



PUC-SP

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

ANA CAROLINA MAGALHÃES DOS SANTOS, RA00285660

**FEDERALISMO TRIBUTÁRIO-FISCAL BRASILEIRO PÓS-EMENDA
CONSTITUCIONAL Nº 132/2023: ASPECTOS (IN)CONSTITUCIONAIS DA
REFORMA TRIBUTÁRIA EM FACE DO PRINCÍPIO FEDERATIVO E DA
AUTONOMIA DOS ENTES FEDERATIVOS**

Graduação em Direito

SÃO PAULO

2024



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

ANA CAROLINA MAGALHÃES DOS SANTOS, RA00285660

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**FEDERALISMO TRIBUTÁRIO-FISCAL BRASILEIRO PÓS-EMENDA
CONSTITUCIONAL Nº 132/2023: ASPECTOS (IN) CONSTITUCIONAIS DA
REFORMA TRIBUTÁRIA EM FACE DO PRINCÍPIO FEDERATIVO E DA
AUTONOMIA DOS ENTES FEDERATIVOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Roque Antonio Carrazza

SÃO PAULO

2024



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Banca Examinadora



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por me conceder saúde, força e sabedoria para superar todas as dificuldades que encontrei ao longo da vida. Sem sua presença e orientação, os desafios teriam sido muito mais difíceis de enfrentar, além de que este trabalho não seria possível.

À minha mãe, Márcia, sou grata por todo o amor e suporte incondicional que sempre me deu. Seu carinho e dedicação foram fundamentais em todas as etapas da minha vida. Obrigada por acreditar em mim e estar ao meu lado.

Ao meu pai, Sérgio, *in memoriam*, dedico este momento especial como uma forma de honrar a inspiração que ele foi como pessoa e profissional. Foi meu pai quem me ensinou a importância dos estudos e acreditava que o conhecimento poderia transformar minha vida, algo que se concretiza hoje. Carrego comigo seus ensinamentos e me inspiro em sua trajetória a cada passo.

Ao meu querido noivo, Lukas, meu eterno agradecimento por todo o suporte emocional que me ofereceu ao longo desta jornada. Seu amor e paciência me ajudaram a manter a serenidade e o foco nos momentos mais difíceis da graduação. Sou grata por tê-lo ao meu lado e, mais do que nunca, por poder sonhar em construir uma vida juntos.

Aos meus amigos e companheiros de universidade, que compartilharam comigo os desafios e conquistas desses cinco anos na Pontifícia Universidade Católica, deixo meu sincero agradecimento. Em especial, aos amigos Felipe e João, que caminharam comigo em todas as provas, trabalhos e noites de estudo. A parceria e amizade de vocês foram essenciais para que chegássemos até aqui juntos.

Agradecimento também aos meus colegas do escritório Rivitti e Dias Advogados, que me acolheram desde o segundo ano da faculdade e me proporcionaram uma experiência profissional enriquecedora na área do Direito Tributário. Sou grata por todo o aprendizado e pela oportunidade de crescer e evoluir durante essa trajetória, que tanto contribuiu para minha formação acadêmica e profissional.

Por fim, agradeço o meu orientador, Carrazza, por todo suporte para elaboração do presente trabalho.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

“A diferença entre a morte e os impostos é que a morte não piora toda vez que Congresso se reúne.”

Will Rogers



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

RESUMO

Este estudo analisa o impacto da Reforma Tributária sobre o federalismo brasileiro, com foco na Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 2023. O trabalho parte de um estudo teórico sobre a origem e evolução do Estado Federal. No Brasil, a Constituição de 1988 consolidou o federalismo ao distribuir competências e receitas tributárias entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, assegurando a autonomia dos entes federativos por meio de cláusulas pétreas. A Reforma Tributária de 2023 introduziu mudanças significativas no sistema de tributação sobre o consumo, unificando cinco tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) em dois novos impostos: CBS, em âmbito federal, e IBS, em âmbito estadual e municipal. A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) serão instituídos por leis complementares e incidirão de forma simultânea sobre a mesma base tributária. O estudo aborda os desafios federativos decorrentes dessa reforma, especialmente no que se refere à possível restrição da autonomia dos entes federativos. A autonomia constitucionalmente garantida pela Constituição é essencial para a estrutura da Federação brasileira, conforme os seus artigos 18 e a cláusula pétrea do artigo 60, § 4º, I da Constituição Federal, que veda a abolição da forma federativa de Estado. Embora a Constituição precise se adaptar às mudanças sociais, as modificações devem respeitar esses limites constitucionais e preservar o equilíbrio entre os poderes da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Por fim, conclui-se que, embora a reforma tenha buscado simplificar e modernizar o sistema tributário, é necessário avaliar suas consequências práticas na autonomia dos entes federativos. O desenvolvimento nacional e a eficiência fiscal não podem justificar alterações inconstitucionais ou centralizadoras que possam enfraquecer o pacto federativo. Assim, o trabalho ressalta que a preservação do princípio federativo é indispensável para a manutenção da estabilidade e da coesão da estrutura político-administrativa do Brasil.

Palavras-chave: federalismo; Reforma Tributária; autonomia federativa.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

ABSTRACT

This study analyzes the impact of the Tax Reform on Brazilian federalism, focusing on Constitutional Amendment No. 132, enacted in 2023. The research begins with a theoretical review of the origins and evolution of the Federal State, the need for a sovereign entity to promote social harmony and the common good. In Brazil, the 1988 Constitution consolidated federalism by distributing tax powers and revenues among the Union, States, and Municipalities, ensuring the autonomy of federative entities through immutable constitutional clauses. The 2023 Tax Reform introduced significant changes to the consumption tax system by unifying five taxes (ICMS, ISS, IPI, PIS, and COFINS) into two new levies: CBS at the federal level and IBS at the state and municipal levels. CBS (Contribution on Goods and Services) and IBS (Tax on Goods and Services) will be established by complementary laws and will apply simultaneously to the same tax base. The study addresses the federative challenges posed by this reform, especially regarding the potential restriction of the autonomy of federative entities. The autonomy guaranteed by the Constitution is essential to the structure of the Brazilian Federation, as outlined in Article 18 and the immutable clauses of Article 60, § 4º, I of the Federal Constitution, which prohibit the abolition of the federal form of the State. Although the Constitution must adapt to social changes, any modifications must respect these constitutional limits and preserve the balance of power between the Union, States, Municipalities, and Federal District. Finally, the analysis concludes that while the reform aims to simplify and modernize the tax system, it is essential to evaluate its practical consequences on the autonomy of federative entities. National development and fiscal efficiency cannot justify unconstitutional or centralizing changes that could weaken the federal pact. Therefore, the study emphasizes that preserving the federal principle is indispensable to maintaining the stability and cohesion of Brazil's political-administrative structure.

Keywords: Federalism; Tax Reform; Federative Autonomy.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Tributos substituídos na Reforma Tributária	35
Figura 2 - Alíquotas do IVA no mundo	37
Figura 3 - Transição dos novos Tributos	38
Figura 4 - Transição do IBS.....	39



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CCiF	Centro de Cidadania Fiscal
CF	Constituição Federal
CIP	Contribuição de Iluminação Pública
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social
PL	Projeto de Lei
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO, OBJETIVOS E RELEVÂNCIA DO TEMA.....	10
2 PARTE I: A FORMA FEDERATIVA DE ESTADO.....	15
2.1 Bases históricas	15
2.2 Conceito e tipos.....	17
2.3 Características	19
2.4 Estado Federal no Brasil	22
2.5 Federalismo no âmbito tributário-fiscal.....	25
2.5.1 Sistema Tributário Nacional	25
2.5.2 Aspectos da competência tributária e autonomia dos entes federativos	28
2.5.3 Repartição de receitas.....	31
3 PARTE II: REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO – PEC 45/19 – DA PROPOSTA INICIAL, TRAMITAÇÃO NA CÂMARA DOS DEPUTADOS E SENADO FEDERAL À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023.....	33
3.1 Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a autonomia dos Estados-membros em demandas tributárias e fiscais	39
3.2 Aspectos inconstitucionais e problemáticas da Reforma Tributária	45
3.2.1 Os problemas da autonomia política e legislativa – a centralização do poder, a legislação única e a fixação de alíquotas como afrontas ao princípio federativo	46
3.2.2 O problema da autonomia financeira – receitas tributárias próprias e transferidas.....	49
4 CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS.....	53



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

PUC-SP

1 INTRODUÇÃO, OBJETIVOS E RELEVÂNCIA DO TEMA

A sociedade, em sua configuração natural, carece de meios coercitivos eficazes para manter e preservar a ordem e a paz entre os indivíduos que a compõem. Nesse contexto, conforme a teoria de Thomas Hobbes, o Estado surge como a estrutura necessária para garantir uma convivência harmoniosa¹. A formação do Estado responde à necessidade de criação de uma entidade abstrata dotada de autoridade para regulamentar e unificar os ideais e interesses coletivos em torno de um projeto comum.

Dessa forma, o Estado constitui-se como a expressão da vontade de unificação dos membros da sociedade, orientando-se para a promoção do bem comum ou interesse público. Nesse contexto, o Estado possui quatro elementos constitutivos, um poder soberano de um povo situado num território com certas finalidades.²

Especificamente a forma de Estado Federal nasceu com a Constituição norte-americana em 1787, como o objetivo de oferecer autonomia político-constitucional aos países ligados pelo antigo Estado Unitário. Desde então, a forma de Estado denominada pelas doutrinas de federalismo tornou-se tendência aos demais países democráticos, tornando o Brasil, a partir do período Republicano, em 1889, um Estado Federal, em contrapartida ao Estado Unitário com poder extremamente centralizado da Monarquia que vigorou até a Proclamação da República.

Como principais características, o federalismo possui: a rigidez constitucional; o pacto indissolúvel entre os Estados e a descentralização do exercício do poder político. *A priori*, com a rigidez constitucional, tem-se a forma como a Constituição Federal se sobrepõe hierarquicamente sobre as demais leis, já que é mais difícil alterar o texto constitucional do que a legislação infraconstitucional. Dessa forma, tem-se pela doutrina majoritária que a atual ordem constitucional brasileira é rígida, o que dificulta o seu processo de modificação.

¹ LOPES, Jecson Girão. **Thomas Hobbes**: a necessidade da criação do Estado. Griot: Revista de Filosofia, Bahia, v. 6, n. 2, p. 170-187, 2012.

² SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 98.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

Ao pacto indissolúvel entre os Estados-membros, indispensável afirmar que a Constituição Federal, logo em seu art. 1º, já o descreve: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”³, o que permite que se afirme com segurança a sua importância.

Do pacto indissolúvel conseqüentemente passa-se à descentralização do exercício do poder político, essencial para a existência da Federação, uma vez que confere autonomia aos entes federativos para criação de sua legislação, normas internas e organização, além de competências próprias, que deverão estar em conformidade com a Constituição Federal.

A autonomia dos entes federativos é expressamente prevista na Carta Magna em seu art. 18: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos”⁴, nos termos desta Constituição”⁵.

Ressalte-se que a Constituição Federal insere o princípio federativo como cláusula pétrea em nosso ordenamento constitucional, previsto no art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal, que dispõe que não será deliberada proposta de Emenda à Constituição tendente a abolir a forma federativa de Estado⁶.

Vistas as bases gerais do federalismo em síntese, será abordado sobre a aplicação do federalismo no âmbito tributário-fiscal, isto é, ao estudo da repartição tanto de competências tributárias, como de receitas tributárias, essencial para a compreensão do grau de autonomia dos Estados federativos, que foi profundamente modificado pela denominada “reforma tributária sobre o consumo”.

Nesse contexto, o Sistema Tributário Nacional foi estruturado detalhadamente pelo legislador constituinte originário, de forma que a Constituição Federal de 1988 definiu as competências tributárias minuciosamente entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, definindo a regra matriz de incidência tributária, bem como competências para instituir, arrecadar, fiscalizar e gerir tributos de forma a

³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 23 set. 2024.

⁴ Grifo nosso.

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.*



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

preservar a autonomia dos entes federativos. Além disso, partindo da divisão das competências tributárias, a Constituição Federal definiu a repartição das receitas tributárias. Todas estas regras foram dispostas no Título VI, da Tributação e do Orçamento⁷.

Nesta toada, em 2023, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 132 denominada, como visto, de “reforma sobre o consumo”. A emenda é oriunda da Proposta de Emenda à Constituição (“PEC”) 45/2019. A Emenda Constitucional prevê, em breve síntese que cinco tributos — ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS — serão cobrados de forma única, pelo IVA-Dual, que serão divididos entre os níveis federal: PIS e COFINS se transformará em “CBS” – Contribuição sobre Bens e Serviços, que será cobrada a partir de 2033; no âmbito estadual/municipal – ICMS e ISS se transformará em “IBS” – Imposto sobre Bens e Serviços, que será cobrado a partir de 2027 e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) será substituído pelo Imposto Seletivo (IS), que será cobrado também a partir de 2027.

Dessa forma, a Emenda Constitucional prevê que a CBS e o IBS serão criados pela mesma Lei Complementar e incidirão única e simultaneamente sobre o mesmo fato imponible, com regras idênticas. Além disso, especificamente o IBS terá as parcelas de arrecadação proporcionalmente distribuídas para os Estados, Municípios e Distrito Federal. O produto da arrecadação do CBS será integralmente para a União.

Ademais, a Emenda Constitucional criou um Comitê Gestor para administrar o IBS. O Comitê é denominado como uma “entidade pública sob regime especial”, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Além disso, está previsto que a entidade será formada por 27 membros representando os 26 Estados e o Distrito Federal, e outros 27 membros representando o conjunto de 5.570 Municípios (14 representantes escolhidos de forma igual entre os Municípios e 13 considerando o tamanho da população).

Durante a tramitação da PEC, diversas foram as discussões acerca dos desafios federativos das mudanças que a futura – e aprovada, Emenda Constitucional traria ao país. Como visto, a reforma tributária sobre o consumo modificou profundamente parte das competências tributárias no texto constitucional, bem como a relação entre Estados-membros da federação.

⁷ BRASIL, 1988.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

PUC-SP

Nesse contexto, é natural que, com o passar dos anos, seja necessária a modificação da Constituição Federal. Como afirma a célebre obra de Ferdinand Lassalle “A Essência da Constituição”⁸, ao definir o sentido sociológico da Constituição, todos os países possuíram ou possuirão uma Constituição real e efetiva, sem que esta precise estar necessariamente escrita em um papel. Isso ocorre pela matéria comum de todas as constituições: os fatores reais do poder, que regem todo o conjunto social – e independem de documentação escrita.

Por conseguinte, os fatores de poder são uma “força ativa e eficaz que informa todas as leis e instituições jurídicas vigentes, determinando que não possam ser, em substância, a não ser tal como elas são”⁹. Os fatores reais do poder são mutáveis e diferem-se entre diferentes países, porque eles são definidos pelas relações de poder existentes em uma sociedade.

Assim, é natural que com o passar do tempo, os fatores reais do poder de um determinado Estado sejam alterados, devido a mudanças e transformações da estrutura social, pois os problemas constitucionais não são primariamente problemas de Direito, mas de poder. Dessa forma, afirma-se que nada é imutável, tudo muda; por essa razão também a Constituição Federal é considerada rígida, pois é necessário que ela acompanhe as mudanças sociais para que permaneça compatível com a realidade do país.

No entanto, toda modificação deve respeitar os limites constitucionais, sobretudo as cláusulas pétreas expressas e a estrutura fundamental da organização política-administrativa do país. O anseio pela melhoria do sistema tributário e do desenvolvimento nacional não pode e não deve ensejar uma modificação inconstitucional.

Nesse sentido versa Carrazza:

Por outro lado, nosso sistema constitucional tributário é intrinsecamente bom, pelo que nunca nos pareceu necessária uma reforma constitucional tributária radical. Podiam, sim, ser feitos, a respeito, alguns ajustes na Carta Magna, observadas, entretanto, as cláusulas pétreas.¹⁰ (grifo nosso).

⁸ LASSALLE, Ferdinand. **A Essência da Constituição**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

⁹ *Ibid.*, p. 10.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 35 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2024. p. 1.106.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Diante do exposto, o presente estudo tem como objetivo aprofundar os debates acerca do federalismo brasileiro após a Reforma Tributária, formando as bases teóricas para, ao final, identificar consequências práticas da Reforma Tributária a respeito da possível restrição à autonomia dos entes federativos (Estados, Municípios e Distrito Federal) à luz do Princípio Federativo. Ressalte-se que este trabalho tem como recorte apenas os aspectos constitucionais da Reforma Tributária – Emenda Constitucional nº 132/2023.

Dessa forma, pretendeu-se formar, primeiramente, as bases teóricas do estudo. Inicia-se com a análise do Estado Federal, bases históricas e Estado Federal no Brasil. Foi analisado o princípio federativo aplicado ao federalismo tributário e fiscal brasileiro (Parte I). Após, há a análise da Reforma Tributária sobre o consumo, sua tramitação e texto final aprovado pelo Congresso Nacional. Em seguida, firmadas as premissas, são expostas as problemáticas da Reforma Tributária (Parte II). Finalmente, passa-se à conclusão do trabalho.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

2 PARTE I: A FORMA FEDERATIVA DE ESTADO

2.1 BASES HISTÓRICAS

As bases concretas do federalismo surgiram apenas com a Federação norte-americana pela Constituição dos Estados Unidos em 1787, que exerceu influência nas instituições de posteriores formas de Estado dos países europeus e latino-americanos. No entanto, antes da sua instituição formal, outras formações políticas apresentavam elementos do federalismo, como descrito por Tavares, na Grécia Antiga, na Confederação Helvética e nas Províncias Unidas dos Países Baixos.¹¹

Na Grécia Antiga, algumas das cidades-estados, chamadas também de pólis, tinham características semelhantes ao federalismo. Nesse contexto, a Liga de Delos, formada em 478 a.C. para defender-se contra a Pérsia, era uma aliança preponderante liderada por Atenas. Outrossim, a Liga do Peloponeso era uma aliança de cidades-estados liderada por Esparta que tinha mais influência, com um sistema de conferência entre os membros. Em ambos os casos, as ligas apresentavam elementos de uma confederação, com grau de autonomia para os estados-membros, apesar de uma autoridade centralizada para coordenação e defesa.

A Confederação Helvética, por sua vez, existiu entre os séculos XIII e XVIII, era uma aliança de Estados independentes na Suíça, que possuía características de federalismo. Havia os cantões (estado), onde cada um pela Confederação Helvética tinha sua própria constituição, leis e judiciário.

A forma de Estado Federal nasceu efetivamente, com todos os contornos, com a Constituição norte-americana em 1787, instituída por meio de documento constitucional, concretizada na supremacia da Constituição Americana, principalmente para oferecer autonomia político-constitucional aos países ligados pelo antigo Estado Unitário.¹²

Dessa forma, o federalismo ganha *status* constitucional, tendo o governo federal e os estados federativos competências próprias definidas na Constituição. Nesse contexto, o governo federal é responsável por questões de interesse nacional,

¹¹ TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 847.

¹² TAVARES, 2020, p. 848.

como a defesa e a política externa, além de regular o comércio entre os estados. Em contraste, os estados-membros possuem autonomia para legislar sobre assuntos locais e regionais, como educação e transporte. Assim, a divisão de poderes entre os níveis federal e estadual é uma característica do federalismo americano.

Além disso, a Constituição institui a supremacia das leis federais sobre as leis estaduais (art. VI da Constituição Americana¹³). No entanto, a Décima Emenda¹⁴ reserva aos estados e ao povo todos os poderes que não são explicitamente concedidos ao governo federal, garantindo que as autoridades estaduais ainda tenham uma margem significativa de ação. Dessa forma, o federalismo americano não apenas define as áreas de atuação de cada nível de governo, mas também cria um sistema de “*checks and balances*”¹⁵ que impede o abuso de poder.

O federalismo americano evoluiu ao longo do tempo, especialmente com o advento do federalismo cooperativo no século XX. Durante o período do New Deal¹⁶, o governo federal começou a colaborar mais estreitamente com os estados em várias áreas, como programas sociais e infraestrutura. Essa colaboração reflete uma mudança do federalismo dual, em que as responsabilidades eram mais claramente divididas.

Desde a instituição do Federalismo americano, a forma de estado denominada pelas doutrinas de “*federalismo*” tornou-se tendência aos demais países na América. Posteriormente ao Estados Unidos, a Venezuela, em 1811, declarou sua independência em face da Espanha. Em 1826, institui o Estado Federal, com base na Constituição Americana, tendo como principal líder Simon Bolivar. Em seguida, a

¹³ “Esta Constituição e as Leis dos Estados Unidos que forem feitas em conformidade com ela; e todos os Tratados feitos, ou que serão feitos, sob a Autoridade dos Estados Unidos, serão a Lei suprema do País; e os Juizes em cada Estado estarão vinculados a ela, não obstante qualquer Coisa na Constituição ou Leis de qualquer estado em Contrário”. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Constitution of the United States. [1789]. Disponível em: <https://www.senate.gov/about/origins-foundations/senate-and-constitution/constitution.htm#amendments>. Acesso em: 18 out. 2024. Tradução livre.

¹⁴ “Os poderes não delegados aos Estados Unidos pela Constituição, nem proibidos por ela aos Estados, são reservados aos Estados, respectivamente, ou ao povo” ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, [1789]. Tradução livre.

¹⁵ A expressão vem da Teoria da Separação dos Poderes conhecida, também, como Sistema de Freios e Contrapesos, consagrada por Montesquieu, na sua obra “O Espírito das leis”.

¹⁶ TAVARES, 2020, p. 850.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

PUC-SP

Argentina, em 1853, adotou o sistema federal, após declarar a sua independência, em 1816, em face da Espanha. Ainda, em 1867, o Canadá adota a forma federativa.¹⁷

2.2 CONCEITO E TIPOS

Há várias formas de Estado, ou seja, o modo como se dá a distribuição espacial do poder político em um determinado Estado. Silva o divide em Estado Unitário e a Federação de Estados.¹⁸

Nesse contexto, um Estado Unitário é caracterizado pela centralização do poder, onde a autoridade máxima reside no governo nacional. Dessa forma, em um Estado Unitário a legislação é uniforme em todo o território e a descentralização administrativa, embora exista para facilitar a organização pelo governo central, não altera a sua soberania.

Em contraste, uma Federação é um sistema em que o poder é dividido entre um governo central e diversas coletividades políticas, todas autônomas entre si, dotadas de competências próprias. Mendes define federação como:

[...] o Estado Federal expressa um modo de ser do Estado (daí se dizer que é uma forma de Estado) em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente, erigida sobre uma repartição de competências entre o governo central e os locais, consagrada na Constituição Federal, em que os Estados federativos participam das deliberações da União, sem dispor do direito de secessão. No Estado Federal, de regra, há uma Suprema Corte com jurisdição nacional e é previsto um mecanismo de intervenção federal, como procedimento assecuratório da unidade física e da identidade jurídica da Federação¹⁹

É necessário se distinguir a federação da confederação. Esta é uma união de estados ou entidades independentes que se associam para alcançar objetivos comuns. A principal característica de uma confederação é que os estados ou entidades integrantes preservam sua soberania e podem até se retirar da confederação se assim desejarem. Além disso, a autoridade central só exerce os poderes que lhe foram delegados pelos membros.

¹⁷ TAVARES, 2020, p. 854-859.

¹⁸ SILVA, 2016, p. 98-99.

¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 1324.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

Por outro lado, na federação há características de um governo centralizado em harmonia com a autonomia dos entes federativos. Conforme visto, há uma clara divisão de poderes, com competências e áreas de atuação definidas para cada coletividade política. Além disso, a soberania é compartilhada, dando azo à figura da autonomia dos entes subnacionais, em que os estados federativos têm sua própria legislação, respeitando a Constituição e as leis federais.

Ainda no estudo do federalismo, há a divisão histórica do federalismo quanto à possibilidade de os Estados se tornarem Federação: o federalismo por agregação e por desagregação.

Assim ensina Tavares²⁰ que há o federalismo por agregação quando os Estados se unem para formar uma federação. Este modelo ocorre quando países decidem se unir em uma estrutura federal para alcançar benefícios comuns, melhorar a governança e lidar com questões que transcendem suas capacidades individuais, sem perder a sua soberania.

Por outro lado, há o federalismo por desagregação, que ocorre quando um estado unitário ou uma confederação existente passa a adotar uma estrutura federal, buscando que os entes tenham mais autonomia.²¹

Outra classificação importante trazida por Tavares²² é a do federalismo dual e cooperativo. No federalismo dual há uma rígida separação de atribuições para cada ente federativo e a intervenção da União é mínima. No modelo cooperativo, pretende-se promover uma atuação conjunta dos entes federativos, notadamente com forte atuação da União, não havendo uma rigidez na distribuição de competências para cada ente.

A Constituição Federal de 1988, ao instituir um regime tripartite de competências federativas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estruturou o Estado brasileiro segundo uma lógica que combina características do federalismo dual e cooperativo, delimitando competências específicas para cada ente, e promovendo também a interação entre eles na execução de políticas públicas.²³

²⁰ TAVARES, 2020.

²¹ TAVARES, 2020, p. 860-861.

²² *Ibid.*

²³ Além do fato de que há clara divisão de competências privativas e concorrentes entre os entes federativos, o art. 23, parágrafo único da Constituição Federal bem evidencia essa conclusão: "Art.

Há, também, outra classificação em federalismo simétrico, quando todos os entes federativos possuem as mesmas competências e poderes – o adotado pelo legislador constituinte originário brasileiro. E o federalismo assimétrico, quando os entes federativos não recebem idêntico tratamento no pacto federativo. De acordo com Tavares, “Estados diferentes entre si merecem, dependendo do grau e natureza dessas diferenças, tratamento federativo diferente”²⁴

Portanto, vê-se que a principal diferença entre as formas de Estado reside na distribuição e na centralização do poder. Enquanto a confederação assegura a soberania dos membros e torna a autoridade central limitada, a federação busca um equilíbrio de poder entre a União e os entes federativos, dando autonomia a estes, ao passo que no estado unitário se mantém uma estrutura de poder centralizada sobre o território, pessoas e bens.

2.3 CARACTERÍSTICAS

O Estado Federal é um arranjo político-administrativo que se caracteriza pela repartição de competências entre diferentes níveis de governo, tipicamente em federal, estadual e municipal²⁵. Dentre as justificativas da escolha da forma de Estado Federal, há a existência de heterogeneidades que dividem uma nação, o que faz a divisão de competências ser essencial para garantir que as diversas esferas de governo possam atuar de forma autônoma. Respeitam-se as especificidades regionais e locais.

Como principais características há a repartição de competências, fundamentada em disposições constitucionais que estabelecem as áreas de atuação de cada ente federativo. Por meio da repartição de competências, é assegurado ao

23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006).” Ademais, no âmbito tributário-fiscal as normas constitucionais (Art. 157 e seguintes) que disciplinam que o produto da arrecadação dos impostos federais compartilhados com Estados e Municípios, e aqueles estaduais com os respectivos Municípios, também evidenciam a conclusão desse parágrafo. BRASIL, 1988.

²⁴ TAVARES, 2020, p. 863.

²⁵ Nesse sentido, José Afonso da Silva: “A repartição regional de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado Federal” SILVA, 2016, p. 99.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

ente possuir fonte própria e garantir a sua autonomia, essenciais para a manutenção do Federalismo.

Para Tavares, “somente por meio da manifestação originária do poder constituinte é que pode haver a divisão de tarefas e competências dentro de um Estado Federal”²⁶. Assim, a autonomia garantida pela Constituição é um dos pilares que sustentam o funcionamento do Estado Federal.

Nesse contexto, outra característica é a descentralização política, que envolve a transferência de poder para os entes, de forma que estes decidem a respeito de assuntos locais sem a interferência do ente central (União). Outrossim, a descentralização administrativa permite que cada ente federativo organize suas estruturas e serviços administrativos.

Sem descartar as demais características, observa-se que a descentralização financeira é uma das mais importantes do Federalismo, já que sustenta a política e administrativa, uma vez que, com recursos próprios, Estados, Municípios e Distrito Federal podem planejar e implementar políticas próprias. Isso se dá por meio das competências outorgadas pela Constituição Federal de arrecadar tributos, além da repartição de receitas entre os entes federativos, conferindo autonomia fiscal a todos eles.

Outro aspecto importante do Estado Federal é a auto-organização dos entes federativos, que têm a capacidade de estruturar seus próprios órgãos e de legislar.

A rigidez constitucional, por sua vez, garante que as normas que regem a federação não possam ser livremente alteradas, exigindo-se um procedimento dificultoso para a mudança da Constituição Federal, assegurando a estabilidade do pacto federativo. No Brasil, qualquer mudança na Magna Carta deve ser feita por

²⁶ TAVARES, 2020, p. 866.

Emenda Constitucional, que possui o rito mais rígido²⁷. Além disso, há limitações da reforma da Constituição de caráter material²⁸ e circunstancial²⁹.

Mais uma característica trazida pela doutrina é a representação das unidades federativas no poder legislativo central, garantindo que as diversas regiões tenham voz nas decisões nacionais. No Brasil essa representação ocorre por meio do Senado Federal, prevista constitucionalmente³⁰, uma vez que cada Estado possui o mesmo número de senadores, independentemente de sua população. A Câmara dos Deputados, por outro lado, representa o povo.³¹

A existência de um Tribunal Constitucional também é uma característica do federalismo. O Tribunal deve atuar como guardião dos princípios constitucionais, assegurando que as normas e as ações dos entes federativos estejam consoantes a Constituição.³²

Outra característica importante é a intervenção federal, um mecanismo previsto na Constituição que permite a retirada momentânea da autonomia de determinado ente federativo por outro em nome de um interesse maior: o pacto federativo, muito embora a intervenção federal deve ser vista como uma medida excepcional, a ser utilizada com cautela e em respeito ao pacto federativo.³³

Por fim, a indissolubilidade do vínculo entre os entes federativos é uma característica que assegura a integridade do Estado Federal, uma vez que os Estados não podem segregar-se, constituindo-se em novos territórios soberanos. Nesse

²⁷ Art. 60, § 2º, CF: “A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.” BRASIL, 1988.

²⁸ “Há, finalmente, uma limitação expressa de ordem material, tocante ao objeto da reforma. (...) Todo o § 4º do art. 60 da Constituição consagra as vedações materiais perpétuas do nosso ordenamento constitucional ao exercício do poder de reforma.” BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 200.

²⁹ “Uma segunda modalidade de limitação expressa é aquela que se prende a determinadas circunstâncias históricas e excepcionais na vida de um país. (...) dispõe a Constituição de 5 de outubro de 1988 ao rezer, no § 1º do art. 60, que a Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.” BONAVIDES, 2010. p. 200.

³⁰ “Art. 46. O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário. § 1º Cada Estado e o Distrito Federal elegerão três Senadores, com mandato de oito anos.” BRASIL, 1988.

³¹ “Art. 45. A Câmara dos Deputados compõe-se de representantes do povo, eleitos, pelo sistema proporcional, em cada Estado, em cada Território e no Distrito Federal.” BRASIL, 1988.

³² No Brasil, conforme a Constituição Federal: “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição (...)” BRASIL, 1988.

³³ No Brasil as hipóteses taxativas de intervenção da União nos Estados e DF estão previstas no art. 34 e de intervenção Estadual nos Municípios no art. 35.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

PUC-SP

sentido, a Constituição Federal consagra tal característica em seu art. 1º: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (...)”³⁴.

2.4 ESTADO FEDERAL NO BRASIL

Após a crise da Monarquia, foi promulgada a Constituição Republicana de 1891, que nasceu após 2 anos da instituição do sistema Republicano no Brasil, escrita pelos juristas Rui Barbosa e Prudente de Moraes. A nova ordem constitucional instituiu pela primeira vez a forma federativa de Estado no Brasil, tendo por base e influência a já vista e estudada no presente trabalho, a Constituição dos Estados Unidos da América de 1787.

Ato contínuo, a primeira Constituição Republicana vigorou até a década de 1930, quando, após a Revolução de 1930, houve a instauração de Golpe de Estado, protagonizado por Getúlio Vargas. Após a Revolução Constitucionalista de 1932, foi promulgada a Constituição Federal de 1934.

Nesse contexto, na Revolução de 1930, Getúlio Vargas assume os poderes executivo e legislativo. Outrossim, a Constituição de 1934 manteve o modelo federalista, mas, ao mesmo tempo, implementou um controle central forte por parte do governo federal.

A Constituição de 1934 vigorou por apenas três anos, substituída pela Constituição Federal de 1937, que foi outorgada após a implementação do Estado Novo por Getúlio Vargas. A Constituição de 1937 ficou conhecida como “Polaca”, em virtude da influência da Constituição da Polônia de 1935, com forte cunho de ideais nazistas. Observa-se, portanto, que os Estados não possuíam autonomia, tendo sido fortalecido o poder da União.

A Era Vargas perdurou até 1945, quando por outro golpe de Estado, protagonizado pelo Exército, Getúlio Vargas foi destituído e posteriormente foi promulgada a Constituição Federal de 1946, reestabelecendo-se o federalismo.³⁵

³⁴ BRASIL, 1988.

³⁵ TAVARES, 2020, p. 874.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

A Constituição de 1946 teve sua vigência até 1964, revogada pelo chamado Golpe Militar de 1964, por meio do Ato Institucional nº 1 (AI-1), até ser outorgada a Constituição de 1967. Embora instaurado o Regime Militar, o texto Constitucional aparentava ser democrático, no entanto, o federalismo foi abolido e os poderes ficaram centralizados na União.

O Regime Militar perdurou até 1985, quando, após movimentos populares e resistência à Ditadura Militar, ocorreram as eleições indiretas, que culminou na eleição do presidente da República, Tancredo Neves, dando fim ao Regime Militar e início ao período da democracia no Brasil. Após a instauração da Assembleia Constituinte em 1987, foi promulgada a atual Constituição Federal de 1988, com extenso rol de direitos e garantias constitucionais, como forma de reação ao poder autoritário estatal.

Definiu-se, como entes federativos, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Nesse contexto, o constituinte originário cuidou de definir a esfera de competência de cada ente federativo (arts. 22, 23, 24, 25 e 30), tornando-se o Brasil em um verdadeiro Estado Federal, conforme explícito no Art. 18 da Constituição “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.”³⁶. Certo afirmar que não há hierarquia entre eles, mas sim competências distintas.³⁷

A importância da Federação é tanta no sistema constitucional da Constituição Federal que foi elevada como “cláusula pétrea”. Essa cláusula, definida pela doutrina como aquela prevista no artigo 60, § 4º, I da Constituição Federal³⁸, garante que o princípio federativo não possa ser alterado em sua essência, mesmo por Emenda Constitucional, assegurando, assim, a estabilidade da estrutura federativa brasileira.

Além disso, a Constituição Federal prevê três vedações federativas gerais expressas (Art. 19³⁹). No que tange às vedações federativas constitucionais no âmbito

³⁶ BRASIL, 1988.

³⁷ TAVARES, 2020, p. 875.

³⁸ “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; [...]” BRASIL, 1988.

³⁹ “Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público; II - recusar fé aos documentos públicos; III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.” BRASIL, 1988.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

PUC-SP

tributário, encontramos na seção das limitações do poder de tributar. Em que pese a maioria das garantias constitucionais dessa seção serem voltadas aos contribuintes, nota-se em alguns reflexos na relação entre os entes federativos, como a imunidade recíproca, que, em respeito ao pacto federativo, proíbe a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros.⁴⁰

Ademais, o art. 151 também disciplina hipóteses de vedações no poder de tributar da União. Conforme o artigo 151, inciso II, da Constituição Federal, a União está proibida de tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos de seus agentes públicos, em níveis superiores aos aplicados às suas próprias obrigações e agentes⁴¹.

O inciso III do mesmo artigo estabelece que a União não pode conceder isenções de tributos cuja competência pertença aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios⁴². Isso impede que a União promova benefícios fiscais que representem renúncia de receitas desses entes, preservando sua autonomia tributária.

Portanto, vemos que a Constituição Federal de 1988 deu especial ênfase ao princípio federativo, criando garantias para a sua manutenção. É possível concluir que qualquer interpretação do operador do direito deve enfatizar e privilegiar o princípio federativo como pilar do Estado brasileiro, uma vez que assegura o próprio Estado Democrático.⁴³

⁴⁰Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros." BRASIL, 1988.

⁴¹ BRASIL, 1988.

⁴² *Ibid.*

⁴³ Nesse sentido, o professor Roque Antonio Carrazza disserta sobre a relevância jurídica do princípio federativo no Brasil: "Não é por outra razão que as leis do Congresso Nacional (seja as federais, seja as nacionais, como, por exemplo, as leis complementares que veiculam "normas gerais em matéria de legislação tributária") deverão sempre levar em conta a existência dos Estados e de suas competências (mesmo as tributárias), que só podem ser exercitadas por seus Poderes Supremos (Legislativo, Executivo e Judiciário), na forma de suas respectivas Constituições e leis." CARRAZZA, 2024, p. 152.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

2.5 FEDERALISMO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO-FISCAL

2.5.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional foi estruturado detalhadamente pelo legislador constituinte originário. A Constituição Federal de 1988 definiu as competências tributárias de forma minuciosa entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, estabelecendo a regra matriz de incidência tributária, bem como as competências para instituir, arrecadar, fiscalizar e gerir tributos. Pretendeu-se preservar a autonomia dos entes federativos. Além disso, partindo da divisão das competências tributárias, a Constituição Federal definiu a repartição das receitas tributárias. Todas essas regras foram dispostas no Título VI, da Tributação e do Orçamento⁴⁴.

Dessa forma, observa-se que o legislador constituinte originário descreveu as hipóteses de incidência dos tributos, mas não os instituiu, cabendo aos entes que foram outorgadas as competências criá-los.⁴⁵ Nesse contexto, encontramos as competências outorgadas pelo legislador originário, formando, assim, o Sistema Tributário Nacional.

Importante ressaltar que o presente estudo não pretende adentrar em cada hipótese de incidência dos tributos mencionados, mas estudar especificamente as competências outorgadas a cada ente federativo e a sua relação com o princípio federativo.

Assim, a União possui a competência para instituir os seguintes tributos específicos, conforme delineado no artigo 153 da Constituição Federal:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;

⁴⁴ BRASIL, 1988.

⁴⁵ Nesse sentido, Geraldo Ataliba: “É que, por ser extremamente minuciosa e quase exaustiva, a Constituição brasileira não deixa margem de liberdade ao legislador ordinário, seja para eleger a materialidade da h.i., seja para designar sujeitos passivos. Estes estão implícitos na Constituição: já estão designados no Texto Supremo, ou por dicção expressa, ou pela indicação sistemática” ATALIBA, 2006, p. 81.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural e
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Com a Emenda Constitucional 132/2023 da Reforma Tributária, foi outorgada nova competência tributária pelo legislador constituinte derivado: “VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.”⁴⁶.

Com relação ao Imposto Territorial Rural, a Constituição Federal dispõe que ele poderá ser fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal⁴⁷. Ou seja, trata-se de uma autorização constitucional para a transferência da capacidade tributária ativa.

Por fim à análise do art. 153 da Constituição Federal, o Imposto sobre Grandes Fortunas ainda não foi editado por Lei Complementar pelo Congresso Nacional. Portanto, não é cobrado atualmente pela União.

Além dos impostos mencionados, a União tem, ainda, competência para criar PIS, COFINS, CSLL e outras contribuições previdenciárias⁴⁸, as Contribuições de Intervenção sobre o Domínio Econômico⁴⁹, além dos Impostos Residuais e Imposto Extraordinário de Guerra⁵⁰ e, por fim, o Empréstimo Compulsório⁵¹. Ressalte-se que o PIS e a COFINS serão substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços,

⁴⁶ BRASIL, 1988.

⁴⁷ Redação do art. 153, §4º, III da Constituição Federal.

⁴⁸ “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: [...]” BRASIL, 1988.

⁴⁹ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.” BRASIL, 1988.

⁵⁰ “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - 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.” BRASIL, 1988.

⁵¹ “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".” BRASIL, 1988.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

PUC-SP

conforme será visto com maior profundidade no Capítulo 3, da Parte II, do presente estudo.

Os Estados e o Distrito Federal, por sua vez, têm competências específicas para instituir impostos, conforme prevê o artigo 155 da Constituição Federal⁵²: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), incidindo sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação. Além disso, os Estados também arrecadam o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que incide sobre a propriedade de veículos, e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), relativo à transmissão de bens em decorrência de falecimento ou doação.

Ademais, os Municípios possuem suas competências outorgadas no artigo 156 da Constituição Federal: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que incide sobre a propriedade de imóveis urbanos, e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), e a Contribuição de Iluminação Pública (CIP), esta prevista no artigo 149-A da Constituição Federal.

Por outro lado, o Distrito Federal acumula competências tanto de Estados quanto de Municípios. Assim, conforme o artigo 32 da Constituição, ele pode instituir impostos que se enquadram nas categorias estaduais e municipais, como o ICMS, o IPTU e o ISS.

Vale ressaltar que o ICMS e o ISS são as maiores fontes de arrecadação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, as quais serão suprimidas pela Reforma Tributária pelo Imposto sobre Bens e Serviços, de competência compartilhada entre os entes federativos que detinham a competência do ICMS, conforme será visto com maior profundidade no Capítulo 3, da Parte II, do presente estudo.

Com isso, nota-se que o legislador constituinte originário criou um arcabouço de competências tributárias, elencando e distribuindo cuidadosamente cada tributo para cada ente federativo, de forma a preservar-lhes a autonomia financeira, por conseguinte, a política administrativa e legislativa.

⁵² BRASIL, 1988.

2.5.2 Aspectos da competência tributária e autonomia dos entes federativos

Conforme instituído pela Constituição brasileira, o Poder Legislativo tem como função típica legislar, inclusive acerca de instituição de tributos; trata-se da concretização do princípio da legalidade tributária, significando que um tributo só pode ser instituído, constitucionalmente, pela Lei. Dessa forma, compreende-se que este Poder detém a competência, diante de suas atribuições de instituir e definir os limites para incidência tributária.

Tanto é assim que a Constituição Federal utiliza tal vocábulo, em seu art. 24, I, ao definir que é competência concorrente dos Estados, da União e do Distrito Federal legislar sobre o direito tributário. A função, portanto, é dar nascimento a um tributo, conforme os ditames constitucionais, mas não o institui. Nesse sentido bem explica Gama:

A existência de uma norma de competência que qualifique o sujeito competente (s), estabeleça a forma da enunciação (P), as respectivas condições de espaço (e) e de tempo (t), bem como a matéria sobre a qual poderá versar a norma [m(s.c.e.t.)] **não faz surgir, automaticamente, novos enunciados prescritivos** (grifo nosso).⁵³

Segundo Carrazza, “[...] competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas [...]”⁵⁴.

Portanto, infere-se que, pela competência tributária, a Constituição Federal autoriza a criação de tributos que será feita em um segundo momento pelo ente federativo que edita a lei correspondente. Dessa forma, entende Roque Antonio Carrazza que, uma vez editada a citada lei pelo ente, exaure-se a competência, dando azo à capacidade tributária ativa.⁵⁵

Dessa forma, encontramos na melhor doutrina seis características da competência tributária, quais sejam: indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade, facultatividade do exercício e privatividade.⁵⁶

⁵³ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo, Editora Noeses, 2009. p. 96.

⁵⁴ CARRAZZA, 2024, p. 498.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 502.

⁵⁶ Classificação adotada por Roque Antonio Carrazza, *op. cit.*, p. 515.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

PUC-SP

A privatividade, ou exclusividade, refere-se à dupla interpretação que a Constituição Federal instituiu à competência tributária: a possibilidade de criação do tributo e a proibição de outros entes de criá-los. Dessa forma, cada ente federativo, seja a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios, deve exercer sua competência tributária exclusivamente, conforme outorgada pela Constituição Federal. E todos os demais não podem adentrar nelas.

A indelegabilidade refere-se à impossibilidade de um ente federativo transferir sua competência tributária para outro ente. Isso significa que, uma vez que um determinado ente é dotado de uma competência específica para instituir tributos, essa responsabilidade não pode ser delegada ou compartilhada.

A incaducabilidade diz respeito à natureza permanente da competência tributária. Uma vez que um ente federativo adquire a competência para instituir tributos, essa competência não pode caducar, ou seja, não perde sua validade ao longo do tempo.

A inalterabilidade indica que a competência tributária, uma vez definida, não pode ser alterada por vontade do próprio ente que a detém. Isso implica que qualquer modificação na distribuição das competências tributárias, por exemplo, que implique em transferir essa responsabilidade para outro ente, requer uma mudança na Constituição.

A irrenunciabilidade implica que um ente não pode renunciar sua competência tributária. Assim, mesmo que um ente opte por não instituir ou arrecadar um tributo, isso não significa que ele esteja renunciando à sua competência. Ou seja, a possibilidade de arrecadar um tributo é uma prerrogativa que deve ser respeitada, pois a ausência de cobrança não extingue o direito de o ente exercer sua competência no futuro.

Por fim, a facultatividade do exercício refere-se ao fato de que o ente federativo tem a opção de exercer ou não sua competência tributária. Assim, embora um ente tenha a prerrogativa de instituir um tributo, ele não é obrigado a fazê-lo, como ocorre com o citado Imposto sobre Grandes Fortunas, desde então não editada lei complementar para criação deste tributo pela União.

Em contrapartida à competência, a capacidade tributária pode ser ativa, ou passiva. A capacidade tributária ativa é a possibilidade de tornar-se sujeito ativo, isto



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

PUC-SP

é, credor do tributo. Podemos inserir nesse rol os órgãos administrativos que arrecadam os tributos. Já a capacidade tributária passiva é o ônus de ser cobrado de um tributo, de dever de recolher determinado tributo. É possível perceber que a capacidade tributária está na regra matriz de incidência tributária, especificamente no critério pessoal (sujeito passivo e sujeito ativo).

Dessa forma, Carvalho elenca uma das principais diferenças entre a competência e a capacidade tributária, que é a possibilidade de transferência de suas atribuições; enquanto na competência é proibido transferi-la tal como originalmente disposta (princípio da indelegabilidade da competência tributária), na capacidade é perfeitamente possível.⁵⁷

Diante do exposto, necessário concluir que a autonomia (em sentido amplo) das unidades federativas é assegurada por meio da repartição constitucional de competências legislativas. Notadamente no âmbito do direito tributário, por meio da outorga das competências tributárias, a Constituição Federal assegura a autonomia financeira dos entes federativos e, por consequência, as autonomias política, administrativa e legislativa.

A respeito das autonomias, analisa-se o conteúdo de cada uma delas.

A autonomia política refere-se à capacidade dos entes federativos de se organizarem, estabelecendo suas próprias normas e realizando eleições diretas para seus representantes.

Por outro lado, a autonomia administrativa e legislativa está ligada à capacidade de os entes federativos organizarem sua estrutura interna e gerirem seus serviços, bem como de editarem leis internas, além de aplicar suas próprias normas dentro dos limites estabelecidos pela Constituição.

A autonomia financeira diz respeito à capacidade dos entes de arrecadar tributos, administrar seus recursos e elaborar orçamentos próprios. Essa autonomia garante que cada ente tenha os meios necessários para desempenhar suas funções. Conforme visto anteriormente, a melhor doutrina⁵⁸ entende que a autonomia financeira sustenta todas as demais, uma vez que o ente federativo depende, para exercer suas

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed.. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 227-231.

⁵⁸ CARRAZZA, 2024, p. 669.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

PUC-SP

funções institucionais, da arrecadação, seja pela via originária ou a derivada, como será estudado no próximo subtópico.

2.5.3 Repartição de receitas

Como amplamente visto, a Constituição Federal estabelece a organização administrativa brasileira (art. 18), reconhecendo como entes federativos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos entre si.

É cediço que os entes federativos possuem funções específicas para atingir o interesse público, tais como a segurança, educação, saúde, previdência social. Para tanto, precisam de meios para a consecução de suas atividades. O Estado necessita obter recursos por meio de receitas públicas, criar crédito público pelo endividamento público, gerir e planejar por meio do orçamento público, em suma, precisa expender recursos pela despesa pública. Dessa forma, entende-se como receitas (em caráter definitivo) as receitas originárias, que decorrem do patrimônio do Estado e as receitas derivadas, que são decorrentes da lei (tributos e multas).

A Constituição Federal organizou a economia brasileira segundo o modelo capitalista, isto é, do livre mercado. Isso significa dizer que é atribuição dos particulares a incumbência da atividade comercial, ou seja, de organizar empresas que forneçam produtos e serviços necessários para a sociedade. Paralelamente, é certo que a ordem constitucional reservou ao monopólio do Estado o atendimento a determinadas necessidades, em razão do interesse público envolvido em certas atividades.

A Constituição Federal, em seu art. 173, estabelece que excetuadas as hipóteses definidas pelo próprio texto constitucional, a exploração direta da atividade econômica pelo Estado só será permitida no caso de relevante interesse social ou quando necessária aos imperativos da segurança nacional. Em regra, portanto, o Estado atua de forma indireta exercendo influência na atividade econômica da iniciativa privada, fiscalizando, incentivando ou planejando⁵⁹.

Por isso dizemos que a receita derivada advinda majoritariamente dos tributos constitui a principal forma que os entes se financiam, uma vez que o Estado,

⁵⁹ BRASIL, 1988.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

ressalvadas exceções, não realiza atividade econômica. Daí a importância da repartição das receitas tributárias.⁶⁰

Nesse contexto, para além das competências tributárias vistas anteriormente que assegura a capacidade do ente de arrecadar, necessitou-se também criar um modelo eficiente de repartição de receitas tributárias capaz de assegurar o pacto federativo. Com isso, a Constituição Federal trouxe, a partir dos artigos 157 uma complexa estrutura de repartição de receitas tributárias.

Sem querer esgotar as formas de repartição de receitas tributárias previstas constitucionalmente, que não é o objetivo do presente estudo⁶¹, focou-se na importância da referida repartição e de qual forma o princípio federativo é assegurado por essas previsões constitucionais, além da forma como a repartição influencia os entes federativos.

Nesse contexto, em regra, o produto da arrecadação dos tributos é do ente federativo que a Constituição Federal assegurou a competência, capacidade tributária ativa e as funções de arrecadar e fiscalizar. No entanto, o legislador constituinte definiu que em certas situações o compartilhamento de receitas tributárias seria necessário para a correta integração do país e melhor distributividade dessa renda por todo o país.⁶²

Além disso, a repartição constitucional de receitas reafirma a autonomia financeira dos entes, na medida em que se garante que os entes não dependam de fontes externas de custeio.

⁶⁰ CARRAZZA, 2024, p. 665.

⁶¹ Como bem ensina Carrazza, o direito tributário está preocupado com a tributação, e não a destinação dada ao dinheiro arrecadado por meio dela.

⁶² Assim também é possível cumprir com os objetivos da República insertos no art. 3º da Constituição Federal: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

3 PARTE II: REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO – PEC 45/19 – DA PROPOSTA INICIAL, TRAMITAÇÃO NA CÂMARA DOS DEPUTADOS E SENADO FEDERAL À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

Há muitos anos questionou-se o modelo de tributação adotado no Brasil, em razão do modelo fragmentado de distribuição da competência para instituir os tributos sobre o consumo, dando autonomia não somente à União, mas também aos entes subnacionais para instituir, alterar e administrar os tributos sobre consumo, conforme a base tributária de sua competência (ICMS e ISS). Tal desenho normativo constitucional proporcionou o famigerado “manicômio tributário⁶³”, caracterizado pela sua disfuncionalidade, notadamente a complexidade, a não neutralidade e a guerra fiscal.

Com isso, algumas Propostas de Emenda à Constituição foram destaques no Congresso Nacional, sobretudo as Propostas de Emenda Constitucional PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019, além do Projeto de Lei (PL) nº 3.887/2020.

Desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e apresentada pelo deputado Baleia Rossi do MDB-SP, a reforma tributária proposta pela PEC nº 45/2019 objetiva promover alterações no Sistema Tributário Nacional, com o intuito de simplificar o processo de arrecadação associado à produção e à comercialização de bens, além da prestação de serviços. Nesse contexto, a proposta reflete uma busca por maior eficiência e transparência na gestão tributária do país.

A Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 tornou-se protagonista e chegou, principalmente no cenário político, como uma solução para os problemas políticos citados. Foi proposta uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, por meio da substituição de cinco tributos por dois únicos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), em âmbito estadual e municipal, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Os tributos que serão substituídos são: (i) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); (ii) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) Imposto sobre Serviços

⁶³ Expressão utilizada por Alfredo Augusto Becker em seus escritos.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

de qualquer natureza (ISS); (iv) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e (v) Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

Conforme indicado no relatório da PEC n° 45/2019, a Reforma Tributária seria estruturada conforme os princípios do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) sob o modelo dual, de padrão internacional, uma vez que é amplamente adotado em países desenvolvidos. Além disso, especificamente o IBS será compartilhado entre os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, visando, em tese, a uma distribuição mais equitativa da arrecadação tributária.

Vale dizer também que a PEC n° 45/2019 incorporou uma parte significativa das diretrizes da PEC n° 110/2019, elaborada pelo senador Roberto Rocha (PTB-MA), e ganhou novo impulso em 2023, tornando-se uma das prioridades do governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva e da gestão do Ministro Fernando Haddad à frente do Ministério da Fazenda. Na Câmara dos Deputados, a PEC, sob a relatoria do deputado Aguinaldo Ribeiro (PP-PB), foi aprovada em 7 de julho de 2023.

No Senado Federal, a PEC foi aprovada no dia 8 de novembro de 2023, no entanto, diversas modificações foram feitas, o que fez novamente a PEC retornar à Câmara dos Deputados. Nesse contexto, nova votação foi realizada no dia 15 de dezembro de 2023, sendo aprovada a Reforma Tributária.

Depois de mais de 30 anos de discussões no Congresso Nacional e nos sucessivos governos, a reforma tributária foi promulgada em 20 de dezembro de 2023 e publicada em 21 de dezembro de 2023. Sob o pretexto de simplificar o Sistema Tributário Brasileiro, a Reforma Tributária, em tese, não busca diminuir nem aumentar a carga tributária vigente no país. A ideia propagada no meio político, quando da sua aprovação, foi que a tributação será mais simples e eficiente.⁶⁴

Conforme visto, a Reforma Tributária unificou os tributos federais sobre o consumo pela Contribuição sobre Bens e Serviços, e os tributos estaduais pelo Imposto sobre Bens e Serviços, com competência compartilhada entre Estados,

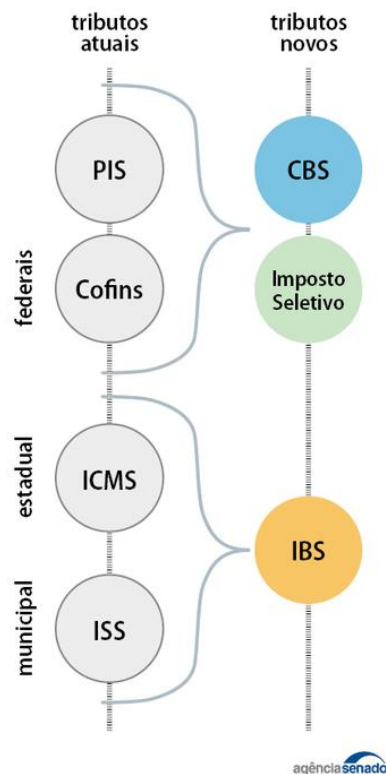
⁶⁴ De acordo com o art. 415, §3º, incluído pela EC 112/2023: “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da **simplicidade**, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.” (grifo nosso). BRASIL, 1988.

Distrito Federal e Municípios⁶⁵. Além disso, criou também o Imposto Seletivo, conhecido como “imposto do pecado”.

O esquema da Figura 1 elucida um resumo da Reforma Tributária de como serão substituídos os tributos federais, estaduais e municipais:

Figura 1 - Tributos substituídos na Reforma Tributária

**Quais tributos
serão extintos?**



Fonte: matéria publicada em 21 de dezembro de 2023 no site da Agência Senado⁶⁶

Nesse contexto, especificamente em relação ao IBS e à CBS, a Emenda Constitucional institui como âmbito de incidência de ambos os tributos as operações (inclusive importação) com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços.

⁶⁵ Art. 156-A, CF: “Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.” BRASIL, 1988.

⁶⁶ BRASIL. Senado Federal. Reforma tributária promulgada; principais mudanças dependem de novas leis. **Senado**, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: www12.senado.leg.br. Acesso em: 18 out. 2024.. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 15 out. 2024.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

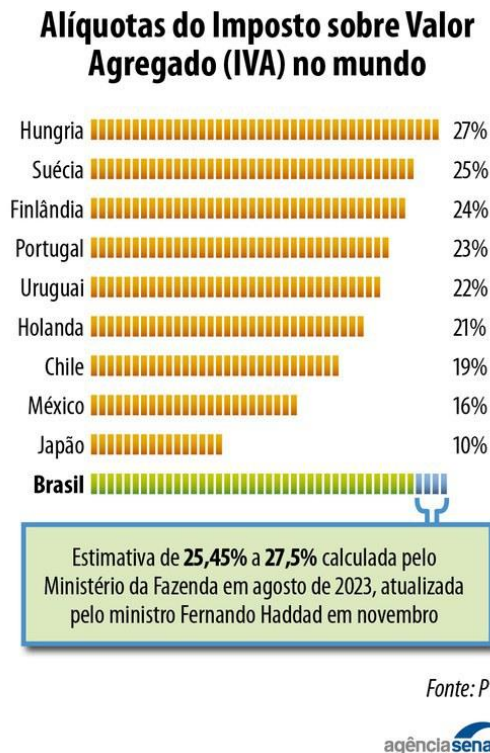
Além disso, ambos terão regras comuns sobre fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, regras de não cumulatividade e de creditamento, instituídos por meio de legislação única e uniforme em todo país (art. 149-B, I, CF). Respeitando as regras de imunidade, não incidirão sobre exportações, assegurado crédito ao exportador.

Dessa forma, é importante que a CBS e o IBS sejam instituídos por leis convergentes, que estabeleçam critérios claros, objetivos e uniformes acerca da hipótese de incidência dos tributos, evitando a possibilidade de múltiplas interpretações que possam criar conflitos, inclusive de competência entre os entes tributantes, por interpretação divergente da legislação dos referidos tributos.

No que tange à fixação de alíquotas, elas serão fixadas pela lei de cada ente (União, DF, Estados e Municípios) e serão as mesmas para todas as operações com bens e serviços, ressalvadas exceções. Relativamente ao IBS, ele corresponde ao somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação (tributação no destino). O Senado Federal fixará alíquota de referência para cada esfera federativa.

Há uma certa discussão a respeito da alíquota do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil ser uma das maiores do mundo, em relação aos países que adotaram este tipo de tributação. O esquema da Figura 2 demonstra que o Brasil tende a ser o país com maior alíquota do IVA do mundo, conforme as estimativas do Ministério da Fazenda, ainda sem definição concreta:

Figura 2 - Alíquotas do IVA no mundo



Fonte: matéria publicada em 21 de dezembro de 2023 no site da Agência Senado.⁶⁷

Ademais, a Emenda Constitucional prevê uma transição para o novo Sistema Tributário, que ocorrerá ao longo de um período de seis anos. Nos dois primeiros anos, está prevista a extinção do PIS e da COFINS, enquanto os quatro anos subsequentes serão dedicados à redução gradual das alíquotas do ICMS e do ISS, ao mesmo tempo em que as alíquotas de referência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) aumentarão progressivamente. No sexto ano, será finalizada a extinção do IPI. Importante ressaltar que, nos anos anteriores a essa transição, não poderá haver a cobrança de IPI sobre produtos que já sejam tributados pelo Imposto Seletivo.

No texto original, a transição previa um modelo diferente: durante os dois primeiros anos, haveria a aplicação de uma contribuição "teste" de 1%, com a mesma base de cálculo do IBS. A substituição dos tributos atuais pelos novos ocorreria ao longo de um período de oito anos, na proporção de 1/8 por ano.

Quanto à partilha de receitas entre Estados, Municípios e Distrito Federal, a transição proposta se estenderia por 52 anos, com uma redução linear na parcela da

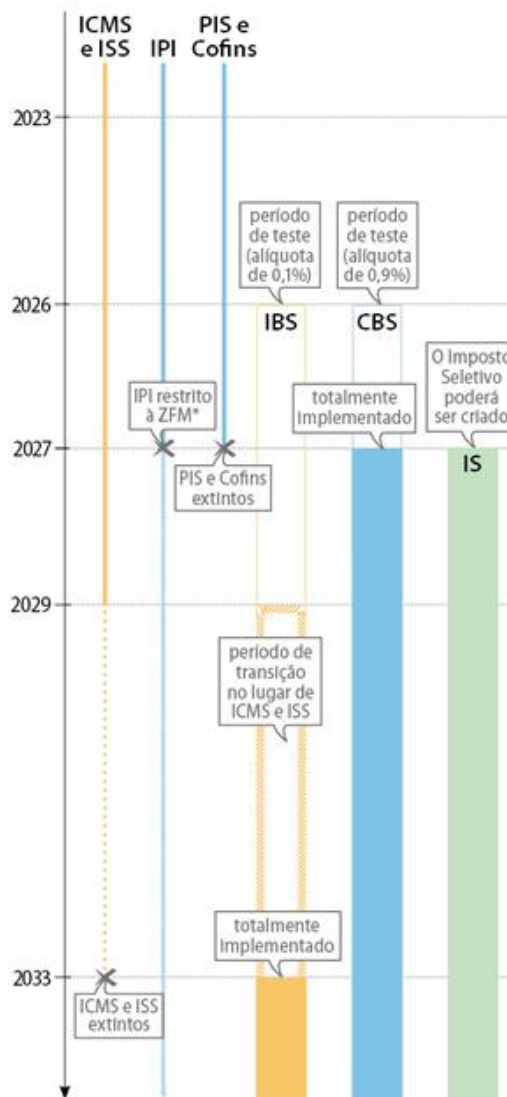
⁶⁷ BRASIL, 2023.

receita distribuída, proporcional à participação de cada ente na receita líquida de ICMS e ISS.

O esquema da Figura 3 resume a transição trazida pela Emenda Constitucional.

Figura 3 - Transição dos novos Tributos

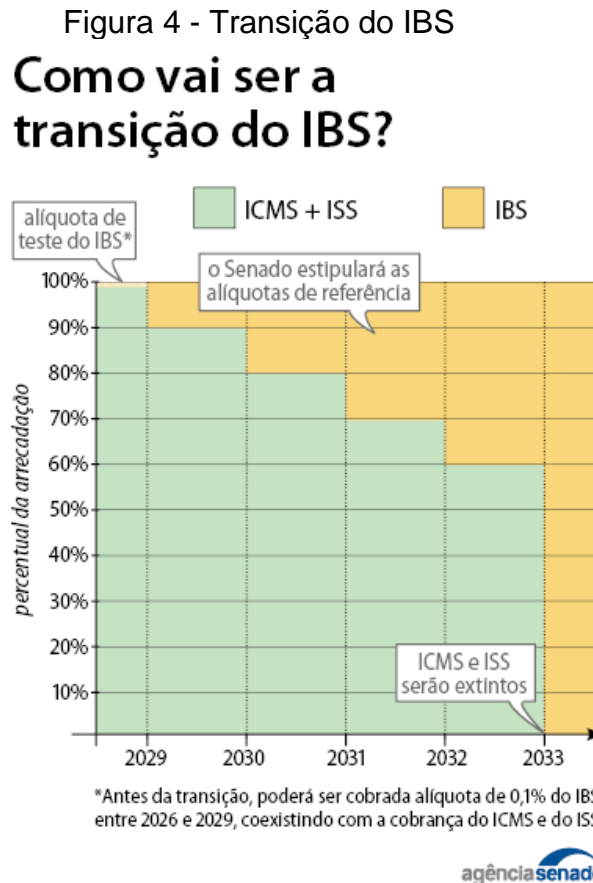
Quando os novos impostos valerão?



*Após 2027 o IPI continuará para produtos incentivados na Zona Franca de Manaus, mas será zerado para todos os outros produtos.

Fonte: matéria publicada em 21 de dezembro de 2023 no site da Agência Senado.⁶⁸

Especificamente em relação ao IBS, o esquema da Figura 4 resume a transição trazida pela Emenda Constitucional.



Fonte: matéria publicada em 21 de dezembro de 2023 no site da Agência Senado.⁶⁹

Certamente há outras mudanças apresentadas na Emenda Constitucional nº 132/2023, mas que não serão mencionadas, por não estarem relacionados ao tema central do presente trabalho, tais como as mudanças relativas ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD e ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.

3.1 JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A AUTONOMIA DOS ESTADOS-MEMBROS EM DEMANDAS TRIBUTÁRIAS E FISCAIS

⁶⁹ BRASIL, 2023.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

O Supremo Tribunal Federal tem vasta jurisprudência acerca da autonomia dos entes federativos, principalmente em âmbito tributário no seu aspecto político e financeiro. De igual forma, o tema é tratado muitas vezes incidentalmente, como fundamento em premissas para declarar a inconstitucionalidade de algum dispositivo legal ou para validação dele.

Em várias das decisões sobre o tema, enfatiza-se a autonomia política dos entes federativos pela Corte. Nesse sentido, ao julgar acerca da legitimidade de os Estados legislarem sobre o IPVA, tendo em vista a inexistência de normas gerais, o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que a ausência de normas gerais editadas pela União sobre os assuntos tratados no art. 24 da Constituição Federal não impede que os Estados-membros ou o Distrito Federal legislem sobre essas matérias, exercendo a competência supletiva.

Nesse sentido, observa-se:

Diante da autonomia financeira dos entes federativos, bem como da importância da arrecadação tributária para se fazer frente à efetivação de políticas orçamentárias, nota-se que a inércia da União em editar normas gerais sobre determinado tributo de competência dos Estados importa grave violação ao pacto federativo, impactando, inclusive, na implementação de políticas sociais em prol de toda a população. Exatamente para impedir essa situação – em que a inércia da União poderia prejudicar o pleno exercício da **autonomia financeira dos Estados-Membros** – a Constituição Federal previu, expressamente, a matéria tributária como de competência legislativa concorrente, admitindo a atuação plena dos Estados-Membros nos casos em que a União silencia em exercer seu munus constitucional. Diante desse cenário de omissão da União, por diversas vezes, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL se manifestou no sentido de que a ausência de lei complementar nacional autoriza o exercício da competência legislativa tributária plena pelos estados e o Distrito Federal, como no caso do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e das custas dos serviços forenses. (ADI 1926MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ de 10/9/1999). (grifo nosso).⁷⁰

Portanto, em suma, a preservação da autonomia política dos entes é assegurada quando, na ausência de norma geral pela União, o Estado-membro pode legislar sobre a matéria. No entanto, em decorrência do pacto federativo, a superveniência de uma lei federal sobre normas gerais suspende a aplicação da lei

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6826**. Tribunal Pleno. Relator: Alexandre de Moraes, 9 maio 2022.

estadual ou distrital nos pontos em que houver conflito, conforme art. 24, §4º da CF.

71

Na mesma esteira, julgou o STF acerca da instituição do ITCMD nas doações e heranças instituídas no exterior pelos Estados, mas de forma contrária. Foi no Recurso Especial (RE) nº 851.108⁷², submetido à repercussão geral (Tema nº 825) que o STF firmou que os Estados e o Distrito Federal não podem cobrar o ITCMD sem que seja editada uma lei complementar pela União que regulamente o assunto, conforme previsto no art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal.

Também na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6826 citada anteriormente, a Corte decidiu, por unanimidade, pela inconstitucionalidade de Lei do Estado do Rio de Janeiro que disciplinava a cobrança do ITCMD exterior. Aliás, a Procuradoria-Geral da República ingressou com 24 Ações Diretas de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal contra leis estaduais que regulamentam a cobrança do imposto sobre doações e heranças originadas do exterior (ITCMD).⁷³

Como decorrência, foi declarada a inconstitucionalidade de diversas outras leis de Estados da Federação que já haviam editado Lei complementar sobre o assunto: ADIs 6817, 6829, 6832 e 6837, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, ajuizadas contra leis dos Estados de Pernambuco, do Acre, do Espírito Santo e do Amapá; ADIs 6821 e 6824, de relatoria do Ministro Alexandre de Moares, contra leis do Maranhão e de Rondônia; ADIs 6825, 6834 e 6835, relatadas pelo Ministro Edson Fachin, contra leis do Rio Grande do Sul, do Ceará e da Bahia; ADIs 6822, 6827 e 6831, relatadas pelo Ministro Roberto Barroso, contra leis da Paraíba, do Piauí e de

⁷¹ Nesse sentido: “Esta Corte já decidiu que: (i) a Constituição do Brasil não confere às entidades da federação autonomia irrestrita para organizar o regime previdenciário de seus servidores; (ii) por se tratar de tema tributário, a matéria discutida nestes autos pode ser disciplinada por norma geral, editada pela União, sem prejuízo da legislação estadual, suplementar ou plena, na ausência de Lei federal (ADI nº 2.024, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 22/06/10)”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 388373 AgR**. Primeira Turma. Relator: Dias Toffoli, 24 out. 2012.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 851.108/SP**. Plenário. Requerente: Estado de São Paulo. Requerido: Vanessa Maria Pereira Andreatta. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 07/02/2017. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: redir.stf.jus.br. Acesso em: 18 out. 2024.

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. PGR ajuíza ações contra leis estaduais que regulamentam imposto sobre heranças e doações do exterior. **STF**, Brasília, DF, 17 out. 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=466014&ori=1>. Acesso em: 18 out. 2024.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Goiás; ADIs 6836 e 6839, de relatoria da ministra Cármen Lúcia, ajuizadas contra leis do Amazonas e de Minas Gerais; ADI 6830, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, contra lei de São Paulo, entre outras.

Embora sejam precedentes importantes para os fundamentos da autonomia dos Estados-membros e para o presente estudo, vale ressaltar que a Emenda Constitucional nº 132/2023, em seu artigo 16⁷⁴, autorizou e definiu a competência provisória dos estados para cobrar o ITCMD nas transmissões de bens, nas situações em que os bens, o “de cujus” ou o doador estejam no exterior, até que seja editada a lei complementar prevista no artigo 155, § 1º, III, da Constituição, constituindo uma superação dos citados precedentes firmado pelo STF até então.

Outro precedente importante do STF que reafirmou a autonomia dos entes federativos foi firmado na ADPF nº 357. O STF firmou valioso entendimento de que a criação de hierarquia e de preferências na cobrança de créditos de dívida pública entre a União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas entidades da administração indireta comprometeria o pacto federativo. O intuito foi garantir um federalismo equilibrado e a equidade entre os entes federativos. Observa-se:

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 187 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 29 DA LEI N. 6.830/1980. CONCURSO DE PREFERÊNCIA ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS NA COBRANÇA JUDICIAL DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E NÃO TRIBUTÁRIOS. INCOMPATIBILIDADE DAS NORMAS IMPUGNADAS COM A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988. AFRONTA AO INC. III DO ART. 19 DA CONSTITUIÇÃO. ARGUIÇÃO JULGADA PROCEDENTE.

1. A arguição de descumprimento de preceito fundamental viabiliza a análise de constitucionalidade de normas legais pré-constitucionais insuscetíveis de conhecimento em ação direta de inconstitucionalidade. Precedentes.

2. **A autonomia dos entes federativos e a isonomia que deve prevalecer entre eles, respeitadas as competências estabelecidas**

⁷⁴ “Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá: I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior: a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal; b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal; III – relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal” BRASIL, 1988.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

pela Constituição, é fundamento da Federação. O federalismo de cooperação e de equilíbrio posto na Constituição da República de 1988 não legitima distinções entre os entes federativos por norma infraconstitucional.

3. A definição de hierarquia na cobrança judicial dos créditos da dívida pública da União aos Estados e Distrito Federal e esses aos Municípios descumpra o princípio federativo e contraria o inc. III do art. 19 da Constituição da República de 1988.

4. Cancelamento da Súmula n. 563 deste Supremo Tribunal editada com base na Emenda Constitucional n. 1/69 à Carta de 1967.

5. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada procedente para declarar não recepcionadas pela Constituição da República de 1988 as normas previstas no parágrafo único do art. 187 da Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) e no parágrafo único do art. 29 da Lei n. 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais). (grifo nosso).⁷⁵

Igualmente, importantes bases foram firmadas no RE nº 1293453 (Tema de Repercussão Geral nº 1130) acerca da autonomia financeira dos entes. Descreve-se a seguinte tese:

Pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços, conforme disposto nos arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal.

O relator, Ministro Alexandre de Moraes, antes de adentrar no mérito da discussão, firmou algumas premissas importantes acerca do federalismo brasileiro e autonomia dos entes:

A Constituição Federal de 1988 rompeu com o paradigma anterior - no qual verificávamos **a tendência de concentração do poder econômico no ente central (União)-, implementando a descentralização de competências e receitas aos entes subnacionais**, a fim de garantir-lhes a autonomia necessária para cumprir suas atribuições. [...]

A análise dos dispositivos constitucionais que versam sobre a repartição de receitas entre os Entes Federativos, considerando o contexto histórico em que elaborados, deve ter em vista a tendência de descentralização dos recursos e os valores do federalismo de cooperação, com vistas ao fortalecimento e autonomia dos entes subnacionais.⁷⁶

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental ADPF 357**. Tribunal Pleno. Relator(a): Cármen Lúcia, 7 out. 2021.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 1293453**. Tribunal Pleno. Relator(a): Alexandre de Moraes, 22 out. 2021.

Por fim, rememore-se a discussão acerca do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.⁷⁷ Trata-se de dispositivo autorizador da responsabilidade fiscal dos entes federativos, desde que os tributos divididos pelas competências constitucionalmente prevista tenham sido instituídos pelos respectivos entes federativos. O parágrafo único, por sua vez, veda a transferência voluntária de recursos obtidos pelas receitas tributáveis por impostos, para os entes federativos que não exercitaram a sua competência tributária facultativa.

Dessa forma, de um lado, a lei impõe ao ente da federação que exercite sua competência tributária, instituindo e arrecadando impostos, para não sofrer a sanção política de vedação à transferência voluntária. Indiretamente, constitui-se uma forma de sanção para o ente federativo que não exerce a sua competência tributária.

Por outro lado, a legislação circunscreve apenas a competência tributária facultativa, sendo certo que, para a competência tributária obrigatória, o repasse de transferências obrigatórias não atinja o dispositivo.

O Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI nº 2238 considerou constitucional o parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000, conforme se observa do excerto da ementa:

[...] 3.4. A mensagem normativa do parágrafo único do art. 11 da LRF, de instigação ao exercício pleno das competências impositivas fiscais tributárias dos Entes locais, não conflita com a Constituição Federal, traduzindo-se como fundamento de subsidiariedade, congruente com o Princípio Federativo, e desincentivando dependência de transferências voluntárias. [...]

Em seu voto, o Min. Alexandre de Moraes, relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade, sustenta que o artigo não viola a Constituição Federal, uma vez que se trata- de transferência voluntária conferida à União:

[...] A norma legal, tão somente, estabeleceu, como pressuposto para o recebimento de transferências voluntárias da União, o esgotamento das competências tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios no tocante à espécie tributária “impostos [...]

⁷⁷ “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.” BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 18 out. 2024.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

Ademais, em seu voto, o Min. Ricardo Lewandowski explica que a declaração de inconstitucionalidade da norma impugnada seria um incentivo a conformar os Estados-membros a sempre usufruir dos incentivos financeiros:

[...] Tampouco seria lógico incentivar o comportamento de ente federativo que abre mão da sua competência tributária definida pela Constituição Federal, acostumando-o a sempre buscar dos Estados ou da União, por meio de instrumentos de cooperação, incentivos financeiros, quando não exerce o seu poder de instituir impostos. Nesse sentido, entendo que a disposição constante do art. 11, parágrafo único, da LRF, não violou a CF. [...]

Portanto, o referido art. 11 da LC nº 101/00 foi considerado constitucional pelo STF, uma vez que se trata de transferência voluntária, facultada à União o repasse aos entes federativos. Por outro lado, aos que defendem a inconstitucionalidade do artigo, menciona-se uma sanção ao ente federativo, tratando-se de obrigatoriedade indireta do dispositivo legal.

Diante do exposto, observa-se que o STF é enfático em afirmar que a ordem constitucional brasileira, introduzida pela Constituição de 1988, teve por base a descentralização das competências e receitas tributárias, reafirmando em diversas vezes a necessidade de interpretação da Constituição Federal em favor da autonomia financeira dos entes. Ademais, a autonomia política deve ser assegurada, sempre que possível, uma vez que aos Estados, Distrito Federal e Municípios, em matéria tributária, cabe legislar concorrentemente e de forma complementar à União.

A Reforma Tributária, conforme será apresentado, trouxe uma significativa centralização dos tributos, o que impactou negativamente a autonomia dos entes federativos. Embora a intenção foi de, em tese, simplificar o sistema tributário e promover maior eficiência na tributação, fato é que houve demasiadamente a concentração de poder na União, rompendo com a tendência do legislador constituinte originário, focado na descentralização política e financeira dos entes federativos.

3.2 ASPECTOS INCONSTITUCIONAIS E PROBLEMÁTICAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Finalmente, firmadas as premissas teóricas e jurisprudenciais, passa-se à análise das inconstitucionalidades verificadas em face do pacto federativo e à autonomia dos entes.

3.2.1 Os problemas da autonomia política e legislativa – a centralização do poder, a legislação única e a fixação de alíquotas como afrontas ao princípio federativo

O IBS, conforme visto, é um imposto de competência compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios. Dessa forma, estes entes federativos deixarão de arrecadar, fiscalizar e legislar sobre o ICMS (Estados e Distrito Federal) e o ISS (Municípios e Distrito Federal).

Assim, infere-se que a Reforma Tributária substituiu a autonomia dos entes federativos pela participação deles na gestão do imposto subnacional denominado IBS, por meio de um Conselho Intergovernamental conhecido como "Comitê Gestor". De acordo com o artigo 156-B da Constituição Federal, esse Comitê será encarregado de estabelecer regras tributárias e financeiras uniformes para o IBS, conforme estipulado em Lei Complementar.

Como visto, o Comitê será formado por 27 membros representando os 26 Estados e o Distrito Federal, e outros 27 membros representando o conjunto de 5.570 Municípios (14 representantes escolhidos de forma igual entre os Municípios e 13 considerando o tamanho da população).⁷⁸ Dentre outros doutrinadores, Harada sustenta veementemente a inconstitucionalidade do Comitê Gestor, na medida em que este acaba com a independência financeira dos entes regionais e locais, suprimindo a sua autonomia política-administrativa.

Neste cenário, a arrecadação e a distribuição do Imposto sobre Bens e Serviços são responsabilidades exclusivas do Comitê Gestor, um órgão autônomo que dispõe de recursos financeiros próprios, mas não possui a capacidade de fiscalização. Essa função de monitoramento é atribuída aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, que, no entanto, não têm a autoridade para arrecadar o imposto nem para

⁷⁸ Harada complementa: “[...] o Comitê Gestor, previsto na EC 132/23, usurpa o poder tributário, inerente aos entes políticos, que assegura a independência e autonomia dos estados e dos municípios, ferindo de morte da Federação Brasileira ao fatar essa competência entre vários entes políticos (União, estados e municípios) e um mero órgão federal autônomo, que faz as vezes de um Poder do Estado, transformando-se em um quarto poder da República.”. HARADA, Kiyoshi. STF sinaliza a inconstitucionalidade do comitê gestor do IBS. **Migalhas**, São Paulo, 4 jun. 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/408467/stf-sinaliza-a-inconstitucionalidade-do-comite-gestor-do-ibs>. Acesso em: 17 out. 2024.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

resolver disputas administrativas decorrentes das autuações fiscais realizadas pelos fiscos estadual e municipal.

Em suma, a União institui o imposto; os Estados, os Municípios e o Distrito Federal instituem as alíquotas e fiscalizam o imposto; e o Comitê Gestor promove a arrecadação, a partilha do imposto e julga os processos administrativos tributários oriundos de autos de infração lavrados pelos Estados, Municípios e Distrito Federal.⁷⁹

Com essa mudança, a autonomia política dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para legislar sobre seus próprios tributos será, de fato, reduzida, uma vez que anteriormente detinham a liberdade de definir alíquotas, regimes específicos de tributação, isenções fiscais e outras questões pertinentes em suas legislações específicas.

A respeito do tema, torna-se pertinente as considerações de Carrazza:

Especialmente os Estados de maior envergadura econômica (caso dos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul), experimentarão, com a reforma tributária, grande perda de arrecadação, pois o produto do IBS, ao lhes ser distribuído, levará em conta critérios outros que não os das operações e prestações realizadas em seus territórios. [...]

As decisões do Comitê Gestor, no entanto, precisarão "harmonizar-se" com as estruturas jurídicas do IBS e da CBS, o que, em termos práticos, permitirá que a União imponha sua vontade, em detrimento da dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Em outras palavras, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal ficarão à margem do processo de criação e arrecadação do IBS, sendo apenas os destinatários do produto de sua arrecadação, o que é típico dos Estados Unitários e não dos Estados Federais. (grifo nosso).⁸⁰

Alguns entusiastas da Reforma Tributária sustentam que há preservação da autonomia dos entes federativos, uma vez que a Emenda Constitucional nº 132/2023 dispõe que a alíquota do IBS será fixada pelos entes⁸¹. Nesse contexto,

Trata-se de uma reforma tributária que reduz a competência de instituição de apenas um tributo municipal e um estadual, mas que promove compensações razoáveis, não rompendo com a Federação.

É válido dizer que esta redução de competência não configura uma supressão da competência, considerando que estes entes continuarão a editar regulamentos, uniformizar a interpretação e aplicação da legislação, realizar a arrecadação, as compensações e distribuição do produto desta arrecadação, por meio do Comitê Gestor do IBS.

A criação do referido comitê foi a solução encontrada para simplificar e unificar a arrecadação do ICMS e ISS em toda a federação, sem retirar dos

⁷⁹ HARADA, 2024.

⁸⁰ CARRAZZA, 2024, p. 1.109.

⁸¹ Art. 156-A, inciso V: "cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica."



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

entes sua participação na gestão do imposto que virá em substituição. Todos os entes terão representatividade e, diante de um país com 5.568 municípios, não se vislumbra outra formatação de gestão mais adequada.⁸²

No entanto, entendemos no presente estudo que apenas a fixação de alíquotas não preserva sua autonomia política a legislativa, já que é mera competência instrumental e não assegura de dispor, com critérios próprios como era anteriormente.

Quanto a esse ponto, o presente estudo coaduna-se com o entendimento de Carrazza, já que a autonomia só “estaria garantida se lhes fosse dado outorgar tais benesses, ainda que dentro de algumas balizas, a serem explicitadas em lei complementar nacional, capazes de evitar a nefasta ‘guerra fiscal’”.⁸³

Por fim, assente também a demasiada centralização do poder pela União que a Reforma Tributária trouxe. Conforme visto na Parte I do presente trabalho, o legislador constituinte originário criou um arcabouço de competências tributárias, elencando e distribuindo de forma cuidadosa cada tributo para cada ente federativo, de forma a preservar-lhes a autonomia financeira, e com isso a política, administrativa e legislativa.

A simples unificação dos tributos e da legislação desconstitucionalizou o Sistema Tributário e unificou grandes poderes nas mãos da União, contrariando o tanto estudado acerca do Estado Federal. Como bem apontado por Carrazza no trecho citado anteriormente, a centralização do poder é típica de Estados Unitários.

Nota-se que a importância da Federação é tanta no sistema constitucional da Constituição Federal que foi elevada como "cláusula pétrea" prevista no artigo 60, § 4º, I da Constituição Federal. Neste ponto, não podemos deixar de concluir que a Emenda Constitucional 132/2023 violou, ao menos de forma reflexa, o pacto federativo.

Portanto, não podemos afirmar que a Reforma Tributária reformulou a Federação, como sustentam seus defensores, de que não houve a abolição frontal das competências tributárias, apenas uma reestruturação delas. Entendimento do

⁸² TAUFNER, Domingos Augusto; CAMARGOS, Cristiane Pereira de Souza. A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo. **Cadernos**, [s. l.], v. 1, n. 12, p. 7-27, maio 2024. ISSN 2595-2412. p. 22. Disponível em:

<https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/290>. Acesso em: 10 out. 2024.

⁸³ CARRAZZA, 2024, p. 1.110.

qual, discordamos no presente trabalho, uma vez que a Constituição Federal veda a proposta tendente a abolir forma federativa de Estado e a separação dos Poderes.

Ora, retirar a autonomia política, legislativa e financeira dos Estados e Municípios é tendente a abolir a forma federativa e a separação dos poderes pelo menos de forma reflexa, sob o manto de uma suposta constitucionalidade em razão de veiculação por meio de Emenda Constitucional, como fizeram com a Reforma Tributária.

Some-se ao fato, conforme é cediço, que o Brasil é um país continental. Nesse contexto, é natural que as diversas regiões do país tenham peculiaridades distintas, sendo necessário um cuidado maior do legislador estadual, distrital e municipal para cumprir com os objetivos constitucionais, notadamente o da isonomia.

Difícilmente, contudo, a uniformização normativa trazida pela Reforma Tributária será capaz de abordar adequadamente as complexidades econômicas distintas das diversas regiões do Brasil.

3.2.2 O problema da autonomia financeira – receitas tributárias próprias e transferidas

Diferente do que amplamente divulgado, a Reforma Tributária não repactuou apenas as competências tributárias, como visto anteriormente. Conti entende que o que ficou popularmente denominado como "reforma tributária" é, na realidade, uma ampla "Reforma Fiscal" que repactua significativamente o federalismo brasileiro na medida em que modifica a relação da partilha de receitas tributárias entre os entes.⁸⁴

Conforme o critério de titularidade da receita tributária, podem ser classificadas em: (I) próprias, que são coletadas diretamente pelo ente federativo, conforme as normas que regulam esse tipo de receita; e as transferidas, que são arrecadadas por um ente federativo (podendo ser originárias ou derivadas) e destinadas a outro ente, por força de norma.

Os entusiastas da Reforma Tributária entendem que o ente federativo apenas deixará de arrecadar, originariamente, o tributo. No entanto, as receitas transferidas

⁸⁴ CONTI, José Mauricio. Reforma tributária, Comitê Gestor e Direito Financeiro. **Jota**, [s. /], 13 out. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/reforma-tributaria-comite-gestor-do-ibs-e-direito-financeiro>. Acesso em: 17 out. 2024.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO

continuarão a entrar nos cofres públicos das pessoas políticas, que então, poderão destinar os recursos internamente. Nesse sentido:

As receitas advindas do IBS continuarão sendo receitas próprias, correspondente ao repasse de cada ente. Portanto, serão de livre aplicação, como ocorre atualmente com os impostos que serão extintos (ISS e ICMS), e poderão ser aplicadas em suas políticas públicas, seguindo, obviamente, as regras de vinculação de receitas estabelecidas pela Constituição e as limitações impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.⁸⁵

Entretanto, discordamos desse posicionamento. Isso porque o grau de autonomia política em relação a questões fiscais é fundamentalmente diferente quando se considera a distinção entre competência tributária (receita própria) e competência financeira (receita transferida).

Quando um ente federativo possui a competência tributária, ele pode ajustar livremente sua política de arrecadação para atender às suas necessidades fiscais, seja aumentando a carga tributária ou oferecendo incentivos a setores econômicos estratégicos, legislar sobre seus próprios tributos, que incluem a definição de alíquotas, regimes tributários específicos e isenções fiscais.

Por outro lado, na competência compartilhada dos tributos, como instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023, os entes federativos beneficiários da partilha dependerão da partilha de receitas. Dessa forma, o ente subnacional não tem a liberdade de elaborar sua própria política tributária de acordo com suas necessidades, ficando à mercê de negociações políticas com o ente central para conseguir mais recursos.

Uma das principais preocupações com a centralização das receitas na União, seguida da transferência para os entes subnacionais, é a ausência de segurança jurídica. O Brasil possui um longo histórico de litígios judiciais envolvendo fundos de repartição fiscal e transferências em geral, conforme visto em síntese quando da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no Capítulo 3, da Parte II, do presente estudo.

A perda da autonomia financeira tributária de Estados e Municípios resulta em impactos significativos, relegando essas entidades a meros intermediários na busca

⁸⁵ TAUFNER; CAMARGOS, 2024, p. 22-23.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

por transferências de recursos. Nesse sentido, Conti afirma que os entes federativos tendem a ser “meros lobistas” da União.⁸⁶

Tal condição dificulta a formulação de políticas econômicas personalizadas, adaptadas às necessidades e às características específicas de cada ente federativo. A autonomia dos Estados e Municípios deve ir além da simples execução de planos e leis estabelecidos pelo governo federal, uma vez que o sistema democrático brasileiro é fundamentado na pluralidade política e cultural dos interesses regionais, em oposição a uma uniformidade autoritária.

Portanto, diante do exposto, conclui-se que será diminuída consideravelmente a autonomia financeira dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e por via de consequência as demais autonomias administrativa, política e a legislativa.

⁸⁶ CONTI, José Mauricio; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do federalismo brasileiro e reforma fiscal. **Revista PGE**, Mato Grosso do Sul, n. 19, p. 127. 2023.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

4 CONCLUSÃO

Na fase de elaboração do projeto inicial deste estudo, não era desconhecida a complexidade, abrangência e o nível de abstração do tema apresentado. Ao fim da pesquisa desenvolvida, reforça-se o quão desafiante é abordar a matéria sobre o federalismo em confronto com a Reforma Tributária.

Considera-se que o trabalho cumpriu, na medida das possibilidades, com os objetivos inicialmente propostos. Firmou-se as bases teóricas do estudo, iniciando com a análise do Estado Federal, bases históricas e Estado Federal no Brasil. Foi analisado o princípio federativo aplicado ao federalismo tributário e fiscal brasileiro. Após, realizou-se análise da Reforma Tributária sobre o consumo, sua tramitação e texto final aprovado pelo Congresso Nacional. Finalmente, foram firmadas as premissas, expostas as problemáticas da Reforma Tributária.

A análise apresentada neste trabalho evidencia que a Reforma Tributária, consagrada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, irá transformar significativamente o federalismo brasileiro. Observam-se preocupações profundas em relação à autonomia dos entes federativos. Embora a Reforma busque a simplificação do Sistema Tributário, ela também centraliza a arrecadação e a gestão dos novos impostos em um Comitê Gestor, o que pode restringir as capacidades de Estados, Municípios e do Distrito Federal de legislar e arrecadar conforme suas necessidades, retirando-lhes consideravelmente sua autonomia financeira, e por via de consequência a política, administrativa e a legislativa.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 23 set. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 18 out. 2024.

BRASIL. Senado Federal. Reforma tributária promulgada; principais mudanças dependem de novas leis. **Senado**, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: www12.senado.leg.br. Acesso em: 18 out. 2024.. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 15 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6826**. Tribunal Pleno. Relator: Alexandre de Moraes, 9 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 388373 AgR**. Primeira Turma. Relator: Dias Toffoli, 24 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental ADFP 357**. Tribunal Pleno. Relator(a): Cármen Lúcia, 7 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. PGR ajuíza ações contra leis estaduais que regulamentam imposto sobre heranças e doações do exterior. **STF**, Brasília, DF, 17 out. 2024. Disponível em: Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=466014&ori=1>. Acesso em: 18 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 851.108/SP**. Plenário. Requerente: Estado de São Paulo. Requerido: Vanessa Maria Pereira Andreatta. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 07/02/2017. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: redir.stf.jus.br. Acesso em: 18 out. 2024.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

PUC-SP

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 1293453**. Tribunal Pleno. Relator(a): Alexandre de Moraes, 22 out. 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CONTI, José Mauricio; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do federalismo brasileiro e reforma fiscal. **Revista PGE**, Mato Grosso do Sul, n. 19, p. 113-128, 2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Constitution of the United States**. [1789]. Disponível em: <https://www.senate.gov/about/origins-foundations/senate-and-constitution/constitution.htm#amendments>. Acesso em: 18 out. 2024. Tradução livre.

FIGUEIREDO, Vanessa Tavares. **Unificação dos tributos incidentes sobre o consumo sob a perspectiva do pacto federativo**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. DOI: 10.11606/D.2.2020.tde-04052021-215214.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

HARADA, Kiyoshi. STF sinaliza a inconstitucionalidade do comitê gestor do IBS. **Migalhas**, São Paulo, 4 jun. 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/408467/stf-sinaliza-a-inconstitucionalidade-do-comite-gestor-do-ibs>. Acesso em: 17 out. 2024.

LASSALLE, Ferdinand. **A Essência da Constituição**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

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

LOPES, Jecson Girão. Thomas Hobbes: a necessidade da criação do Estado. **Griot: Revista de Filosofia, Bahia**, v. 6, n. 2, p. 170-187, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2020.

MASCARENHAS, Caio Gama. Reforma tributária e o problema da partilha de receita de impostos. **Migalhas**, Ribeirão Preto, 20 jun. 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/388501/reforma-tributaria-e-o-problema-da-partilha-de-receita-de-impostos>. Acesso em: 15 out. 2024.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. **Curso de direito constitucional**. (Série IDP). São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553624474. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624474/>. Acesso em: 1 maio 2024.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021.

TAUFNER, Domingos Augusto; CAMARGOS, Cristiane Pereira de Souza. A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo. **Cadernos**, [s. l.], v. 1, n. 12, p. 7-27, maio 2024. ISSN 2595-2412. p. 22. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/290>. Acesso em: 10 out. 2024.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.