PACTO FEDERATIVO

4. PANORAMA GERAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

5. ANÁLISE DA EMENDA À CONSTITUIÇÃO 132/2023 PARA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

6. ANÁLISE DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 68/24 PARA REGULAMENTAR A EC 132/2023

7. A COMPATIBILIDADE OU NÃO COM A PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO E O PACTO FEDERATIVO

8. CONCLUSÕES

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. INTRODUÇÃO

“Eu compararia a reforma tributária a eventos como o Plano Real. (...) Eu penso que a reforma tributária vai reconfigurar o Brasil se nós continuarmos diligentes.” Tal declaração de efeito, proferida pelo Ministro da Fazenda Fernando Haddad em 2024, ilustra a importância da reforma da tributação do consumo para o Brasil. Na sequência, o Ministro declarou: *“Vamos ter na reforma tributária um imposto só. A fiscalização vai ser a mesma no país inteiro, e o auditor principal — estadual e federal — vão estar fiscalizando o mesmo fato gerador.”*

Tal reforma foi implementada no sistema jurídico brasileiro por meio da Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. Mas a despeito da grande mudança no Sistema Tributário Nacional, salta aos olhos o potencial impacto federativo que a proposta aprovada trará.

O artigo 60 da Constituição Federal de 1988 estabelece as cláusulas pétreas, determinando que a Carta Magna pode ser emendada. Contudo, o inciso I de seu parágrafo 4 define que: não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado. No mesmo sentido, o artigo 34 da Constituição determina que a União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para fazer cumprir os princípios constitucionais.

Assim, o objetivo deste trabalho é estabelecer um conceito basilar de forma federativa, em especial sob a perspectiva do direito financeiro e, a partir disso, avaliar as mudanças aprovadas na EC 132/2023, bem como a proposta de regulamentação de tal emenda pelo PLP 68/2024, determinando se o novo marco tributário viola o pacto federativo e, consequentemente, padece de inconstitucionalidade.

2. O BRASIL E O SISTEMA FEDERATIVO

O federalismo surgiu em período próximo ao constitucionalismo e à separação dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), influenciado pelos ideais do iluminismo e do mercantilismo. Como expoente do Estado federal, tem-se a Constituição dos Estados Unidos da América de 1787, em um modelo que simultaneamente permitia a segregação de Estados e a limitação do poder central estatal, visando o equilíbrio entre liberdade, eficiência e autonomia.

A partir disso, diversos Estados federais foram criados, dentre eles o brasileiro (ainda que com motivos e raízes distintas). Para pleno entendimento da divisão constitucional de competências tributárias, é salutar entender o princípio federativo e seu impacto na tributação, nos tópicos que seguem.

2.1. Conceito E Características Da Federação

Ensina Carrazza (2013) que o princípio federativo se inicia na Constituição Federal em seu artigo 1:

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (...)

Para além do artigo citado, o texto constitucional detalha e ratifica tal princípio, definindo suas balizas, como no artigo 25, segundo o qual os Estados-membro tem direito de instituir seu funcionamento jurídico-político, ou os artigos 34, 35 e 36 que limitam e estabelecem regras para intervenção de um ente federado em outro.

Kelsen (*apud* CARRAZZA, 2013) entende pela existência de três ordens jurídicas no Estado federal, sendo duas parciais - a União e as unidades federadas em si - e uma global, que é a ordem constitucional, que domina as outras ordens, delimita suas competências e as faz cumprir.

Carrazza (2013) problematiza, ainda, a tentativa de simplificação do conceito de federação. Para ele, trata-se de um sistema de composição de forças que pode variar, geograficamente e no tempo, de acordo com cada povo. Isto explica as diferenças da federação dos Estados Unidos da América em comparação com a federação argentina, austríaca, mexicana, brasileira e demais, sendo impossível extrair um conceito e traços comuns a todas elas.

O autor conclui conceituando a federação como um pacto que dá lugar ao Estado Federal, sem que os Estados Federados percam suas personalidades jurídicas, mas ao mesmo tempo se despindo de prerrogativas em benefício da União.

Ensina Scaff (2013) que apesar de o Direito Constitucional considerar o Federalismo como uma forma de Estado em contraposição ao Estado unitário, o primeiro é muito mais um sistema de divisão de poder e de organização. Ele cita a existência de Estados unitários em que a descentralização é mais acentuada do que os próprios Estados federados, como o caso da Espanha, subdividida em regiões autônomas com bastante autonomia e assimetria no relacionamento.

Scaff menciona que o próprio sistema federativo brasileiro, vigente desde a Constituição de 1891, assumiu diversos contornos ao longo do tempo. As cartas constitucionais seguintes a esta (1934, 1937, 1946, 1967 e 1988) passaram a agregar competências ao poder central em detrimento da autonomia dos estados federados.

Das diversas prerrogativas de que abrem mão os Estados federados, a mais importante é a Soberania. Na federação, os Estados-membros são autônomos mas não soberanos, pois tem seu limite de agir delimitado na Constituição. Assim, soberano é o Poder Constituinte, portanto: “*Federação é a autonomia recíproca entre União e os Estados, sob a égide da Constituição Federal*” (SAMPAIO DÓRIA *apud* CARRAZZA, 2013).

Para além da autonomia, isto é, a capacidade de se autogovernar, outras características compõem um estado federal. Segundo Carrazza (2013), apesar da falta de consenso entre juristas, um traço essencial é a participação direta e indireta dos Estados-membros na composição de órgãos federais e de suas decisões. Para

o autor, a participação direta se dá pela participação no constituinte federal e a indireta pela participação no Poder Legislativo federal. É o caso brasileiro, cuja estrutura bicameral é composta pelos representantes do povo (a Câmara dos Deputados) e os representantes dos Estados-membros (o Senado Federal).

Anderson (2009) aponta que, apesar de inúmeras diferenças, há traços comuns que distinguem o Estado federal das demais formas, quais sejam:

- Mínimo de dois níveis de governo, com divisão de jurisdição nacional e regional, e relação eleitoral direta destes níveis com os cidadãos.
- Representação das unidades federativas nas câmaras nacionais, permitindo que estas participem do processo de tomada de decisão.
- Procedimentos para solução de conflitos entre os níveis de governo, ora pelo judiciário, ora por outros mecanismos.
- Processos e instituições que facilitem e harmonizem as relações entre entes.
- Constituição escrita, com partes inalteráveis e que atribua formalmente as competências legislativas aos diferentes níveis da federação, assegurando a autonomia genuína. Há, entretanto, sensíveis variações de federação para federação, segundo o autor.

Abrucio (2022) entende a federação como a predominância da fórmula *self-rule plus shared-rule*, ou seja, a combinação entre autonomia e interdependência dos entes.

Ou seja, autonomia constitucional e legislativa é uma característica fundamental. No Brasil, as assembleias legislativas (Estados) e as câmaras de vereadores (Municípios) tem este papel, inclusive com a edição de uma Constituição de cada Estado. Trata-se de autonomia constitucional relativa, pois deve respeitar os limites determinados pela Constituição Federal, sendo nulas as Constituições e leis que desrespeitarem os princípios da Constituição Federal.

No sistema brasileiro, a repartição de competências federativas é complexa e visa estabelecer harmonia entre os entes, preservando a autonomia, sem deixar de lado a necessidade do estabelecimento de regras que permitam a atuação de cada ente federativo nos assuntos que digam respeito à vida nacional. É o chamado federalismo de equilíbrio (SCAFF, 2013).

A autonomia dos entes garante a possibilidade de administração dos recursos para a realização de suas atividades, cabendo ao orçamento de cada ente a definição de suas prioridades e programas, a alocação de despesas e questões envolvidas com seu endividamento. Cabe a cada ente a tarefa de estabelecer seu próprio orçamento devendo, respeitar a legalidade, mas sem a supervisão e responsabilização dos outros entes, a despeito da existência de mecanismos de controle das contas públicas.

A União e os Estados-membros ocupam o mesmo plano na hierarquia jurídica, de modo isonômico. Há campos de ação autônomos, distintos, exclusivos e complementares, inalteráveis por sua previsão constitucional. São postos por meio de competências privativas, exclusivas, residuais e concorrentes. Nas palavras de Dalmo de Abreu Dallari (*apud* CARRAZZA, 2013):

O reconhecimento desse poder de fixar sua própria escala de prioridades é fundamental para a preservação da autonomia de cada governo. Se um governo puder determinar o que o outro deve fazer, ou mesmo o que deve fazer em primeiro lugar, desaparecem todas as vantagens da organização federativa. Realmente, pode ocorrer que a escala de prioridades estabelecida pelo governo central não coincida com o julgamento de importância dos assuntos feito pelo governo regional ou local. Pode também ocorrer que um governo pretenda que outro cuide com tal empenho de certo problema que acabe comprometendo grande parte dos recursos financeiros deste último, deixando-o sem poder cuidar de outros problemas que, no seu julgamento, deveriam merecer preferência (...).

Dessa discussão depreende-se o *princípio da lealdade federativa*, normas de conduta que guiam os Estados-membros e União na busca pelo diálogo ao encontro de uma unidade da Federação.

Outra característica da federação brasileira é a sua indissolubilidade, inexistindo direito de secessão como nas confederações. Tal indissolubilidade é protegida constitucionalmente em cláusula pétreia, no artigo 60 em seu inciso I do parágrafo 4, *in verbis*:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

(...) (grifos nossos)

A federação brasileira é uma das mais complexas do mundo por trazer em sua constituição a autonomia municipal. Tal característica está prevista na Carta Magna, nos artigos 29 e 30. Os municípios não influenciam no Estado Federal, por não integrarem o Congresso mas, possuem *poder constituinte decorrente* (CARRAZZA, 2013), isto é, votam suas leis orgânicas e se autogovernam, obedecendo os princípios jurídicos estabelecidos na Constituição. Ou seja, para Carrazza, estes não compõem a federação mas ocupam posição privilegiada no cenário jurídico do país, por sua grande autonomia.

As questões relacionadas à geração, partilha e desembolso de recursos financeiros são fundamentais para o desempenho dos sistemas federais e denotam a verdadeira divisão de poderes (ANDERSON, 2009). O autor ressalta que os incentivos fiscais podem ser saudáveis pela competição entre entes federativos na área fiscal e do gasto, mas geram o risco de atrair investimentos para locais ineficientes, resultando em perda ou mau uso dos recursos.

Anderson (2009) ressalta que diversos economistas argumentam que se deve minimizar a possibilidade de utilização da competição fiscal para influenciar pessoas físicas e jurídicas a se instalarem em determinada área. Em contrapartida, economistas de escolas distintas argumentam que a competição fiscal entre entes pode promover melhores políticas. Dentre as vantagens de atribuir mais competência tributária aos diversos entes, está a responsabilização de cada governo pelo dinheiro arrecadado e gasto e controle por seus respectivos eleitores.

No Brasil, o Governo Federal, os Estados e Municípios possuem competência para instituir tributos. Novamente, trata-se de poder de tributar limitado e relativo, que deve observar os princípios constitucionais. Um exemplo de tal limitação é a impossibilidade dos municípios reduzirem sua alíquota de ISS abaixo de 2%, quer diretamente, quer por concessão de reduções de base de cálculo, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF - na ADPF 189, abordada mais detalhadamente na sequência deste trabalho.

2.2. Divisão Constitucional De Competências Tributárias Entre Os Entes Federados No Brasil

A competência tributária é uma das faculdades estabelecidas pelo constituinte e que compõe a competência legislativa, isto é, aptidão das pessoas políticas para instituir regras jurídicas (CARVALHO, 2019). Ela não se confunde com a capacidade tributária ativa. Para Paulo de Barros Carvalho, uma coisa é o poder de legislar, instituindo e alterando a norma jurídica e regulando os expedientes necessários para seu funcionamento; outra é integrar a relação jurídica como sujeito ativo. Schoueri (2024) diferencia, ainda, a competência tributária da competência legislativa tributária, isto é, a de legislar sobre direito tributário.

Portanto, o estudo da competência tributária é anterior à existência do tributo e de sua capacidade de se colocar na posição de sujeito ativo, estando a primeira no plano constitucional e possui as seguintes características: (1) privatividade, (2) indelegabilidade, (3) incaducabilidade, (4) inalterabilidade, (5) irrenunciabilidade e (6) facultatividade do exercício.

Segundo Schoueri (2024), o estudo do sistema tributário brasileiro revela a opção do constituinte por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos.

Ensina Segundo (2013) que a Constituição Federal define a competência tributária nos artigos 145 a 156. Iniciando pelo artigo 145 que dispõe genericamente, da instituição de impostos, taxas, contribuições de melhoria por União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Segundo o autor, todos os entes federativos tem competência para instituir taxas e contribuições de melhoria, segundo sua competência material para exercer o poder de polícia, prestar serviços públicos ou realizar obras públicas, de acordo com a delimitação constitucional - a exemplo dos arts. 21, 23, 25, § 1º e 30.

O autor discorre que os artigos 148 e 149 da Constituição tratam de tributos que, em regra, somente a União tem a competência para instituir, quais sejam: os empréstimos compulsórios e as contribuições, exceto as contribuições previdenciárias de regime próprio instituído pelos demais entes, e da contribuição “de iluminação pública”, de competência municipal (art. 149-A).

Já os artigos 153 a 156, tratam da competência tributária impositiva para instituir impostos. A União tem sua competência estabelecida em três seções. Em uma delas, está o art. 153, na segunda o art. 177 (CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) e, na terceira, o art. 195. Especificamente com relação aos tributos indiretos mais relacionados ao consumo (alvo da EC 132), tem-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

(...)

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. (grifos nossos)

Em destaque no excerto anterior, a base constitucional que permitiu a instituição de PIS e COFINS (alínea b do inciso I), além da base constitucional trazida pela reforma tributária de 2023 (inciso V), que permitirá a instituição da CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços.

A competência tributária dos Estados está definida no art. 155, qual seja:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

E, por fim, a competência tributária municipal é a seguinte:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Assim, o constituinte optou pela existência de competências tributárias privativas à União, Estados e Municípios, como característica da federação brasileira.

Schoueri (2024) ensina que a discriminação de competências de 1988 não é decorrente de análise lógico-racional da realidade econômica. É, na realidade, uma mera repartição de impostos a partir de aspectos históricos e políticos. Os impostos foram distribuídos entre as pessoas jurídicas de direito público, com base na realidade preexistente. O autor menciona que na época da constituinte, havia pretensão de fundir o ISS ao ICM para a criação de um IVA - imposto sobre valor agregado, nos moldes do tributo criado pela EC 132/2023 - o que encontrou forte oposição dos municípios, que consideravam que o ISS era seu direito histórico. A consequência deste *lobby* dos municípios foi a criação de figuras juridicamente distintas sobre fenômenos econômicos inseparáveis.

Ponto importantíssimo a respeito da divisão constitucional de competência está nos artigos 157 a 162 da Constituição. Trata-se da repartição das receitas tributárias, em que se define a partilha do produto de sua arrecadação com certos tributos (imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados) com Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Adicionalmente, a Constituição estabeleceu o dever dos Estados dividirem com os Municípios de seu território parcela da arrecadação de impostos estaduais, ICMS e IPVA (SEGUNDO, 2023).

Como será abordado mais adiante, tal partilha é fundamental para garantir a existência de recursos financeiros, porquanto pressuposto da autonomia dos entes.

2.3. A Crise Federativa Pós Cf 88

Em seu livro “Democracia, federalismo e centralização no Brasil”, Marta Arretche (2012) mostrou o papel da União e mecanismos para promoção da autoridade do governo central brasileiro, gerando uma federação bastante centralizada, em um movimento iniciado nos anos 1930. Especificamente após a Constituição Federal de 1988, destaca-se que as mudanças legislativas causaram o fortalecimento do controle do governo central e fortaleceram a hierarquia deste, gerando um regime “...estreitamente administrado, não distinto daquele encontrado em muitos sistemas unitários” (RODDEN apud ARRETCHÉ, 2012).

A autora ressalta que as elites políticas do governo central se aproveitaram da crise fiscal para, mais notadamente pós Plano Real, implementar medidas de controle federal. Cheiub, Figueiredo e Limongi (*apud* ARRETCHE, 2012) atribuíram à baixa coesão das bancadas estaduais e à limitada influência dos governadores nas votações parlamentares como catalisadoras para a aprovação dessas medidas.

Mais adiante, Arretche selecionou e analisou todas as iniciativas legislativas de interesse federativo votadas no Congresso de 1989 a 2006, examinando seu conteúdo e identificando as matérias (i) que afetaram receitas de Estados e municípios; (ii) em que a legislação federal afetou a autonomia decisória dos demais entes federados na arrecadação de impostos; (iii) em que a legislação federal afetou a autonomia decisória dos demais entes federados no exercício de sua própria competência; (iv) em que a legislação federal afetou a autonomia decisória dos demais entes federados na decisão de alocação de receitas. A autora narrou que, em 1995, ocorreu o auge das violações federativas realizadas pela União ante os municípios, a partir de uma série de medidas.

O resultado foi compilado pela autora no quadro a seguir.

Tipo de matéria	Legislação	Efeito sobre a CF 88	Unidades Federativas afetadas	Mandato presidencial da aprovação
Retenção de receita	FSE - fundo social de emergência FEF - fundo de estabilização fiscal	Reverte	Penaliza fortemente as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e penaliza os municípios	Itamar Franco Fernando Henrique 1
Legislação sobre impostos dos governos subnacionais	Lei Kandir Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) Imposto sobre pedágios Incidência do ISS Taxa de iluminação pública	Complementa	Penaliza os Estados exportadores	Fernando Henrique 1 Fernando Henrique 2
Legislação sobre políticas dos governos subnacionais	Lei de Concessões Lei de Licitações Lei de Diretrizes e Bases (LDB) Administração Pública Contratação de servidores Estatuto da Cidade Remuneração e subsídios Legislativos municipais Gás canalizado Previdência Criação de municípios	Complementa	Todas as unidades federativas	Fernando Henrique 1 Fernando Henrique 2
Legislação sobre gastos dos governos subnacionais	Lei Camata Fundef/Fundeb (Fundo de manutenção e desenvolvimento da educação básica e de valorização do magistério) Vinculação da saúde Regimes previdenciários Precatórios Fundo de combate à pobreza Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)	Reverte	Todas as unidades federativas	Fernando Henrique 1 Fernando Henrique 2 Lula

QUADRO 1: matérias de interesse federativo segundo características selecionadas - 1989 a 2006 (ARRETCHÉ, 2012)

Dentre as medidas com impacto federativo nos anos 1990, as mais frequentemente criticadas são o FSE, FEF e a DRU. Essas foram medidas de gestão fiscal, cujos detalhes constam a seguir.

- **Fundo Social de Emergência (FSE):** criado pela Emenda Constitucional nº 1/1994 e com vigência entre 1994 e 1995, possuía o objetivo de combater o déficit fiscal e promover a estabilidade econômica. Funcionava com a desvinculação de 1% da receita líquida da União de modo automático, isto é, não dependia de aprovação prévia. Os recursos desvinculados não podiam ser utilizados para transferências a Estados e Municípios, nem para pagamento de dívidas, despesas com pessoal e encargos sociais. O Congresso Nacional definiu os critérios para a aplicação dos recursos, priorizando áreas como saúde e educação, visando ações emergenciais.

- **Fundo de Estabilização Fiscal (FEF):** criado em 1996 pela EC 10, teve vigência de 1996 a 1999 (com prorrogação) e seu objetivo era combater o déficit fiscal e promover a estabilidade econômica. Causou a desvinculação de 0,5% da receita líquida da União.

- Por fim, a medida mais criticada, a **DRU - desvinculação de Receitas da União:** foi criada pela Emenda Constitucional nº 27/2000 e teve vigência de 2000 a 31 de dezembro de 2016 (com prorrogações). Seu objetivo era ampliar a flexibilidade na gestão fiscal e garantir a sustentabilidade das políticas públicas, dando mais concentração de poder à União. Funcionava por meio da desvinculação de 2,5% da receita líquida da União e permitindo a livre aplicação dos recursos, exceto para despesas com pessoal e juros da dívida. A desvinculação era automática, mas dependia de aprovação prévia pelo Congresso Nacional a cada ano. Historicamente, gerou críticas e debates sobre a transparência e a efetividade da aplicação dos recursos, devido à ampla liberdade de aplicação.

As medidas acima, em conjunto, afetaram negativamente as receitas de Estados e municípios (ARRETCHE, 2012), revertendo parcialmente a centralização de recursos financeiros que a União deveria repassar aos demais entes e contrariando o constituinte originário.

Para além das medidas citadas, a União ampliou seu poder financeiro por meio de criação de receitas sem necessidade de redistribuição e partilha, sendo elas a CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido), a COFINS, a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira) e a CIDE.

De modo comparável à reforma da tributação do consumo de 2023, a Lei Kandir e as leis do ISS apresentaram intromissão na legislação dos impostos estaduais e municipais, centralizando suas regras e impondo limitação de autonomia a esses entes.

Em outras palavras, a concentração de poder na União Federal em detrimento de Estados e municípios, e a limitação de campo legislativo desses é um movimento iniciado após a edição da Constituição, que teve seu aprofundamento na década de 1990, em especial em 1995.

A federação brasileira teve origem em um Estado unitário, posteriormente fragmentado num movimento de dentro para fora e concentra poderes e competências na União, com maior grau de centralização. É o que se conhece como Federação Centrípeta. Tal modelo difere da Federação Centrífuga, como o caso norte-americano, originado com a união de Estados soberanos “de fora para dentro”, com distribuição de competências e poderes de forma de modo a dar mais autonomia a estes Estados-membros e menor grau de centralização.

Tais conceitos foram emprestados da Física, representando uma força com sentido para o centro do movimento circular (centrípeta) e outra força com sentido para fora do centro (centrífuga). São, na teoria Física, forças iguais, mas com sentidos opostos e que simbolizam o que tem ocorrido na federação brasileira nas últimas décadas. Abrucio distingue tais modelos como *hold together* (descentralização do centro para os Estados) e *come together* (os Estados se reúnem em um pacto).

Ao discorrer sobre a autoridade jurisdicional da União, Arretche ressaltou:

Os formuladores da Constituição não parecem ter pretendido limitar as iniciativas legislativas da União. No mesmo ato em que aprovaram um modelo de Estado federativo que transferia competências sobre a execução de políticas públicas para os governos subnacionais, aprovaram dispositivos constitucionais que davam ampla autoridade à União para legislar sobre essas mesmas políticas. Nem parecem ter pretendido construir um Estado federativo em que os governos subnacionais tivessem autoridade exclusiva para legislar e executar suas próprias políticas. Longe de criarem uma federação com um centro limitado, conferiram amplos poderes jurisdicionais à União.

Especialmente sobre a autonomia no âmbito do direito financeiro, a pesquisadora complementa:

Em resumo, as preferências dos constituintes já haviam sido dirigidas no sentido de atribuir à União autoridade para legislar sobre as regras segundo as quais Estados e municípios arrecadariam seus próprios tributos, bem como as regras as

quais os governos subnacionais executariam parte importante das políticas descentralizadas. (grifos nossos)

Em destaque no excerto acima, a conclusão da autora guarda similaridade com o que ocorreu na aprovação da EC 132/2023 e na proposição do PLP 68/2024, com total protagonismo do governo federal na proposição, condução e aprovação das normas.

Outra crítica orbita no fato de que as regras de tramitação de matérias legislativas que impactam a forma federativa e afetam os interesses dos demais entes possuem as mesmas regras de tramitação de qualquer outro tipo de matéria.

Mesmo em aprovação de emendas à Constituição, o mais importante tipo de alteração ao ordenamento jurídico do país, a maioria de 60% (3/5) em quatro turnos (dois em cada casa do Congresso, sendo os segundos turnos praticamente simbólicos), são suficientes. Arretche (2012) destaca que tais exigências são menores comparativamente a outros países em que comumente se exige *supermaioria*. Além disso, há limitadas oportunidades institucionais para veto pelos governos subnacionais.

Arretche (2012) prossegue sua narração dos fatos ocorridos desde a CF 88, ponderando que a existência de uma agenda ampla de reformas federativas combinada com a coalizão majoritária no centro, concretizada em 1995, culminou na ampliação dos poderes da União sobre as políticas de Estados e municípios, em que “*um centro forte tornou-se ainda mais forte; 1988 facilitou 1995.*”

Sobre a questão legislativa de impostos estaduais e municipais, Arretche destaca que, apesar de interpretações de que a Constituição deu ampla autonomia tributária a Estados e municípios, tais interpretações ignoram os aspectos centralizadores da Carta Magna. Para ela, os entes passaram a ter autoridade somente para fixação de alíquotas de seus próprios impostos, já que as leis federais são o instrumento de normatização das condições de arrecadação e base de incidência de tais impostos.

Desde o governo de Fernando Henrique Cardoso já havia iniciativa para transformar a estrutura tributária de 1988 e federalizar o ICMS, criando um único imposto de valor agregado federal uniforme, como na PEC 175/1995. O mesmo ocorreu nos primeiros anos do governo Lula, com as PECs 255/2004 e 285/2004.

Em seu livro, Arretche traz em conjunto com Daniel Vazques e Sandra Gomes importantes conceitos, fundamentais para a análise das relações verticais na federação, da centralização/descentralização e da autonomia. Na opinião dos autores, a descentralização de competências (*policy-making*) não se confunde com a autonomia decisória dos entes federados implementarem as políticas sob sua competência (*policy decision-making*). Também diferenciam a descentralização política (autoridade política do governo local) da descentralização fiscal (autonomia para obter e gastar recursos próprios). A CF 88 foi concebida originalmente com a combinação de autonomia política dos Estados e municípios com a sua autonomia fiscal.

A centralização da capacidade decisória ocorre em matéria orçamentária: a média dos gastos com educação nos municípios representou 30% do gasto total em 2006; já a saúde, 24%. Tal fato é explicado não pela autonomia decisória dos municípios, mas pelas regulações federais orçamentárias que estabelecem o mínimo de 25% e 15% das receitas para educação e saúde, respectivamente. De modo ainda mais controlado, as leis federais estabelecem as prioridades nos gastos, na saúde por exemplo, a priorização de programas de atenção básica, saúde preventiva e distribuição gratuita de medicamentos. O mesmo se repete na educação, previdência municipal, gastos com pessoal e assim por diante.

Assim, parte expressiva das decisões de gastos dos governos subnacionais é definida por uma regulação federal, não pelas prioridades locais, pelo mercado ou pelos cidadãos eletores. Por outro lado, a execução das políticas é normalmente responsabilidade dos entes subnacionais, como exposto no quadro a seguir.

	Normatização	Financiamento	Execução
Educação	Federal	Estados e municípios Vinculação de gasto	Estados e municípios
Saúde	Federal	Transferências federais Vinculação de gasto	Estados e municípios
Habitação popular	Federal	Transferências federais Receitas próprias	Estados e municípios
Saneamento	Federal	Transferências federais Receitas próprias	Estados e municípios
Transferência de renda	Federal	Federal	Estados e municípios (cadastramento)

**QUADRO 2: distribuição intergovernamental de funções em políticas selecionadas - Brasil
(ARRETCHE, 2012)**

Dentre os fatores que ocasionam esse desbalanceamento, podemos citar a centralização na União da competência para estabelecer a maior parte das contribuições, a maior flexibilidade para legislar por medidas provisórias, a possibilidade de desvinculação de receitas e o descontrole financeiro de muitos estados e municípios.

Em suma, a crise na federação brasileira não é decorrente de ato isolado, mas uma formação institucional que paralisa os entes subnacionais do ponto de vista de gasto, arrecadação e capacidade decisória. Granado (2010) menciona que geralmente em uma federação, os entes apresentam autonomias relativas e não é possível estabelecer a soberania entre estes entes. Contudo, o caso brasileiro difere pois é possível observar um desequilíbrio federativo causado por diversos fatores como concentração de arrecadação e excesso de competências privativas, que resultam em um empoderamento da União frente aos demais entes.

Outro ponto chave na questão é a origem da receita destes entes, descrita no tópico a seguir.

2.3.1. Financiamento Dos Municípios E Políticas Nacionais De Redução Das Desigualdades E Receita

A consequência da homogeneidade da competência tributária dos entes subnacionais, isto é, da limitação na capacidade para instituir e coletar impostos livremente, mesmo que seus cidadãos aceitassem pagá-los, é a necessidade de complemento das receitas destes entes. Para os municípios isto ocorre por diversos instrumentos constitucionais, destacando-se (1) o FPM - Fundo de Participação dos Municípios, federal - (2) a partilha de ICMS e IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), em âmbito estadual e (3) as transferências condicionadas universais, que são vinculadas a políticas específicas como promoção de ações de saúde, dentre outras.

O FPM é composto por uma porcentagem da receita de Imposto de Renda e IPI, com 10% distribuído entre as capitais e o restante entre as demais cidades, calculado com base na população e renda *per capita* do respectivo Estado.

A falta de receita própria dos municípios brasileiros faz com que as transferências sejam fundamentais para a sua existência. Dados do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, criados pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro para avaliar a gestão fiscal dos municípios brasileiros concluiu que do ponto de vista orçamentário, a imensa maioria está em situação problemática.

No aspecto que toca a forma federativa, o índice IFGF Autonomia, que verifica se as receitas do próprio município cobrem os custos de manutenção da Câmara dos Vereadores e a estrutura administrativa da prefeitura, chegou a conclusões alarmantes: do total de 5.560 municípios no Brasil, 28% (ou 1.570) não gerou localmente receitas o suficiente para cobrir tais custos em 2022. O quadro abaixo demonstra a situação.

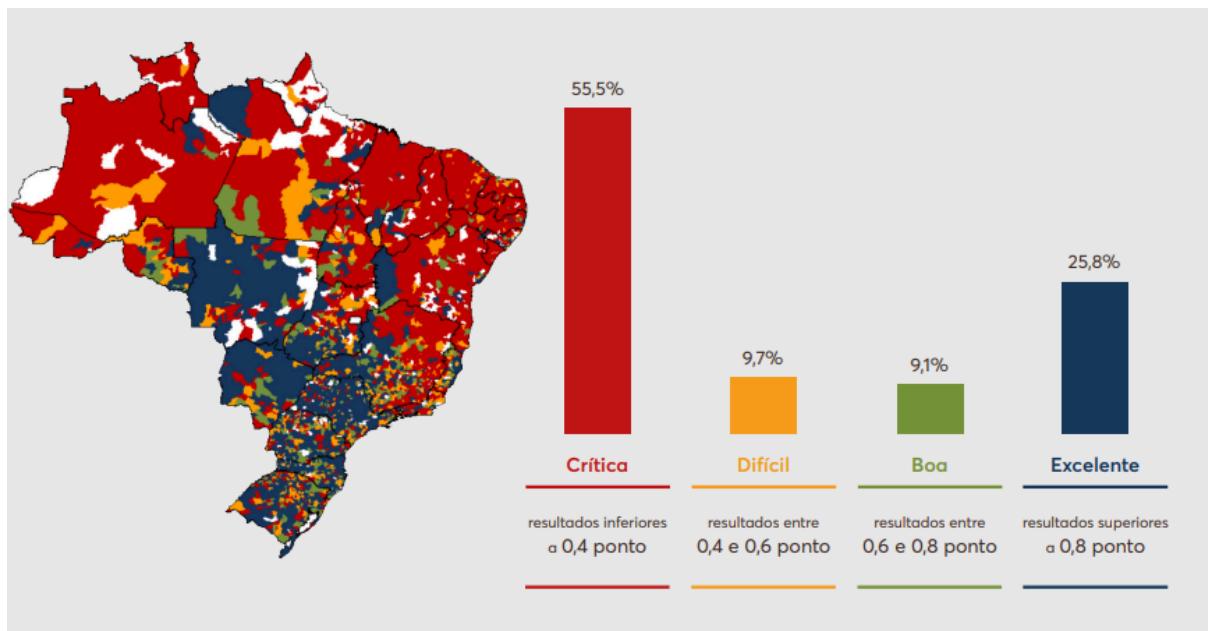


FIGURA 1: distribuição do IFGF Autonomia (IFGF, 2023)

A federação brasileira não pode ser descrita como autárquica e descoordenada, Arretche (2012). Para a autora, mais autonomia aos entes federados e a livre competição derivada da autonomia tributária e legislativa plena, o que resultaria em uma redução do gasto social, com o esforço de redução de pobreza para atração de contribuintes ricos e mais investimento em infraestrutura.

Em vez disso, os gastos prioritários dos entes federados se concentram em saúde e educação, privilegiando os mais pobres, como consequência do papel de regulamentação e supervisão exercido pela União Federal. A autora prossegue narrando que o federalismo competitivo geraria desigualdade nas receitas, o que não ocorre em função das políticas desenvolvimentistas e redistributivas federais.

Assim, a autora conclui que existe uma necessidade forçada de escolha entre redução de desigualdades regionais e a competição e plena autonomia dos governos locais. Por fim, ela entende que o controle exercido pela União reduz a plena autonomia de alocação de gastos locais pois se assentam na crença de que os governantes locais dificilmente destinariam suas receitas a programas sociais.

No mesmo sentido, Abrucio (2022) descreve que a federação brasileira tem das origens até hoje o desafio histórico e o dilema entre a construção da

democracia e o combate às desigualdades. Em alguns polos empresariais pelo Brasil, a plena competição entre Estados e municípios gerou conflitos e as chamadas “guerras fiscais”, que serão analisadas a seguir.

2.4. Os Conflitos De Competência Contemporâneos Em Matéria Tributária

O cenário brasileiro traz a complexidade decorrente das diferentes competências federativas supramencionadas, quer da União, dos Estados e dos municípios. Tal complexidade por vezes gera conflito, como no caso analisado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 688.223/PR (Tema 590) em que disputou-se a incidência estadual e municipal sobre o licenciamento de programa de computador (*software*).

O tema central do RE 68.223 é a disputa entre a cobrança do ISS ou do ICMS sobre o licenciamento ou a cessão de uso de *softwares* desenvolvidos sob encomenda para clientes. A recorrente, TIM Celular S/A - contestou a cobrança de ISS pelo município de Curitiba sobre este tipo de operação, argumentando que sua atividade principal era de telecomunicações, que a cessão de uso era apenas um complemento à atividade principal e que a tributação deveria ser pelo ICMS e não pelo ISS.

Embora o RE 688.223 tenha se concentrado na disputa entre a recorrente e o município de Curitiba, a decisão do STF também trouxe impacto para os Estados. Do lado estadual, a defesa pela classificação de licenciamento de *software* como sujeito ao ICMS, pelo notável crescimento do setor e potencial no aumento de arrecadação.

Pela perspectiva municipal, a incidência do ISS se justificava pela inclusão de tal materialidade na lista de serviços da Lei Complementar 116, que regulamenta o imposto. Do mesmo modo que os Estados, havia defesa dessa posição em função do potencial arrecadatório.

Apesar da recorrente ser contribuinte do ICMS em tal materialidade, o que traria maior custo do que a arrecadação de ISS em função da alíquota superior,

diversos outros contribuintes demonstraram preocupação com os rumos do julgamento e dos impactos no gasto tributário das empresas.

Ao final, o STF decidiu por maioria que a incidência do ISS sobre o licenciamento ou cessão de softwares personalizados é constitucional, com fundamento nos seguintes pontos:

- decisões prévias da Corte de que o licenciamento e a cessão de softwares, configuram serviços e não venda de mercadorias.

- inclusão de licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive os de desenvolvimento sob encomenda em subitem específico da lista de serviços da LC 116.

- entendimento da Corte de que o licenciamento de software é uma operação mista cuja preponderância é de um fazer humano, o que justificaria a cobrança do ISS.

Deixando de lado críticas à posição da Corte, que optou por classificar como “obrigação de fazer” uma operação que na verdade envolve o licenciamento de direito de uso ou de exploração, regulado pela Lei do Software, é importante notar que o pano de fundo do caso é a disputa arrecadatória entre Estados e municípios.

Tais disputas não são exclusivas de entes federados em planos distintos. A chamada guerra fiscal entre entes federados (Estados contra Estados/Municípios e Municípios entre si), com o objetivo de atrair empregos e receita para seus territórios com benefícios fiscais e alíquotas mais atraentes, causou disputas entre municípios, como o caso de São Paulo e seus vizinhos Osasco e Barueri. Para reduzir ou mitigar tais disputas, a Emenda Constitucional 37/2002 instituiu alíquota mínima de 2% para o ISS.

Na ADPF 189, o STF analisou a constitucionalidade de lei municipal de Barueri que reduzia a base de cálculo do ISS para menos de 2%, mínimo estabelecido no artigo 88 do ADCT. Para o Distrito Federal, opositor da lei municipal em disputa, tal redução de base de cálculo traria prejuízos aos demais municípios,

gerando uma espiral de reduções de base e de arrecadação para atrair empresas para o seu território.

Curiosamente, o município de Barueri argumentou em sua defesa que, apesar de o texto constitucional determinar que a união indissolúvel dos estados e municípios compõe a República Federativa do Brasil, disposições de outros artigos da Constituição evidenciaram que os municípios não integram a Federação e por isso não haveria qualquer ofensa ao princípio da igualdade dos entes federativo. Adicionalmente, defendeu que os municípios possuem autonomia de organização de governo e de estabelecimento do próprio ordenamento jurídico, o que não resultaria na inclusão como ente federado.

A decisão final do STF foi pela inconstitucionalidade da medida, tanto pela violação ao disposto no ADCT, quanto pela usurpação de uma competência da União, além dos impactos nocivos aos demais municípios e danos ao pacto federativo.

Os dois casos citados não são os únicos na seara do conflito de competência entre entes federados e guerra fiscal. São diversos os exemplos nos últimos trinta anos, como:

- Indústria automobilística: guerra entre Estados para atrair montadoras de automóveis por meio de isenções fiscais, com expoentes como a Ford na Bahia, o grupo Stellantis (Fiat, Jeep e RAM) em Pernambuco, a Caoa (Chery e Hyundai) em Goiás e a Mitsubishi neste último Estado.

- Indústria do Salmão: o Estado do Espírito Santo ofereceu incentivos fiscais para a criação de um polo de produção de salmão, causando críticas pelos demais.

- Serviços digitais e bancários: guerra entre municípios para atração de serviços bancários e digitais (como *data centers*), com expoentes como Barueri e Osasco atraindo instituições financeiras e empresas de tecnologia.

Em suma, ainda que o país conte com algum nível de competição e guerra fiscal (como os exemplos mencionados), ao longo das últimas décadas o STF caminhou no sentido de evitar abusos nocivos aos interesses do erário, como a

excessiva redução da tributação (no caso do ISS), a necessidade de convalidação de benefícios fiscais estaduais e a tentativa de racionalização do sistema. Por isso, conclui-se que os entes possuem uma autonomia mitigada em matéria tributária.

3. A ESSÊNCIA DO PACTO FEDERATIVO CONSTITUCIONAL

Neste capítulo, o autor faz um sobrevoo na doutrina e jurisprudência para identificar os elementos que caracterizam o pacto federativo constitucional brasileiro, com enfoque para as questões de direito financeiro.

3.1. Entendimento Doutrinário Sobre O Significado Do Pacto Federativo

Inicialmente, cabe ressaltar que uma das principais críticas de juristas à EC 132/2023 é a violação ao pacto federativo pela retirada de competências tributárias dos Estados e municípios.

Neste sentido, Segundo (2023) ensina que nem sempre a atribuição de competências tributárias basta para garantir a autonomia dos entes de uma federação. Isso porque, na essência, o tributo é uma transferência de riqueza da iniciativa privada para os cofres públicos e, naqueles locais em que houver pouca riqueza, haverá consequente baixa arrecadação tributária. O autor exemplifica casos de municípios situados em região mais pobre da federação, em que há poucas empresas prestadoras de serviço e poucas mercadorias são vendidas, há poucas propriedades, pouca renda auferida e assim por diante, caso em que mesmo que o município detivesse competência para estabelecer tributos sobre todas estas materialidades, suas receitas seriam pouco expressivas.

Assim, a repartição de receitas tributárias é uma forma de (i) garantir receita aos entes federativos e (ii) reduzir desigualdades sociais e regionais. O autor prossegue conceituando um gênero denominado divisão de rendas tributárias, da qual fazem parte as receitas de tributos de competência atribuída constitucionalmente e as receitas oriundas da partilha. Para ele, esta partilha é essencial às federações e, naturalmente, consta do texto constitucional.

Segundo prossegue detalhando as características de uma federação, em que há autonomia dos entes, podendo os Estados-membros e municípios se

autogovernar de modo autônomo ao poder central, com poderes de eleição, legislativos e de implementação das políticas públicas. Contudo, a autonomia pressupõe a existência de recursos financeiros, ou seria meramente ornamental.

Já Schoueri (2024) entende que, de pronto, não haveria razão para a repartição de competências tributárias já que estas não são o requisito de um sistema federal, mas sim a exigência de autonomia financeira. O autor propõe, como parte da autonomia financeira, a diferenciação de discriminação de rendas da discriminação de competências. Assim, o constituinte originário poderia não ter concedido qualquer competência tributária e ainda assim instituir uma forma federativa plena.

Reverbel (2008), por sua vez, problematiza o federalismo brasileiro ao dizer que este é o nome sem realidade, em contraposição ao período do império do Brasil, que foi a verdadeira realidade sem o nome. Para ele, abstraindo-se o nominalismo do texto constitucional, deve-se concluir que o país está mais próximo a um Estado unitário centralizado, ou até mesmo um Estado unitário com pouca descentralização ao poder local, e não propriamente uma forma federativa de Estado. Tal conclusão se baseia na magnitude das competências reservadas à União, ausência de competição entre Estados, apresentando um modelo em que não há nem competição nem cooperação.

Carrazza (2013) critica aqueles que entendem que há relação hierárquica entre governo central e locais. O que há, na opinião do autor, são feixes de competência distintos recebidos da própria Constituição. O autor destaca em seu livro a importância da distinção de competências tributárias, entendendo que:

...nossa *Carta Magna* estruturou o País sob a forma de Federação e, **para reforçá-la**, repartiu as competências legislativas (inclusive as tributárias) entre União e os Estados-membros.
(grifos nossos)

Em destaque na citação, a escolha de palavras de Carrazza: a repartição de competências (inclusive as tributárias) não foi feita de modo basilar na forma federativa brasileira, mas como reforço dela. Assim, pode-se concluir que, da

perspectiva doutrinária, o pacto federativo não se dá em um ponto fixo, mas em um espectro que reúne diferentes características, dentre as quais pode ou não constar a atribuição de competência tributária a todos os entes, mas definitivamente deve constar a autonomia deles (relativa, frise-se).

Lewandowski (2018) entende que a característica mais relevante do Estado federal, ou aquela com maiores consequências práticas juntamente com a distribuição de competências é a atribuição de rendas próprias aos entes federados. Para ele, é indispensável a contrapartida financeira aos entes, para pleno exercício da autonomia e atribuições, o que é entendido por autonomia financeira. O autor, atualmente Ministro do Supremo Tribunal Federal, também compartilhou seu entendimento em um dos julgamentos que abordam o pacto federativo brasileiro, a ser detalhado a seguir.

3.2. Entendimento Jurisprudencial Sobre O Significado Do Pacto Federativo

No Recurso Extraordinário 572.762-9 Santa Catarina (Tema 42), o STF tratou de questões relacionadas à retenção de parcela do ICMS a ser distribuída pelos Estados aos municípios, decorrente da concessão de incentivos fiscais estaduais. A decisão da Corte foi pela inconstitucionalidade da decisão e pelas justificativas a seguir.

- Violação da autonomia municipal, pois a retenção do imposto pelo Estado interfere na autonomia de gestão de recursos e execução de políticas públicas pelos municípios.

- Prejuízo aos municípios, pela diminuição de sua receita, prejudicando a oferta de serviços públicos essenciais.

- Desequilíbrio na repartição de receitas tributárias, violando-a.

O Ministro Lewandowski, relator do caso, destacou em seu voto que a CF 88 adotou o federalismo cooperativo, em que as competências e atribuições dos

diferentes entes estão entrelaçadas e cujas características são de repartição vertical (diferentes entes) e horizontal (diferentes poderes) de competências, aliada à partilha dos recursos financeiros. Importante destacar um excerto de seu voto, qual seja:

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

Além disso, o Ministro cita em seu voto lição de Kiyoshi Harada:

No imposto de receita partilhada há, necessariamente, mais de um titular, pelo que cabe à entidade contemplada com o poder impositivo restituir e não repassar a parcela pertencente à outra entidade política. O imposto já nasce, por expressa determinação do Texto Magno, com dois titulares no que tange ao produto de sua arrecadação.

O fato de o Estado-membro deter a competência tributária em relação ao ICMS não lhe confere superioridade hierárquica em relação ao município no que tange à participação de cada entidade no produto de arrecadação desse imposto. A Carta Política já partilhou o produto de arrecadação desse imposto na proporção de 75% para o Estado-membro, titular da competência impositiva, e 25% para os Municípios, prescrevendo no parágrafo único do art. 158 os critérios para creditar as parcelas cabentes às comunas (...) (grifos nossos)

O Ministro Lewandowski entende que, caso o Estado, ente que arrecadou o imposto, maneje-o arbitrariamente, haverá grave ofensa ao pacto federativo, pois tal imposto integra *de jure* o patrimônio municipal.

No mesmo sentido votou o Ministro Ayres Britto, argumentando que “não se pode falar em autonomia municipal sem autonomia tributário-financeira” e

ressaltando que a essa autonomia é basilar para a autonomia político-administrativa de todos os entes federados.

O entendimento firmado neste julgado foi aplicado por diferentes Ministros e turmas da Corte, em inúmeros outros julgados, dentre os quais: RE 477.854-ED, RE 499.613-AgR, RE 531.566-AgR, RE 548.018-AgR, AI 665.186-ED, STA 451-AgR, ADI 4.597-MC, RE 478.753 AgR, RE 535.135-AgR, ARE 664.844-AgR, RE 607.100 AgR, RE 695.421AgR, RE 726.333 AgR e RE 991.329.

Em todos os julgados citados a Suprema Corte brasileira enfatizou a importância da autonomia financeira para que o pacto federativo seja respeitado e mantido, e a limitação daqueles que arrecadam impostos e distribuem (titulares principais) para outros entes poderem renunciar, diferir ou se apropriar de tais receitas compartilhadas.

Já a tão criticada desvinculação das receitas da União (DRU - vide capítulo 2.3 deste), também teve sua constitucionalidade analisada pelo STF, na ADPF 523/DF. Nela, também conhecida como ADPF das receitas desvinculadas, a repartição das receitas entre entes foi analisada.

Na alegação dos recorrentes, 24 governadores, a DRU violaria o princípio federativo e padeceria de inconstitucionalidade por retenção indevida de recursos que deveriam ser repassados aos demais entes. Por unanimidade, a DRU foi considerada constitucional com base nos seguintes pontos:

- O mecanismo é constitucional, previsto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.
- A União deve observar os princípios orçamentários e de responsabilidade fiscal ao definir a destinação das receitas desvinculadas.
- A DRU não violaria o princípio federativo, por não implicar na centralização de receitas nem na diminuição da participação dos estados e municípios na arrecadação tributária.
- A DRU é um mecanismo transparente e previsto na lei, em que fração da arrecadação tributária tem destinação específica conferida pela Constituição, vinculando-a a órgão, fundo ou despesa.

Pela jurisprudência citada, depreende-se que a autonomia financeira dos entes deve ser respeitada, limitando-se a possibilidade de guerra fiscal em benefício do pacto federativo. Ou seja, há o balanceamento entre a importância a autonomia individual dos entes e a harmonia da federação como um todo.

Assim como outros princípios, a autonomia prevista no princípio federativo não é absoluta e pode haver limitação da competência local pelas normas gerais.

4. PANORAMA GERAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Concebido nos anos 1960 e com vigência a partir de 1967, pelo Código Tributário Nacional (CTN), que estabeleceu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o Sistema Tributário Nacional não sofreu mudanças estruturais nas últimas décadas.

Segundo Schoueri (2024), a afirmação de que haveria diversas fontes de tributação não é exata, pois, segundo o autor, todo tributo incide sobre a renda. Há, contudo, diversas manifestações da renda: auferida, poupada, consumida, isto é, diversos momentos em que se pode tributar a renda.

Ou seja, a repartição constitucional de rendas tributárias ocorre por seu efeito econômico, não por diversas fontes. Schoueri conclui que se reparte os momentos em que a tributação ocorre para que todas as pessoas jurídicas de direito público não tributem, simultaneamente, a renda. Assim, para o autor, o constituinte brasileiro quis evitar a concentração de incidências tributárias numa única manifestação da capacidade contributiva.

Este trabalho concentrou-se na análise da chamada tributação sobre o consumo, ou a tributação sobre a renda consumida. Trata-se de tributação indireta que ocorre quando do cumprimento de uma obrigação de dar ou de fazer.

Ainda sobre a evolução do Sistema Tributário Nacional, a partir de 1967, destaca-se a criação do Programa de Integração Social (PIS), incidente sobre o faturamento mensal das empresas e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Também foram relevantes a incorporação à base de incidência do ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias - impostos sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, serviços de comunicações e de transporte interestadual. Houve a ampliação da base de incidência do ISS por meio do aumento da lista de serviços tributáveis e benefício aos municípios com o aumento do percentual de participação na arrecadação do ICMS.

Já no início dos anos 1990, foram criadas contribuições sociais para diversificação das bases de financiamento da seguridade social, permitindo que

estas recaíssem sobre a receita e sobre o lucro das empresas e não mais somente sobre os salários. Por fim, a última “quase reforma” na tributação indireta brasileira foi a instituição da cobrança não cumulativa do PIS e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Assim, o Brasil compôs sua tributação indireta de modo dramaticamente diferente do padrão global, em que geralmente se adota um único tributo sobre o consumo - e.g. o *sales tax* nos Estados Unidos da América, incidente de modo cumulativo unicamente nas vendas a consumidor final ou o VAT *value-added tax* aplicável em dezenas de outros países, incluindo aqueles da Europa, de modo não cumulativo.

Quanto à cumulatividade e não cumulatividade, trata-se de classificação que aborda a possibilidade de compensação do imposto cobrado nas etapas anteriores de uma cadeia. O imposto cumulativo tem um efeito de múltipla tributação sobre uma mesma base, enquanto que o não cumulativo permite a exclusão das parcelas anteriormente cobradas. No caso brasileiro, tem-se:

- ICMS: segundo Paulsen (2022), incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias em que haja negócio jurídico mercantil, sobre serviços prestados em regime de direito privado, excluindo-se os serviços públicos, que são submetidos a regime jurídico diverso. Segundo o autor, incide também sobre um negócio jurídico pertinente a uma obrigação “de fazer”, de conformidade com os postulados de direito privado, neste caso as prestações onerosas de serviços de comunicação, independente do meio e incluindo a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Trata-se de imposto estadual e não cumulativo, em que normas específicas podem ser criadas pelos Estados.

- ISS: a Constituição Federal não conceituou serviço para fins de incidência do ISS, o que por si só não é um problema dado que o texto constitucional contém materialidades adstritas a obrigações de dar e fazer (PAULSEN, 2022), possibilitando separar os distintos campos de incidência tributária. Assim, a materialidade do ISS engloba a prestação de serviço, negócio jurídico pertinente à obrigação de fazer, seguindo as diretrizes de direito privado, em contraposição à obrigação de dar submetida ao ICMS (entrega de coisa móvel: circulação de

mercadorias). A incidência do ISS exclusivamente sobre prestação de serviços deve ser observada separadamente a atividades específicas sujeitas ao ICMS. Paulsen (2022) menciona o caso de empresa cujo objeto é o de venda de máquinas (mercadoria, sujeita ao ICMS), mas que realiza o serviço de conserto destas (sujeito ao ISS). Neste caso, deve-se observar que o serviço em questão não pode ser atividade-meio (exemplo: etapa de operação mercantil ou financeira), vinculada à obrigação principal. Em suma, o ISS é tributo de competência municipal, cumulativo e incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos pelo ICMS e definidos em lei complementar (a LC 116/03).

- PIS e COFINS: são tributos comumente nominados pelos programas sociais a que buscam financiar, a saber: Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), cuja origem se deu na Constituição de 1967 e que busca assegurar aos trabalhadores a integração na vida e no desenvolvimento das empresas (PÊGAS, 2018). Foram criados em 1970 por meio das Leis Complementares (7 e 8). Já a COFINS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, foi criada nos anos 1990 para tributar o faturamento mensal das empresas, possuindo inicialmente características originadas no extinto FINSOCIAL. Ao final daquela década, tornou-se um tributo “gêmeo” do PIS, passando a incidir sobre todas as receitas das empresas. Para Pêgas, a legislação que disciplina a cobrança do PIS e da COFINS é extensa e complexa, incluindo a multiplicidade de leis, instruções normativas, decretos dentre outros. Ambos são tributos de competência federal, cuja base de incidência é a receita da empresa.

Há também tributos de natureza similar, como o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados - o I.I.e o I.E. - respectivamente Imposto de Importação e de Exportação - dentre outros não abordados neste trabalho.

Como consequência, acadêmicos e órgãos internacionais recorrentemente julgam o sistema tributário brasileiro como o mais complexo do globo. Um exemplo disso é o relatório do Banco Mundial chamado **Doing Business** cujo objetivo, em tradução livre, é:

O projeto Doing Business fornece medidas objetivas de regulamentação empresarial e da sua aplicação em 190 economias e cidades selecionadas a nível subnacional e regional.

O projeto Doing Business, lançado em 2002, analisa as pequenas e médias empresas nacionais e mede os regulamentos que lhes são aplicáveis ao longo do seu ciclo de vida.

Ao reunir e analisar dados quantitativos abrangentes para comparar ambientes de regulamentação empresarial entre economias e ao longo do tempo, o Doing Business incentiva as economias a competir no sentido de uma regulamentação mais eficiente; oferece parâmetros de referência mensuráveis para a reforma; e serve como recurso para académicos, jornalistas, investigadores do sector privado e outros interessados no clima de negócios de cada economia.

Segundo sua seção “Tempo para o Preparo de Impostos (em horas)”, o Brasil foi historicamente o primeiro colocado, seguido de longe por países como Bolívia, Venezuela e Líbia, com mais de sete vezes o tempo gasto em comparação com o México e dez vezes em comparação com os Estados Unidos.

As razões de tal complexidade se estendem de um ambiente amplamente controvertido, à falta de diálogo entre Fisco e contribuintes, à divisão de competências e as incertezas e conflitos gerados por ela.

Quanto ao excesso de disputas tributárias entre Fiscos e Contribuintes, estudo do Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper concluiu que os processos identificados envolvendo ISS, ICMS, IPI e PIS/COFINS totalizaram mais de cento e vinte bilhões de reais ao final do ano de 2021. Destes, 41% se referem ao PIS e à COFINS e 40% ao ICMS. Em edição anterior de tal estudo, concluiu-se que o contencioso tributário brasileiro equivale a 75% do PIB (produto interno bruto) do país.

A partir dos inúmeros litígios e da complexidade excessiva do sistema de tributação do consumo, diversas mudanças foram propostas via emendas à Constituição. Uma delas foi aprovada e gerou a EC 132 de 2023, que reformou tal

sistema de tributação e será analisada no tópico a seguir, em especial as suas questões relacionadas à forma federativa e centralização de competências.

5. ANÁLISE DA EMENDA À CONSTITUIÇÃO 132/2023 PARA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Com a proposta de melhorar e simplificar o Sistema Tributário Nacional, principalmente com relação à tributação da renda consumida, a EC 132/2023 foi promulgada. Conhecida como a Emenda da Reforma Tributária, promoveu mudanças significativas no Sistema Tributário Nacional, em especial quanto à tributação sobre o consumo.

Uma de suas alterações foi a positivação de princípios constitucionais tributários no parágrafo 3 do artigo 145, quais sejam: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente.

Após a Emenda, o ICMS, o ISS, o PIS e a COFINS são substituídos pelo IBS - Imposto Sobre Bens e Serviços e pela CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços, sendo o primeiro de natureza subnacional (junção dos impostos estadual e municipal) e o segundo de natureza federal (fusão das duas contribuições federais).

Assim, como seu pilar, tem-se a instituição de um Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios e de uma contribuição sobre bens e serviços para financiamento da seguridade social. Conforme o artigo 149-B, estes dois tributos devem possuir as mesmas regras em relação a: (i) fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; (ii) imunidades; (iii) regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e (iv) regras de não cumulatividade e de creditamento.

Deste modo, tratam-se do que a doutrina internacional conhece por “tributos gêmeos” ou *dual*, pois pertencentes a entes federados distintos mas com completa igualdade de regras (ex.: os impostos canadense e indiano).

O imposto de competência subnacional (i.e. Estados e municípios) terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ou seja, há limitação na competência legislativa dos entes federados. A exceção é a possibilidade de fixação de alíquota do imposto pelo respectivo ente, cujo percentual de referência será fixado por resolução do Senado Federal. Contudo, tal fixação de alíquota será a

mesma para todos os fatos geradores objeto do imposto, exceto as hipóteses já definidas na Constituição, como os itens da cesta básica. A EC também limita a concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais para este imposto, exceto os previstos na Carta Magna.

Uma grande inovação da EC 132 é a criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Sua responsabilidade é de editar regulamento sobre o imposto, arrecadá-lo e distribuir sua arrecadação, fiscalizar e julgar o contencioso administrativo.

Os defensores da EC 132 advogam por ela justificando a existência de diversos benefícios, como:

- Simplificação do sistema tributário.
- Redução da carga tributária.
- Aumento da competitividade da economia.
- Combate à sonegação fiscal.
- Melhoria dos serviços públicos.

A reforma tributária do consumo tem uma vasta lista de críticos que argumentam ela pode causar diversos danos ao país, como:

- Concentração de poder na União: com a criação de um imposto, ainda que de competência dos entes subnacionais, mas cujas regras devem ser idênticas à contribuição federal, pode haver uma maior centralização de poderes na União, especialmente pela capacidade desta propor mudanças legislativas via Medida Provisória e projetos de lei (potencial violação ao pacto federativo).

- Perda de receita pelos estados e municípios: com o deslocamento do local da tributação para o destino e alteração das regras de não cumulatividade, é possível que haja redução na arrecadação de impostos por estados e municípios, afetando sua capacidade de investimento em áreas essenciais como saúde e

educação. A falta de discussão dos impactos orçamentários antes da aprovação da EC 132 foi alvo de diversas críticas.

- Dificuldades na implementação: a complexa estrutura do IBS e a necessidade de regulamentação por leis complementares e ordinárias podem gerar dificuldades na implementação da reforma, especialmente dada sua profundidade e prazo de transição prolongado.

- Manutenção da desigualdade social, já que não houve mudanças na tributação da renda.

Dos pontos acima, foi alvo desse trabalho unicamente as questões envolvidas à violação do pacto federativo, ainda que as demais tenham igual importância.

Assim, no exercício das novas competências tributárias constitucionais, saem os entes federados e entra o Comitê Gestor, com representação paritária dos entes e alternância em sua presidência. Contudo, muitas das atribuições deste órgão foram delegadas à Lei Complementar. Neste sentido, o governo federal apresentou o Projeto de Lei Complementar 68 de 2024, que será analisado no próximo tópico.

6. ANÁLISE DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 68/24 PARA REGULAMENTAR A EC 132/2023

Apresentado pelo Poder Executivo federal em abril de 2024, o projeto de lei traz diversas inovações ao sistema tributário brasileiro, dentre as quais se destaca a figura do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços.

Em diversas passagens do texto, há a figura da cooperação, um dos princípios mencionados no parágrafo 3 do artigo 145 da CF. Por exemplo, no caso da apresentação em ato conjunto do Comitê Gestor e do Poder Executivo da União, de cálculos de impacto orçamentário, no caso de alterações legais que afetem a receita do IBS e da CBS.

A atuação cooperativa entre União Federal e entes subnacionais também é observada no artigo 41 do Projeto, que prevê atuação conjunta entre o Comitê e a Receita Federal do Brasil(RFB) na implementação de soluções integradas para a administração dos dois novos tributos, incluindo a possibilidade de criação de plataforma unificada para administração e pagamento dos tributos.

O Projeto define a competência do Comitê Gestor editar o regulamento do imposto, bem como do Poder Executivo da União de editar o regulamento da nova contribuição federal. As disposições comuns a ambos tributos serão aprovadas por ato conjunto, constando dos respectivos regulamentos.

Adicionalmente, o Comitê, RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional devem atuar com o objetivo de harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos aos dois tributos, podendo celebrar convênios para prestação de assistência mútua e compartilhamento de informações.

Quanto ao poder fiscalizatório, o Projeto de Lei garantiu a autonomia dos auditores fiscais da RFB e das autoridades fiscais dos demais entes subnacionais quanto ao cumprimento das obrigações principais e acessórias, e a constituição do crédito tributário. Novamente há observância do princípio da cooperação, com a possibilidade de utilização de fundamentações e provas decorrentes do processo

administrativo de lançamento de ofício efetuado por outro ente, e compartilhamento do registro de início e do resultado das fiscalizações dos tributos.

O funcionamento detalhado do Comitê será definido em regulamento próprio, aprovado pelos entes subnacionais. Assim, este trabalho analisará a aderência da EC 132 e do Projeto de Lei 68 de 2024 à forma federativa, à luz dos conceitos discutidos nos capítulos anteriores.

7. A COMPATIBILIDADE OU NÃO COM A PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO E O PACTO FEDERATIVO

A criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços já guarda precedentes no ordenamento jurídico brasileiro: trata-se da criação do CNJ - Conselho Nacional de Justiça, uma instituição pública com o objetivo de aperfeiçoar o trabalho do Poder Judiciário, em especial no ao controle e transparência administrativa e dos processos.

Ele foi criado pela Emenda Constitucional 45 de 2004, como parte da reforma do Poder Judiciário e teve suas competências discriminadas no artigo 103-B da CF, além de complementos em seu regimento interno do órgão (Resolução 67/2009).

Entre as principais atribuições do CNJ estão os controles administrativo, financeiro e disciplinar do Poder Judiciário, exceto do STF. Possui também as funções de planejamento, auxílio e acompanhamento das políticas públicas voltadas à melhoria de serviços.

Assim, já existe parâmetro para a criação do Comitê Gestor. A centralização de competências atualmente distribuídas entre Estados e municípios inaugura novo capítulo na federação brasileira, nas palavras do Ministro Gilmar Mendes, do STF: “...a reforma tributária é uma aprovação histórica, que instaura uma nova forma de federalismo”.

Da perspectiva do direito comparado, são incontáveis os exemplos similares ao caso brasileiro. Como principal expoente está o Canadá, que possui províncias autônomas e por isso enfrentou desafios na harmonização com as províncias. Como produto final, seu imposto sobre o consumo possui competência compartilhada entre o governo federal e as províncias, sendo necessário acordo entre as partes para garantir a harmonização do imposto em todo o país.

Na Índia, um novo imposto dual foi instituído em 2017, com dificuldades entre o ente central e os Estados-membros e substituindo 17 impostos por um, também de natureza dual. Como resultado, aumento da competitividade internacional do país pela simplificação das regras e aumento da arrecadação.

Quanto à centralização de competências para instituir tributos, estas não são imutáveis. A história brasileira possui inúmeros exemplos, citados nos tópicos anteriores, de que o sistema federativo do país passou por diversas alterações. O pacto federativo é imutável, suas regras não, desde que respeitem a autonomia e harmonia entre os entes federados.

Em suma, o pacto federativo brasileiro é cláusula pétrea e tem em seu núcleo a autonomia dos entes. A autonomia financeira foi criada pelo constituinte originário com dois pilares: a divisão de competências tributárias e partilha de receitas. Em diversos casos o STF definiu os limites para alteração das competências, não havendo obstáculos ao que se pretendeu com a EC 132/2023, por não haver nenhuma disposição constitucional que impeça mudanças na atual repartição das competências tributárias.

A realocação de competências tributárias, inclusive, já ocorreu. É o caso da EC 3 de 1993, que supriu imposto dos municípios e o adicional de Imposto de Renda dos Estados e, portanto, tal rearranjo não viola o pacto federativo.

Como já apontado, apesar de existirem diversos tributos tanto do ponto de vista de competência (federal, estadual e municipal) quanto do ponto de vista de hipótese de incidência (auferir renda, circular mercadorias, prestar serviços etc.) a tributação decorre da mesma fonte: a renda (SCHOUERI, 2024). Porém, esta renda se manifesta de diferentes formas: quando auferida, quando consumida, quando poupada gerando proventos, dentre outras. Da mesma forma, existe uma única renda nacional, cujo momento de partilha difere conforme o respectivo momento de manifestação.

Os repasses constitucionais são, desta forma, uma centralização de competência que gera posterior transferência da receita ao devido ente. Exemplo: o Imposto de Renda, cuja competência é detida pela União Federal, mas posteriormente repassada aos demais entes. É um modo eficiente de um país de dimensões continentais como o Brasil ter o equivalente a múltiplos tributos (exemplo: imposto de renda municipal, estadual e federal), consolidados em um único tributo, posteriormente redistribuído a quem é de direito.

O mais importante do ponto de vista da autonomia financeira não qual ente arrecada e sim a qual ente o produto da arrecadação é destinado o produto da arrecadação, para permitir a implementação de suas políticas públicas. É a existência de dinheiro em caixa que garante a autonomia dos entes.

Concluindo-se, a despeito das críticas, não há qualquer incompatibilidade entre a forma federativa do Estado brasileiro e a EC 132. Há, no sentido oposto, a possibilidade de geração de benefícios a todos os entes com a reforma tributária.

Assim, a centralização proposta na medida beneficia a sociedade brasileira de modo amplo e, mesmo se sua aprovação enfrentar disputas na Suprema Corte brasileira, deverá ser mantida.

8. CONCLUSÕES

O conceito de federação discutido ao longo deste trabalho mostrou não uma definição, mas um espectro de características que variam entre os vários países que estão organizados sob essa forma.

Dentre as várias características, as basilares são: existência de pelo menos duas jurisdições (nacional e regional), autonomia mitigada (isto é, não irrestrita) dos entes, mecanismos de cooperação e solução de conflito entre as diferentes jurisdições nacionais.

Aprofundando-se na autonomia, ela ocorre combinando-se à interdependência dos entes (*self-rule plus shared-rule*). A autonomia não necessariamente ocorre na esfera legislativa, já que é comum a concentração de competências em um ente e a delegação da execução e implementação de políticas públicas para os demais.

Um dos aspectos chave na autonomia é a autonomia financeira. Contudo, ela não significa necessariamente que deve haver competência ampla de obter receitas próprias.

No caso brasileiro, a maioria dos municípios (55,5%) sequer possui receitas próprias o suficiente para sustentar seus gastos estruturais básicos: custos dos Poderes Legislativo e Executivo. Por isso, o repasse ou partilha de recursos é parte integrante da autonomia financeira e da forma federativa.

Ao longo das últimas décadas (e talvez séculos) a federação brasileira vem passando por um processo que estabelece as forças políticas como centrípetas (de fora para dentro) em vez de centrífugas (de dentro para fora, como nos Estados Unidos da América). O que significa que há uma centralização no decorrer dos anos, com maior concentração de poder na União Federal. Isso não necessariamente descharacteriza a forma federativa do país.

A DRU é um dos destaques nessa centralização de poder e já foi criticada exaustivamente por juristas, Estados e municípios. Contudo, foi julgada constitucional pelo STF.

A partir disso, as características essenciais da federação brasileira foram estabelecidas neste trabalho e, analisando-se a EC 132/2023 e o projeto de lei complementar que a regulamenta (68/2024), conclui-se que não há violação ao pacto federativo, quer decorrente da centralização de competências para estabelecer tributo, quer decorrente da criação de Comitê Gestor para administração do novo imposto.

O sistema tributário no Brasil sofre críticas há anos, além de diversas tentativas de reforma no sentido de simplificação pela centralização da competência tributária. Assim como a única fonte de arrecadação é a renda, que se manifesta em diferentes momentos (auferição, consumo, geração de proventos etc.), esta renda única é distribuível para os diferentes entes independente de sua competência para o estabelecimento de tributos.

É como se a União Federal, Estados e municípios fossem todos sujeitos ativos no recolhimento de cada um destes impostos. Contudo, a centralização de competência para posterior partilha permite a administração eficiente do Estado e a simplificação para os contribuintes.

Ainda que a Emenda possa ser questionada pelo STF no futuro, ela deveria ser julgada constitucional quanto à questão federativa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDERSON, George. Federalismo: uma introdução. Rio de Janeiro, Editora FGV, 2009.
- ARRETCHE, Marta. Democracia, federalismo e centralização no Brasil. Rio de Janeiro, Editora FGV, 2012.
- ABRUCIO, Fernando Luiz. Federalismo brasileiro e projeto nacional: os desafios da democracia e da desigualdade, In: Revista USP ed, 134, São Paulo n. 134, 2022.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário - 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CARAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário - 29a edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.
- COOKE, Lina Braga Santin. A unificação da tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro (Mestrado em Direito). Fundação Getulio Vargas - Escola De Direito De São Paulo, 2020.
- DOING BUSINESS. Disponível em <https://archive.doingbusiness.org/en/about-us>. Acesso em 06/05/2024 13:40.
- GRANADO, Antonio; PERES, Ursula Dias. Reforma Tributária: Aspectos Importantes acerca da Federação, Atribuições dos Entes e o Financiamento da Ação Pública. In: Cadernos Adenauer XI (2010), nº 1 Reforma do Estado brasileiro: perspectivas e desafios. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, março 2010.
- IFGF 2023: Índice Firjan de Gestão Fiscal / Firjan. – Rio de Janeiro: Firjan, 2013- v. : graf. color. – (Estudos e Pesquisas)
- LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- NÚCLEO DE PESQUISAS EM TRIBUTAÇÃO DO INSPER – InsperTax. Impactos da Reforma dos Tributos sobre o Consumo no Contencioso Tributário de Companhias Brasileiras. Relatório Técnico. São Paulo: Insper, 2023.

PAULSEN, Leandro, e José Eduardo Soares de Melo. Impostos federais, estaduais e municipais. Disponível em: Minha Biblioteca, (12th edição). SRV Editora LTDA, 2022.

PÊGAS, Paulo H. Pis e Cofins, 5^a edição. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2018.

REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. O Federalismo Numa Visão Tridimensional Do Direito. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2008..

SCAFF, Fernando Facury. ROCHA, Francisco Sergio Silva. Princípios, elementos e conceito do Estado Federal. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (Coord.). O Federalista atual: teoria do federalismo. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.

SCHOUERI, Luis E. Direito tributário. Disponível em: Minha Biblioteca, (13a edição). SRV Editora LTDA, 2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Disponível em: Minha Biblioteca, (13th edição). Grupo GEN, 2023.