



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

THIAGO MACÊDO OLIVEIRA

**O FEDERALISMO FISCAL E A UNIFICAÇÃO DE TRIBUTOS PELOS PROJETOS
DE REFORMA TRIBUTÁRIA DAS PEC's N° 45/2019 e 110/2019**

PROF^a. ORIENTADORA DR^a. TEREZA CRISTINA TARRAGÔ SOUZA RODRIGUES

Recife

2019

THIAGO MACÊDO OLIVEIRA

**O FEDERALISMO FISCAL E A UNIFICAÇÃO DE TRIBUTOS PELOS PROJETOS
DE REFORMA TRIBUTÁRIA DAS PEC's N° 45/2019 e 110/2019**

Monografia apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues

Recife
2019

THIAGO MACÊDO OLIVEIRA

**O FEDERALISMO FISCAL E A UNIFICAÇÃO DE TRIBUTOS PELOS PROJETOS
DE REFORMA TRIBUTÁRIA DAS PEC's Nº 45/2019 e 110/2019**

Monografia apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Recife, ____ de _____ de 2019

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr.
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof. Dr.
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof. Dr.
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

AGRADECIMENTOS

Encerro uma etapa da minha vida com a certeza de que, diariamente, adquiri conhecimento. Aprendi muito, em todos os sentidos. Contudo, o aprendizado exige sacrifícios, dedicação e responsabilidade. De fato, não foram poucas as adversidades, mas por mais árduos que fossem os obstáculos, eu nunca estive sozinho.

À minha família, os alicerces da pessoa que sou e busco ser. Ao meu pai, Ricardo, por ser o melhor exemplo que eu poderia ter. Sua batalha, dia a dia, para prover o melhor à família, mesmo quando as circunstâncias foram impeditivas, me permitiu acesso a um ensino de excelência, que foi instrumento essencial para o ingresso à Casa de Tobias. À minha mãe, Kátia, por todo o amor e cuidado comigo, não apenas nos mínimos detalhes diários, mas por ter contribuído tanto com a minha educação. Não importavam quantas fossem as tarefas acometidas a ela, eu sempre fui sua prioridade. Ao meu irmão, Bruno, por ser meu melhor amigo, meu ídolo, minha inspiração. Por ser alguém com quem sempre pude contar, em qualquer momento.

Aos docentes da Faculdade de Direito do Recife, em especial à professora Tereza Tarragô, minha orientadora, por quem nutro profunda admiração e respeito, não só pela notável trajetória acadêmica e profissional, mas principalmente por fomentar, através de suas aulas, o meu interesse no Direito Tributário. Não posso tangenciar, ainda, que sua colaboração ao presente trabalho é inestimável, auxiliando-me com uma visão crítica, precisa e atenta acerca do tema escolhido.

A todos os colaboradores da Cavalcanti Costa Advogados, em especial a Ednaldo Almeida, a quem devo muito da minha evolução como operador do Direito, e a Gustavo Cavalcanti Costa, por todas as oportunidades, provocações, críticas e orientações, indispensáveis ao meu progresso profissional. Graças a eles, pude desenvolver um arsenal de habilidades jurídicas que desconhecia. Aprendi, enfim, a não me contentar jamais.

Aos meus amigos, por me acompanharem nos bons e nos maus momentos; pelo incentivo e apoio cotidianos.

“Creio que, em qualquer época, eu teria amado a liberdade; mas, na época em que vivemos, sinto-me propenso a idolatrá-la”.

Alexis de Tocqueville

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo principal analisar o atual modelo “tripartite” de tributação, ordenado sob a competência de três sujeitos ativos distintos (União, Estados e Municípios), investigando-se quais as características determinantes da estrutura fiscal cimentada no Pacto Federativo existente, a fim de confrontá-las com a possível unificação de tributos dos projetos formais de reforma tributária, notadamente a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019. Trata-se, a rigor, de um estudo acerca das repercussões geradas pela criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) – nomeado, pelos projetos, de Imposto sobre Bens e Serviços ou de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (ambos identificados como IBS) e de Imposto Seletivo (IS) – no modelo de Federação brasileiro. Com vistas a embasar o conteúdo do presente trabalho, enveredou-se por uma análise crítica da doutrina pátria, bem como dos atos legislativos pertinentes, propiciando-se o aprofundamento de conceitos pertinentes da estrutura federalista nacional. Diversas perspectivas são abordadas no decorrer do texto, tanto em um espectro abstrato, quanto num panorama concreto, atentando-se em especial à discriminação de rendas, investigando-se a manutenção da autonomia jurídico-financeira dos entes federados ante a extinção de tributos sem a substituição por correspondentes competências estaduais, distritais e municipais. Ao final, a conclusão do estudo foi a de que existe, em ambos os projetos de reforma tributária, uma afronta em potencial ao federalismo fiscal, considerando-se o desenho institucional de delegação à lei complementar para definir os contornos do exercício da capacidade ativa tributária das entidades subnacionais.

Palavras-chave: Federalismo fiscal. Autonomia. Competência Tributária. Unificação de tributos. Imposto sobre o Valor Agregado. Reforma Tributária. PEC nº 45/2019. PEC nº 110/2019.

ABSTRACT

The present work has as main objective to analyze the current “tripartite” model of taxation, ordered under the competence of three distinct active subjects (Union, States and Municipalities), investigating what are the determining characteristics of the cemented fiscal structure in the existing Federative Pact, in order to confront them with the possible unification of taxes from formal tax reform projects, notably PEC 45/2019 and PEC 110/2019. Strictly speaking, it is a study of the repercussions generated by the creation of a Value Added Tax (VAT) - named by the projects, Tax on Goods and Services or Tax on Operations with Goods and Services (both identified as IBS) and Selective Tax (IS) - in the Brazilian Federation model. In order to support the content of this work, it was embarked on a critical analysis of the homeland doctrine, as well as the pertinent legislative acts, providing the deepening of pertinent concepts of the national federalist structure. Several perspectives are approached throughout the text, both in an abstract spectrum and in a concrete panorama, paying particular attention to income discrimination, investigating the maintenance of the legal and financial autonomy of the federated entities before the extinction of taxes without replacement by corresponding state, district and municipal competences. In the end, the study's conclusion was that in both tax reform projects there is a potential affront to fiscal federalism, considering the institutional design of delegation to the complementary law to define the contours of the exercise of active tax capacity of subnational entities.

Keywords: Fiscal Federalism. Autonomy. Tax jurisdiction. Unification of taxes. Value Added Tax. Tax reform. PAC n° 45/2019. PAC n° 110/2019.

LISTA DE TABELAS

TABELA 01 – Carga Tributária por Ente Federativo (2016/2017)	15
TABELA 02 – Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total entres os anos de 2008 a 2017.....	15
TABELA 03 – Receita Tributária por Ente Federativo – 2016 e 2017.....	18

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

CF/88 – Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CTN – Código Tributário Nacional

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços ou Imposto sobre Operações com Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IS – Imposto Seletivo

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado

Pasep – Patrimônio do Servidor Público

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

PIS – Programa de Integração Social

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 CARACTERÍSTICAS DETERMINANTES DO FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL À LUZ DA ATUAL ESTRUTURA TRIPARTITE DE TRIBUTAÇÃO	13
1.1 Federalismo fiscal no Brasil: acepção e peculiaridades	13
1.2 Repartição de competências tributárias e a autonomia jurídico-financeira.....	16
2 AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM TRÂMITE NO CONGRESSO NACIONAL: A PEC Nº 45/2019 E A PEC Nº110/2019	22
2.1 A necessidade de uma reforma tributária no Brasil.....	22
2.2 A PEC nº 45/2019.....	24
2.3 A PEC nº 110/2019.....	27
3 A UNIFICAÇÃO DE TRIBUTOS E A MANUTENÇÃO DA AUTONOMIA NO FEDERALISMO FISCAL.....	33
3.1. Concorrência tributária, uma questão política.....	33
3.2. A (in)viabilidade da unificação de tributos pela ordem constitucional vigente	35
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	42
REFERÊNCIAS	45

INTRODUÇÃO

Não são recentes os debates jurídicos acerca da tributação sobre o consumo e da inevitabilidade de uma reforma que permita compatibilizar o sistema tributário à realidade econômica e tecnológica do país. Aliás, a própria ideia de se instituir um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no Brasil remonta à época de formatação da Constituição Federal de 1988, quando, anos antes, legislações europeias, tais como a França (1968), a Alemanha (1968), os Países Baixos (1969), Luxemburgo (1970), Bélgica (1971) e Itália (1973) adotaram o modelo de incidência sobre base ampla (VARSAÑO *apud* CALIENDO, 2018). Entretanto, como se sabe, a centralização de tributos não foi implementada.

Consequentemente, ao longo do tempo, o sistema constitucional tributário, em especial no que concerne à tributação sobre o consumo, sofreu e sofre diversas críticas quanto à regressividade, complexidade, engessamento e anacronismo do sistema.

O dinamismo inerente às relações privadas contemporâneas provocou inúmeras dificuldades quanto à identificação da competência tributária e, por conseguinte, de arrecadação e repartição de receitas, segurança jurídica nos negócios, isonomia tributária e, em última análise, da efetivação da justiça fiscal. GRECO (2018, p. 788), inclusive, alerta para tais contingências:

“A desmaterialização, desterritorialização e desintermediação levaram à situação paradoxal de, em inúmeras hipóteses, não se saber qual imposto pagar (ICMS ou ISS), a quem pagar (a qual Estado ou Município desde que superada a questão anterior) e, por decorrência, quanto pagar (em função da lei tributária da entidade que vier a ser reconhecida como competente).”

A forma federativa de Estado constitui cláusula pétra, nos termos do art. 60, §4º, I, da CF/88 (BRASIL, 1988). Como sustentáculo dessa estrutura, surge o federalismo fiscal, consistente no modo de financiamento das Unidades da Federação, nelas compreendidas os Estados, Municípios e o Distrito Federal. Segundo SCAFF (2019), o termo é tecnicamente impreciso, uma vez que se trata de um fenômeno também observado em Estados unitários, mas onde os entes subnacionais são regiões e províncias, não entes federados, tal como nas terras tupiniquins; sem contar que a expressão “fiscal” também seria imprecisa, dada a possibilidade de repartição de receitas não tributárias.

SCAFF (2019), com desenvoltura, expõe uma série de formas com as quais o financiamento dos entes subnacionais ocorre, segundo as diretrizes da sistemática constitucional vigente:

“(1) atribuindo a cada qual uma fonte própria de arrecadação tributária, que é usualmente conhecida como competência tributária; (2) atribuindo ainda um certo rateio do valor arrecadado, a fim de que as bases econômicas mais amplas sejam compartilhadas com os entes subnacionais, tal como ocorre com o imposto sobre a renda, cuja arrecadação é cerca de 50% compartilhada, de modo redistributivo, com estados, DF e municípios, a despeito de a competência tributária ser da União. Existem ainda outros modos pelos quais esse rateio de valores ocorre, porém com impactos menores, tais como (3) na arrecadação de receitas patrimoniais, acima referidas, ou na (4) divisão da arrecadação de 25% do ICMS dos estados para com os municípios, conhecido como VAF (Valor Adicionado Fiscal), ou ainda (5) no rateio horizontal de ICMS entre os estados de origem e de destino, com a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, e (6) no não repasse à União do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte sobre a remuneração de servidores estaduais e municipais, além de outras formas. Existe mesmo uma espécie de federalismo econômico, que não é fiscal, através do uso de Fundos de Desenvolvimento do Norte, Nordeste e Centro Oeste (artigo 159, I, ‘c’, CF).”

A partir dessas considerações, é possível identificar a importância da tributação sobre o consumo para o equilíbrio federalista no país. Qualquer reformulação de sistema traduz-se em impactos diretos ou indiretos no financiamento desses entes subnacionais.

Ocorre que os projetos de reforma tributária em discussão no Congresso Nacional planejam alterar, profundamente, o sistema constitucional tributário, reorganizando capacidade ativa e competência tributária, bem como a forma de repartição de receitas.

Diante desse contexto, em 03/04/2019, o Deputado Federal Baleia Rossi apresentou o texto inicial da PEC nº 45/2019, como proposta de reforma ao sistema constitucional tributário vigente. No que é de maior relevo ao presente trabalho, cumpre pontuar que a PEC nº 45/2019 cuidou de propor a centralização de tributos incidentes sobre o consumo. Inegável, portanto, que a proposta tenha impacto significativo no federalismo fiscal, porque pretende substituir cinco tributos – PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS – por um único tributo, um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), denominado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a pretexto de reverter o cenário de entraves que o sistema tributário vigente enfrenta.

Posteriormente, como alternativa à primeira proposta de reforma, pretendendo-se abolir IPI, IOF, PIS/Pasep, COFINS, Salário-Educação, CIDE-Combustíveis, todos os impostos federais, ICMS e o ISS, foi apresentada a PEC nº 110/2019 (já emendada duas vezes até a data de elaboração do presente trabalho), cuja justificativa (BRASIL, 2019), até de

forma temerária, precipitada, visa demonstrar que a nova reformulação do sistema – em que a tributação sobre o consumo seria dividida entre o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo (IS) – combaterá vários aspectos problemáticos do modelo vigente.

Enfim, é o caso de se voltar as atenções à importância, sob a perspectiva da manutenção do federalismo fiscal, das alterações sobre a regulamentação, posterior cobrança, fiscalização e arrecadação dos tributos, com a consequente retenção – ou não retenção – de receitas, porquanto sejam desdobramentos que potencialmente vinculam a autonomia financeiras dos entes federados. Esses fatores, portanto, são inescapáveis ao debate, sem prejuízo de outras questões pertinentes.

Sendo assim, o objetivo deste trabalho é investigar, sob o aspecto do federalismo fiscal, a viabilidade jurídica da unificação de tributos nos moldes previstos nas propostas de reforma tributária já formalizadas no Congresso Nacional, notadamente a PEC nº 45/2019 – de autoria do Deputado Federal Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi (MDB/SP) – e a PEC nº 110/2019 – de autoria coletiva de senadores federais¹, mas “idealizada” pelo Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB/PR) e “liderada” pelo Senador Davi Samuel Alcolumbre Tobolem (DEM/AP), presidente do Senado Federal.

¹ Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP), Senador Acir Gurgacz (PDT/RO), Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE), Senador Alvaro Dias (PODEMOS/PR), Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG), Senador Arolde de Oliveira (PSD/RJ), Senador Carlos Viana (PSD/MG), Senador Chico Rodrigues (DEM/RR), Senador Confúcio Moura (MDB/RO), Senador Dário Berger (MDB/SC), Senador Eduardo Braga (MDB/AM), Senador Eduardo Girão (PODEMOS/CE), Senador Eduardo Gomes (MDB/TO), Senadora Eliziane Gama (CIDADANIA/MA), Senador Elmano Férrer (PODEMOS/PI), Senador Esperidião Amin (PP/SC), Senador Fabiano Contarato (REDE/ES), Senador Flávio Arns (REDE/PR), Senador Flávio Bolsonaro (PSL/RJ), Senador Irajá (PSD/TO), Senador Izalci Lucas (PSDB/DF), Senador Jaques Wagner (PT/BA), Senador Jarbas Vasconcelos (MDB/PE), Senador Jayme Campos (DEM/MT), Senador Jorge Kajuru (PSB/GO), Senador Jorginho Mello (PL/SC), Senadora Juíza Selma (PSL/MT), Senadora Kátia Abreu (PDT/TO), Senador Lasier Martins (PODEMOS/RS), Senadora Leila Barros (PSB/DF), Senador Lucas Barreto (PSD/AP), Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS), Senador Luiz do Carmo (MDB/GO), Senadora Mailza Gomes (PP/AC), Senador Major Olimpio (PSL/SP), Senador Marcelo Castro (MDB/PI), Senador Marcio Bittar (MDB/AC), Senador Marcos Rogério (DEM/RO), Senador Marcos do Val (CIDADANIA/ES), Senadora Maria do Carmo Alves (DEM/SE), Senador Mecias de Jesus (PRB/RR), Senador Nelsinho Trad (PSD/MS), Senador Oriovisto Guimarães (PODEMOS/PR), Senador Paulo Paim (PT/RS), Senador Paulo Rocha (PT/PA), Senador Plínio Valério (PSDB/AM), Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP), Senadora Renilde Bulhões (PROS/AL), Senador Roberto Rocha (PSDB/MA), Senador Rodrigo Cunha (PSDB/AL), Senador Rodrigo Pacheco (DEM/MG), Senador Rogério Carvalho (PT/SE), Senador Romário (PODEMOS/RJ), Senadora Rose de Freitas (PODEMOS/ES), Senadora Simone Tebet (MDB/MS), Senadora Soraya Thronicke (PSL/MS), Senador Styvenson Valentim (PODEMOS/RN), Senador Tasso Jereissati (PSDB/CE), Senador Telmário Mota (PROS/RR), Senador Vanderlan Cardoso (PP/GO), Senador Veneziano Vital do Rêgo (PSB/PB), Senador Wellington Fagundes (PL/MT), Senador Weverton (PDT/MA), Senadora Zenaide Maia (PROS/RN), Senador Zequinha Marinho (PSC/PA), Senador Angelo Coronel (PSD/BA), Senador Jean Paul Prates (PT/RN).

1. CARACTERÍSTICAS DETERMINANTES DO FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL, À LUZ DA ATUAL ESTRUTURA TRIPARTITE DE TRIBUTAÇÃO

1.1. Federalismo fiscal no Brasil: acepção e peculiaridades

A fim de que se viabilize a compreensão dos motivos que embasam a distribuição de competências, a repartição de receitas e a concorrência tributária, é preciso perquirir, em caráter preliminar, o funcionamento da dinâmica federalista no Brasil, especificamente no que diz respeito à matéria tributária.

Segundo as lições de NOVELINO (2015, p. 591-592), a conjugação de entes políticos autônomos, cada qual com personalidade jurídica de direito público, constitui o Estado Federal, forma-o; de sorte que é possível identificar como características fundamentais desse Estado Federal (a) a descentralização político-administrativa fixada na Magna Carta, (b) a participação das vontades parciais na vontade geral, por intermédio dos representantes das unidades federativas no Senado Federal e (c) a auto-organização dos Estados-membros, cada qual editando constituições próprias. Em contrapartida, a estrutura do Estado Federal demanda a observância de requisitos que viabilizem a sua manutenção, quais sejam a rigidez constitucional, a imutabilidade da forma federativa e o controle de constitucionalidade.

No Brasil, especificamente, é possível classificar o federalismo sobre variadas perspectivas. Desde logo, vislumbra-se, por exemplo, um “federalismo atípico, tridimensional, tripartite ou de 3º grau”, uma vez que identificáveis três esferas de competência distintas, sendo elas a União, central, os Estados-membros, regional, e os Municípios, local. Assume-se, então, a existência de um “federalismo de cooperação”, a partir do qual a distribuição de competências segue uma orientação vertical, propondo-se à coordenação entre as pessoas estatais na consecução dos fins que atendam ao interesse público, delimitando-se as esferas de atuação comum e concorrente entre as entidades federais. Em complementação, com algumas críticas, é possível afirmar ainda que a ordem constitucional vigente adota um “federalismo simétrico” sob o ponto de vista da distribuição equilibrada de competências entre entes federativos de mesmo grau. Por outro lado, é igualmente correto afirmar que há, no país, o que se intitula por “federalismo centralizador”, isto é, as atribuições constitucionais são predominantemente dirigidas a um poder central, no caso, a União (NOVELINO, 2015, p. 593-598).

Traçadas essas ponderações, tem-se que o federalismo fiscal, especificamente, é, então, definido:

“(…) como o conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos, serviços e políticas públicas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência.

(…)

O federalismo fiscal é uma técnica que visa garantir o melhor atendimento ao Bem Comum, e nessa mediada é um instrumento de ordenação das finanças públicas de molde a ensejar a realização do federalismo político” (DOMINGUES, 2007, p. 138).

Como leciona AFONSO (2016), não apenas o Pacto Federativo é traçado no próprio texto constitucional, como também na Magna Carta são, tradicionalmente, estabelecidas as competências tributárias e as subsequentes repartições de receitas, balizando-se a disputa relacionada ao poder de tributar e à retenção de tais receitas.

Há, então, o desafio de se conciliar o binômio autonomia (partilha de receitas) *versus* solidariedade (redistribuição de recursos). É que o maior ou menor grau de concentração/flexibilização de poder na União deve ser analisado sob o ponto de vista de atingimento do federalismo político – efetivação democrática. Em outras palavras, o financiamento das tarefas atribuídas aos variados entes da Federação deve proceder sob parâmetros de razoabilidade, permitindo-se, enfim, a tutela dos vários direitos fundamentais por intermédio da satisfação das necessidades dos cidadãos (DOMINGUES, 2007).

Porquanto sejam características determinantes do sistema federalista nacional, cogitar-se do suprimento de qualquer delas implica, imediatamente, na própria degeneração do modelo, desnaturando-o. De fato, a sistematização de um Estado Federal demanda que seja traçada uma série de diretrizes capazes de balizar a organização pública, até sob a ótica de uma estruturação que permita a efetivação de um Estado provedor, na perspectiva do bem-estar social, ou meramente regulador, no seguimento liberal.

A valer, é de se considerar, ainda, que adular tais características, tal como firmadas no texto constitucional, repercute diretamente na manutenção da autonomia jurídico-financeira dos entes federados, determinante, enfim, ao perfazimento do dito provimento ou da mencionada regulação, tema este a ser aprofundado mais adiante neste trabalho.

Com efeito, a alocação eficiente de recursos constitui princípio basilar à organização federalista de governo, permitindo-se a produção descentralizada de bens e serviços. Entretanto, cada país possui um histórico próprio de centralização/flexibilização dos níveis de federação. No contexto nacional, percebe-se uma excessiva concentração no poder central; processo este, porém, que pode se reverter, com vistas à transferência de responsabilidades da União para Estados e Municípios (BARBOSA *et al.*, 1998).

O fato, contudo, é que o Pacto Federativo nacional se reveste de uma vocação centralista, lastreada no direcionamento da participação arrecadatória à União Federal, porquanto os demais entes federados, ainda que inseridos na dinâmica de distribuição da carga tributária, absorvem fatias nitidamente menores:

Tabela 01- Carga Tributária por Ente Federativo (2016/2017)




Entidade Federativa	2016			2017			Variação			
	Arrecadação [R\$ milhões]	% do PIB	% da Arrecad.	Arrecadação [R\$ milhões]	% do PIB	% da Arrecad.	Arrecadação [R\$ milhões]		p.p. do PIB	p.p. da Arrecad.
							Nominal	Real ⁽¹⁾		
União	1.381.880,23	22,08%	68,37%	1.447.106,36	22,06%	68,02%	65.226,13	64.703,56	-0,02	-0,35
Estados	514.456,79	8,22%	25,45%	547.073,54	8,34%	25,72%	32.616,75	32.422,20	0,12	0,26
Municípios	124.827,65	1,99%	6,18%	133.189,98	2,03%	6,26%	8.362,33	8.315,12	0,04	0,08
Total	2.021.164,68	32,29%	100,00%	2.127.369,88	32,43%	100,00%	106.205,21	105.440,88	0,14	0,00

(1) Foi usado o deflator implícito do PIB para corrigir a arrecadação de 2017.

FONTE: RECEITA FEDERAL DO BRASIL – MINISTÉRIO DA FAZENDA (2017)

A despeito disso, traçando-se um recorte comparativo com os anos anteriores, constata-se, em verdade, um ganho de protagonismo, mesmo que tímido, quanto à participação de Estados e Municípios na arrecadação:

Tabela 02 - Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total entre os anos de 2008 a 2017

Ente Federativo	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Repres. Gráfica
União	69,37%	68,80%	69,01%	69,98%	69,05%	68,93%	68,46%	68,32%	68,37%	68,02%	
Estados	25,47%	25,73%	25,47%	24,49%	25,16%	25,29%	25,47%	25,45%	25,45%	25,72%	
Municípios	5,16%	5,48%	5,52%	5,54%	5,80%	5,78%	6,07%	6,24%	6,18%	6,26%	
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

FONTE: RECEITA FEDERAL DO BRASIL – MINISTÉRIO DA FAZENDA (2017)

Por conseguinte, a reforma tributária a ser empreendida no Congresso Nacional representa verdadeira oportunidade de potencializar a efetivação do federalismo político, sopesando a pretendida alteração dos moldes atuais de arrecadação e distribuição de recursos entre os entes federados, com a manutenção das características constitucionais do federalismo fiscal.

1.2. Repartição de Competências Tributárias e a Autonomia Jurídico-Financeira

O financiamento dos entes federados e a própria lógica atinente ao federalismo fiscal convergem, em última análise, ao aspecto da autonomia financeira (ou jurídico-financeira, como se verá adiante); esta, por sua vez, intimamente ligada às acepções de repartição de rendas e de competências tributárias.

Para MACHADO (2015, p. 311), “Entende-se por atribuição constitucional de competência tributária a outorga pela Constituição Federal, a cada uma das pessoas jurídicas de direito público que integram a Federação, de parcelas do poder de tributar”. Tal compreensão, aliás, coaduna-se com o previsto no art. 6º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Essa parcela do poder de tributar, portanto, constitui o que se intitula por competência tributária. Nessa perspectiva, CARVALHO (2012), estabelecendo a dependência sistemática da matéria com o princípio da legalidade, insculpido no art. 5º, II, da CF/88 (BRASIL, 1988), argumenta que a lei figura como mecanismo de introdução de direitos e deveres na ordem jurídica, dentre eles, portanto, também os correlatos à matéria tributária. Entende, assim, que a competência tributária consiste em uma faculdade à confecção de normas jurídicas que disciplinem a própria incidência tributária – o perfil jurídico da exação – ou mesmo os meandros da regra-matriz – providências necessárias para levar operacionalizar a exigência do gravame – que concretizem os mencionados direitos e deveres ao sujeito ativo e ao sujeito passivo, respectivamente, da obrigação tributária.

Por outro lado, SHOUERI (2012), atribuindo uma ótica mais restrita ao conceito de competência tributária, a identifica com a possibilidade de, especificamente, instituir e cobrar tributos, segregando-a, por conseguinte, da competência legislativa, isto é, a competência para

legislar matéria tributária, a qual, em seu turno, diria respeito à faculdade de editar normas gerais tributárias. Esta última, pois, associada à competência concorrente para regular o direito tributário, conforme previsão constante do art. 24 da CF/88 (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, a distribuição de competências tributárias, sob a perspectiva de instituição e cobrança de tributos, é direcionada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. A cada ente federativo é conferida uma parcela do poder de tributar. Para ÁVILA (2012, p. 165), “O importante é que a Constituição não apenas define as hipóteses de incidência, mas também predetermina o conteúdo material para o exercício da competência”.

Ocorre que a vocação centralista do Brasil, tal como anteriormente sinalizada, desequilibra, na ordem constitucional, a repartição de competências tributárias sob a perspectiva das bases econômicas, de modo que a arrecadação correspondente ao exercício da competência tributária entre os entes federativos não é equânime, tende, na verdade, a se concentrar no espectro federal.

É que a repartição de competências tributárias é abalizada diferentemente para tributos vinculados e não vinculados. SHOUERI (2012) ensina que a repartição, quanto aos tributos vinculados, encontra guarida na ideia da reciprocidade, isto é, na atuação estatal que deu causa à tributação – atribuição de competência material. Há nesse caso, uma relação de causalidade direta, imediata, relacionada à aceção de uma “competência anexa”. Ora, se determinado ato administrativo incorre em gastos públicos, há, desde logo, uma justificativa ao ressarcimento de tais gastos, por intermédio do exercício da competência tributária correspondente. Por outro lado, no que tange aos tributos não vinculados, em que não se identifica uma atuação estatal direta, mas que se prestem a satisfação de necessidades sociais gerais, a competência tributária é atribuída com respaldo na solidariedade, mas orientada pelo princípio da capacidade contributiva. Uma vez elegidos os fenômenos econômicos à incidência tributária, revela-se, em seguida, a capacidade contributiva, que justifica tais tributos. Ocorre que, justamente por não haver uma relação imediata entre os gastos públicos e a hipótese de incidência, demanda-se que a repartição de competências tributária seja rígida, a fim de impedir a cumulação de incidências e, conseqüentemente, violar a capacidade contributiva.

Nesse último caso, há uma definição constitucional quanto à atribuição de competências, que, como visto, muito embora as reparta entre todos os entes federativos, é possível notar um alargamento das bases de incidência no âmbito federal, muito em função da já mencionada “vocação centralista” do país, percebida na tabela a seguir:

Tabela 03 – Receita Tributária por Ente Federativo – 2016 e 2017

Tributo/Competência	2016	2017	Varição
	% PIB	% PIB	(p.p. do PIB)
Total da Receita Tributária	32,29%	32,43%	0,14
Tributos do Governo Federal	22,08%	22,06%	- 0,02
Contrib. para o PIS/Pasep e Cofins	4,06%	4,27%	0,21
Imposto de Renda Retido na Fonte	3,63%	3,71%	0,08
Imposto sobre Produtos Industrializados	0,67%	0,72%	0,05
Outros Tributos Federais	9,82%	9,85%	0,03
Cide Combustíveis	0,10%	0,09%	-0,01
Impostos sobre o Comércio Exterior	0,50%	0,49%	-0,01
Taxas Federais	0,14%	0,11%	-0,02
IRPJ e CSLL	3,16%	2,81%	-0,35
Tributos do Governo Estadual	8,22%	8,34%	0,12
ICMS	6,60%	6,72%	0,12
Outros Tributos Estaduais	1,62%	1,62%	-0,00
Tributos do Governo Municipal	1,99%	2,03%	0,04
IPTU	0,55%	0,59%	0,04
Outros Tributos Municipais	0,59%	0,58%	-0,00
ISS	0,86%	0,86%	-0,00

FONTE: RECEITA FEDERAL DO BRASIL – MINISTÉRIO DA FAZENDA (2017)

Essa rigidez incidente sobre a discriminação de competências tributárias aperfeiçoa-se através de características que, essencialmente, lhe delimitam. Segundo Carrazza (*apud* CARVALHO, 2012, p. 273-274), a competência tributária possui “seis qualidades, quais sejam, privatividade (i), indelegabilidade (ii), incaducabilidade (iii), inalterabilidade (iv), irrenunciabilidade (v) e, por fim, facultatividade do exercício (v)”.

Tomando em conta esses atributos – contra os quais não se pretende desenvolver maiores críticas, por fugir ao escopo do trabalho – é que não se permite confundir, de outra sorte, competência tributária com capacidade ativa tributária. CARVALHO (2012) aponta que esta última decorre do exercício da primeira, associando-se ao próprio vínculo da obrigação

tributária, com a realização do fato gerador concreto, momento no qual se diferenciam o “sujeito impositor” e o “sujeito credor”. A indelegabilidade da competência tributária – arts. 7º, *caput*, e 8º do CTN² (BRASIL, 1966) – não permite que haja uma transferência da faculdade legislativa de uma entidade a outra, ou seja, apenas aquela a quem a Constituição Federal atribuiu a parcela do poder de tributar é que poderá, ou não, exercê-lo, sendo, então, intransferível; por outro lado, é possível que outro ente, que não aquele detentor da competência tributária, integre a relação jurídica na posição de sujeito passivo, com vistas à arrecadação do tributo em questão – art. 7º, *caput*, §3º do CTN³ (BRASIL, 1966).

Esse é o caso, por exemplo, da possibilidade de transferência da capacidade ativa tributária sobre o ITR, da União aos Municípios, à luz do art. 153, VI, e §4º, III, da CF/88⁴ (BRASIL, 1988), por intermédio de convênio firmado entre as pessoas políticas.

O fato é que as receitas tributárias, decorrentes de tal arrecadação, podem, inclusive, permanecer nos entes federativos a quem a capacidade ativa tributária tenha sido delegada.

Todas essas considerações corroboram à compreensão alertada por COSTA (2001; reimpressão, 2007) de que apenas munidas de recursos financeiros próprios é que as entidades federadas serão efetivamente autônomas – sendo essa, portanto, uma característica determinante do Estado Federal. Contudo, essa autonomia – para que se perfaça no plano jurídico – não pode se limitar aos aspectos meramente financeiros, mas, a priori, deve se revestir de uma conotação jurídica, em si, isto é, é preciso conferir, aos entes federados, a capacidade de, sem a intervenção de um poder central, arrecadar e manejar os recursos financeiros, a fim de que se culmine, enfim, em uma descentralização jurídico-financeira. De fato, para que a autonomia, própria do federalismo, se concretize, não basta que essa descentralização ocorra apenas no espectro administrativo, mas que se aprofunde sob o viés da capacidade ativa tributária, quando não da própria competência tributária. Isso implica dizer que a distribuição de receitas entre as unidades federadas é mecanismo que,

² CTN: “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

³ CTN: “Art. 7º [...] § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”.

⁴ CF/88: “Art. 153 Compete à União instituir impostos sobre: [...] VI - propriedade territorial rural; [...] § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [...] III - será 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 fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento)”.

isoladamente considerado, não constitui característica determinante do federalismo, uma vez que, muito embora possa auxiliar no suprimento de necessidades financeiras, trata-se, a rigor, de medida insuficiente para atribuir a necessária autonomia a cada pessoa política. Dita autonomia não é percebida, nessa hipótese, porque ausentes os aspectos jurídicos necessários, especialmente a possibilidade de gerir, destinar e obter os recursos, sem o que haveria uma imediata subordinação ao poder central.

Note-se, porém, que, nada impede que, sob o federalismo fiscal, a descentralização jurídico-financeira seja acompanhada por tal distribuição de rendas, ainda que essa distribuição não seja equânime, de sorte que a União, poder central, tenha uma maior participação no recebimento de tais recursos (COSTA, 2001; reimpressão, 2007).

A alocação desigual de recursos entre as unidades federadas – direcionando-os, em maior escala, à União Federal – é um traço, aliás, da própria vocação centralista do Brasil, já evidenciada, inclusive, nos gráficos retro, apesar da qual não se desnatura o federalismo. Em outras palavras, se de um lado a mera distribuição de rendas é insuficiente à caracterização da autonomia jurídico-financeira das pessoas políticas e, por conseguinte, do próprio federalismo fiscal, de outra sorte é igualmente correto afirmar que se essa mesma distribuição não ocorre de modo integralmente igualitário – o que talvez sequer seja possível – não se desconfigura o Estado Federal, desde que resguardada a mencionada autonomia jurídico-financeira. As prerrogativas de cada ente federado é que devem ser ponderadas para que sejam compatíveis à proporção de recursos recebidos, a fim de que se viabilize o almejado federalismo político.

Nesse sentido, não se nega que cada Federação possa se balizar por um critério de isonomia que julgue apropriado para equilibrar essa repartição econômica. É preciso, todavia, que seja assegurado, sob parâmetros de proporcionalidade, um mínimo adequado à preservação da autonomia jurídico-financeira de cada ente (COSTA, 2001; reimpressão, 2007).

Como se denota, esse conceito de autonomia, tal como delimitado, é crucial à análise dos projetos de reforma tributária, notadamente no que concerne – e é o escopo deste trabalho – à percepção dos impactos da intentada unificação de tributos sobre o federalismo fiscal.

A bem da verdade, trata-se de um paralelo que, em última análise, repousa na investigação acerca da manutenção, ou não, da autonomia jurídico-financeira das entidades federativas. O debate sobre a discriminação de competências – e o exercício da capacidade ativa – desemboca no aspecto da autonomia.

SHOUERI (2012) defende que o princípio federativo independe da distribuição de competências privativas; sustenta que a autonomia financeira decorre da distribuição de receitas, não da discriminação de competências tributárias. Os recursos devem ser assegurados e cada ente federativo deve ter orçamento próprio; o instrumento escolhido pela Constituição Federal para consecução de tal fim é que foi a discriminação de competências, embora, para o autor, não precisasse fazê-lo, para fins de consecução da mencionada autonomia.

Sob a mesma perspectiva, COSTA (2001; reimpressão, 2007) argumenta que a distribuição de competências não é suficiente ao preenchimento da concepção de autonomia jurídico-financeira, sendo necessário, na verdade, que os recursos sejam juridicamente descentralizados; a competência tributária, então, quando associada ao exercício conjugado da capacidade ativa tributária é que pode ser empregada como instrumento jurídico à obtenção de recursos financeiros para as entidades federadas. Complementa, porém, que a discriminação de rendas, na realidade, revela-se sob duas formas, quais sejam, (a) a distribuição de competências tributárias – função jurídica-formal da descentralização – e (b) a transferência de recursos financeiros entre os entes federados – função jurídica-instrumental da descentralização; de sorte que a autonomia determinante a um Estado Federal apenas se perfaz a partir da coordenação entre ambas as faces da discriminação de rendas.

À vista disso, no exame do federalismo e do seu elemento de autonomia, o recorte realizado no presente trabalho volta-se, por consectário lógico e estratégico, ao exame da distribuição de competências, porque imediata e diretamente afetada pela unificação de tributos, dispensando-se uma avaliação mais criteriosa da matéria afeta ao Direito Financeiro, relativamente à transferência de recursos entre as entidades subnacionais. De todo modo, com o desenvolvimento dos conceitos ora expostos já se viabiliza a análise dos projetos de reforma tributária.

2. AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM TRÂMITE NO CONGRESSO NACIONAL: A PEC Nº 45/2019 E A PEC Nº 110/2019

2.1. A necessidade de uma reforma tributária no Brasil

A necessidade de uma reforma tributária ao sistema contemporâneo é, basicamente, uma unanimidade entre os doutrinadores, conforme se evidenciará. É ponto pacífico, portanto, a urgência quanto às alterações no sistema tributário, em especial no que diz respeito à tributação sobre bens e serviços. No entanto, *a contrario sensu*, é igualmente correto afirmar que o debate sobre o tema encontra as mais variadas dissonâncias teóricas acerca de qual a reforma deva ser empreendida, não apenas em termos de extensão das transformações, mas também sobre o que efetivamente deve ser incluído ou retirado do sistema.

Por mais contrastantes que sejam as concepções pré-definidas do ideal de reforma tributária, especialmente no que diz respeito à manutenção da autonomia dos entes federados, é indispensável observá-las sob a perspectiva jurídico-financeira anteriormente traçada, o que se materializa na forma de distribuição de rendas, perquirindo, como ressaltado, a alteração da capacidade ativa e competência tributária.

Diante desse pano de fundo, BRAZUNA (2018) considera inevitável que se busque uma reforma tributária ampla, aproveitando-se do contexto de crise econômica, o que julga como um momento propício para concretizá-la. Sugere, então, a eliminação de tributos, acompanhada da unificação de cobranças em um imposto único sobre o valor agregado, cujo uso possibilite a ampliação e a unificação da base de incidência tributária, como método de combate aos conflitos de competência. O jurista defende, ainda, que deva ser questionada a unificação de tributos sob o controle da União, anotando que a mera criação de instrumentos de transferência de receitas seria medida insuficiente para resguardar o modelo federativo e a autonomia financeira das Unidades Federadas.

Tais considerações não perdem de vista as eventuais distorções produzidas por um modelo excessivamente centralista, nem mesmo o que já foi apontado no sentido de que a autonomia, característica determinante do federalismo, depende de um abalçamento jurídico, não meramente financeiro.

Em orientação similar, CALIENDO (2018), analisando as transformações constantes da economia digital e o dinamismo das inovações tecnológicas, pontua que a tributação sobre o consumo deva seguir um “modelo IVA” a fim de se compatibilizar o sistema tributário nacional com esse agitado cenário econômico. Leciona, ainda, que:

“A nova economia digital irá questionar os mais profundos princípios do IVA. Será cada vez mais difícil determinar onde as operações foram realizadas, em operações cross-borders. Onde se devem coletar os tributos? Onde o produto ou serviço foi consumidos? O que ocorre quando não houver materialidade, presença física e mesmo territorialidade da prestação claramente definida?” (CALIENDO, 2018, p. 798-805)

O autor argumenta, em linhas gerais, que a distinção entre “mercadoria” e “serviço” leva o Judiciário a uma reiterada e inacabável solução de conflitos de competência, acentuando-se, em paralelo, um ambiente de insegurança jurídica, sobre o quê e a quem pagar. O alargamento da base de tributação por um IVA, nos moldes orientados pela OCE, seria, assim, a válvula de escape dessa anomalia jurídica (CALIENDO, 2018, p. 798-805).

Por outro lado, há quem vislumbre, a exemplo de PIKETTY (2018), que a adoção de um IVA, no Brasil, deve ser acompanhada de algumas preocupações no que tange ao modelo de Federação. Nessa perspectiva, atribui-se a viabilidade do equilíbrio federativo à “equiparação (de capacidades para o adequado exercício das respectivas responsabilidades e o atendimento das demandas dos cidadãos); harmonização (das ações e dos instrumentos operados); e cooperação (na formulação e gestão das políticas sociais)” (REZENDE *apud* PIKETTY, 2018, p. 66).

As preocupações alinham-se, primeiramente, à necessidade de elaboração – prévia ao rearranjo do modelo federativo – de uma solução emergencial à crise econômico-financeira das Unidades Federadas. Em adição, com o objetivo de permitir o desmantelamento da intitulada “Guerra Fiscal”⁵, lista-se uma série de medidas a serem tomadas: o IVA, para além do alargamento da base tributável, deve seguir o princípio do destino; redefinir os campos de competência e os mecanismos de cooperação financeira intergovernamental, face à precariedade do atual sistema de distribuição de receitas tributárias, o qual, inclusive, deve ser reformulado; criação de um “Fundo de Compensação”, que serviria aos Estados e Municípios

⁵ O uso indiscriminado do termo é passível de críticas, tratando-se de conceito que será oportunamente aprofundado.

como instrumento de recomposição provisória da perda de receitas do ICMS e do ISS, respectivamente, cobrados na origem (PIKETTY, 2018, p. 66-67).

Vê-se, portanto, que há clara divergência de opiniões acerca da reforma tributária, desde a abrangência até o processo de transição, sob os aspectos do federalismo fiscal e da tributação sobre o consumo.

Não à toa, diversos projetos foram idealizados, com escopos bem distintos entre si (VEJA, 2019), concretizando-se, até o momento de elaboração deste trabalho, dois deles, os quais, por sua vez, se pretende analisar – mais uma vez, frise-se, sob uma perspectiva específica acerca do impacto da unificação de tributos sobre o federalismo fiscal.

2.2. A PEC nº 45/2019

O primeiro projeto a tramitar no Congresso Nacional, dentre aqueles investigados no presente estudo, foi a PEC nº 45/2019, cujo texto inicial foi apresentado em 03/04/2019, pelo Deputado Federal Baleia Rossi, com vistas à reforma, portanto, do sistema constitucional tributário vigente.

A PEC nº 45/2019 propõe a centralização de tributos incidentes sobre o consumo, consubstanciada na substituição de cinco tributos – PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS – por um único tributo, um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), denominado na redação do projeto de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Por se tratar de alteração na atual discriminação de competências tributárias, questiona-se, então, qual a repercussão na autonomia jurídico-financeira das entidades federadas e, por consequência, no próprio federalismo fiscal.

Em 22/05/2019, foi emitido Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) que opinou pela admissibilidade da PEC nº 45/2019. No entanto, até a data de depósito deste trabalho, já foram apresentadas 219 emendas ao projeto. Em razão dessa maleabilidade do texto, que ainda está sendo lapidado no Congresso, este trabalho se aterá à análise da sua redação original, que, em linhas gerais, busca promover:

“(i) substituição dos cinco tributos atuais sobre bens e serviços por um único imposto, mas preservação da autonomia dos entes federativos através da possibilidade de fixação das alíquotas e da atuação coordenada na cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto;

- (ii) transição para que as empresas possam se adaptar ao novo regime e não tenham seus investimentos atuais prejudicados;
- (iii) transição para que os entes federativos ajustem num horizonte de longo prazo aos efeitos da migração para um modelo de cobrança no destino; e
- (iv) redução da rigidez orçamentária, através da substituição das atuais vinculações e partilhas por um sistema baseado em alíquotas singulares do imposto (cuja soma corresponde à alíquota total), gerenciáveis individualmente.” (BRASIL, 2019, [s.p.]

Conforme se depreende dos itens (i) e (iv) acima, a PEC nº 45/2019 pretende resguardar a autonomia dos entes federativos, através da possibilidade de alterar alíquotas, cobrar, fiscalizar e arrecadar o imposto, prevendo-se, inclusive, um novo sistema de discriminação de rendas, abandonando-se, nesse ínterim de realocação de competências, o atual modelo de redistribuição de receitas. É o que se observa, especialmente, à luz da redação conferida ao art. 152-A, *caput*, e §2º, *in verbis*:

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

[...]

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.” (BRASIL, 2019, [s.p.]

Atribui-se, então, à lei complementar federal a faculdade de instituir o imposto. A cada uma das entidades federativas cumpre tão somente alterar as alíquotas do tributo por intermédio de lei ordinária local. Perceba-se, aqui, que, sob o argumento de uniformização legislativa, a competência tributária é aglutinada, mesmo que não integralmente, no poder central.

Trata-se, em verdade, de um desenho institucional de delegação à lei complementar, evidenciado, sobretudo, quando constatada a necessidade de criação de um comitê gestor nacional do IBS, composto por integrantes da União, dos Estados e dos Municípios, nos termos do proposto ao art. 152-A, §6º, da CF/88 (BRASIL, 2019).

Outros pontos devem ser considerados, porém. Primeiramente, existe uma impossibilidade de se estabelecer alíquotas distintas para bens ou serviços diferentes, isto é, a

alíquota fixada por lei ordinária será uniforme em todas as operações. Impede-se, ademais, a possibilidade de concessão de benefícios fiscais sobre o IBS, o que daria lugar a uma maior alocação de recursos da União às unidades federativas com menor atratividade econômica ou capacidade de arrecadação. Interessante notar, nesse ponto, que a fiscalização do IBS deve ser coordenada entre os entes, não se restringindo a um deles.

De mais a mais, pela leitura do item (iii) supramencionado, percebe-se a adoção ao princípio do destino, albergado na redação proposta ao art. 152-A, §3º, da CF/88 (BRASIL, 2019), a fim de evitar dúvidas quanto à destinação das receitas.

A justificativa que acompanha a mencionada proposta fundamenta-se, em síntese, nas distorções causadas pelo atual modelo de tributação sobre o consumo, citando, por exemplo, a cobrança de ICMS e ISS na origem, o que acentua a Guerra Fiscal e afeta o equilíbrio federativo. Assevera que a Guerra Fiscal “induz a alocação de investimentos em locais onde a produção se faz de forma menos eficiente”, gera contencioso e impede a transparência da carga tributária.

Em contrapartida, o próprio texto anexado ao projeto reconhece que a transição ao IVA (IBS) não é simples e que, de fato, há questões de caráter federalista a serem analisadas:

“(i) no modelo atual os Estados e Municípios possuem autonomia na gestão de seus impostos, e a forma federativa de Estado é uma das cláusulas pétreas da Constituição;
(ii) a migração da tributação nas transações interestaduais e intermunicipais para o destino afeta a distribuição da receita entre Estados e Municípios, o que tende a gerar resistência por parte dos perdedores; e
(iii) embora seja altamente ineficiente, a guerra fiscal ainda é vista como um importante instrumento de desenvolvimento regional por parte de alguns Estados.”
(BRASIL, 2019, [s.p.])

Essa proposta, porém, prevê um longo período de 50 (cinquenta) anos de transição à adaptação dos entes federativos às novas regras de partilha de receitas, o que vai de encontro com o dinamismo que se pretende resguardar com os outros pontos do projeto (DE ANGELIS; ZUGMAN; BASTOS; 2018).

O projeto não é isento de críticas. Juristas a exemplo de DE MIRANDA (2019, [s.p.]) tecem críticas mais duras à PEC nº 45/2019. Suas ponderações são no sentido de que “[...] o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) constitucionaliza ainda mais nosso sistema tributário, sendo esta, aliás, uma das críticas mais fortes que se faz a esta opção modal, uma

vez que o engessa, dificultando as tentativas de mudanças [...]”. Apesar de reconhecer a importância de uma reforma do sistema tributário, o autor salienta que a PEC nº 45/2019, por ter larga abrangência e profundo rompimento com a ordem atual, pode ser causa de “conflitos irreparáveis”; como alternativa, propõe que a reforma, inicialmente, seja mais tímida, apenas de escopo infraconstitucional, possibilitando que, posteriormente, se elabore, com respaldo prático, uma reforma no âmbito constitucional.

Não fossem essas considerações, cabe perquirir, especialmente, se as alterações pretendidas pela PEC nº 45/2019, especificamente no que tange à proposta de unificação de tributos, afeta a autonomia jurídico-financeira do Estado Federal; ponto a ser desenvolvido na terceira parte deste estudo.

2.3. A PEC nº 110/2019

Posteriormente, como alternativa ao primeiro projeto, foi apresentada no Senado Federal a PEC nº 110/2019, cuja principal pretensão é a de abolir nove tributos, quais sejam IPI, IOF, PIS/Pasep, COFINS, Salário-Educação, CIDE-Combustíveis, ICMS e o ISS. Até então, foram apresentadas 135 emendas ao projeto inicial. Mais uma vez, diante da possibilidade constante de mudança do texto inicial enquanto não interrompidas as discussões no espectro legislativo, busca-se analisar a redação original do projeto, porquanto estrutura e essência do mesmo.

Na justificativa anexada à proposta inicial, buscou-se demonstrar que a nova reformulação do sistema – em que a tributação sobre o consumo seria dividida entre o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo (IS) – combaterá vários aspectos supostamente problemáticos do modelo vigente:

“A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumenta-se gradativamente os impostos sobre a renda e o patrimônio e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia.

Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menos custo de produção; aumento de competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia.” (BRASIL, 2019, [s.p.]

Ainda na justificativa do projeto, é possível identificar o desenho jurídico conferido à tributação pelo IBS e pelo Imposto Seletivo, nos seguintes termos:

“O IBS seria criado nos moldes do que existe em países industrializados, e sem tributar medicamentos e alimentos. Como será de competência estadual, mas com uma única legislação federal, a arrecadação deve ser administrada por uma associação de fiscos estaduais.

O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Lei complementar definirá quais os produtos e serviços estarão incluídos no Imposto Seletivo. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual.

[...]

Além da fusão ou extinção de tributos, há alteração das competências tributárias da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Para evitar perdas de arrecadação para alguns entes federados, propõe-se a criação de dois fundos, que vão compensar eventuais disparidades da receita per capita entre estados e entre municípios.

[...]

Em primeiro lugar, a concessão para que os Municípios tenham iniciativa na proposição de leis complementares que tratem do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS).

No caso do Imposto Seletivo, especifica-se que os serviços de telecomunicação passíveis dessa taxa são apenas aqueles regulados pela União.

[...]

No IBS em geral não é permitida a concessão de incentivos fiscais, havendo, no entanto, exceções, entre as quais destacamos a do transporte público de passageiros.

[...]

Há também previsão de que lei complementar disponha sobre critérios, forma e montante da compensação aos Municípios em caso de frustração de receitas. Para tanto, são utilizados recursos do fundo de equalização de receitas per capita, apelidado de Fundo de Solidariedade Fiscal, para, no período de quinze anos da transição, destacar parcela dos seus valores para reduzir eventuais perdas nas receitas municipais em decorrência da aprovação da Emenda Constitucional.” (grifos nossos) (BRASIL, 2019, [s.p.]

Fica evidente a intenção de alterar o atual regime de discriminação de rendas, tanto sob o aspecto da discriminação de competências tributárias, quanto pela transferência de receitas entre as entidades federadas, inclusive pela criação de fundo para repartição das receitas disposta no art. 11 da PEC nº 100/2019 (BRASIL, 2019).

De todo modo, no que interessa à extinção de tributos para criação do IBS e do IS, vê-se que, ao primeiro, a competência tributária é conferida aos Estados e ao Distrito Federal, enquanto que ao segundo, a competência fica a cargo da União para tributar a seguinte materialidade:

“Art. 153.....

VIII – operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;

[...]

§6º O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte:

I – incidirá também nas importações, a qualquer título;

II – poderá ter alíquotas diferenciadas, nos termos da lei;

III – não incidirá nas exportações de bens e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que os onerar;

IV – não poderá ter alíquota superior à do imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas;

V – será monofásico, na forma da lei;

VI – não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 155, IV.” (BRASIL, 2019, [s.p.]

Destaca-se que o IS, portanto, incide sobre uma base econômica reduzida, limitada, tendo uma característica eminentemente extrafiscal, de modo que a materialidade concernente ao IBS, os bens e serviços em geral, é que possui maior escopo e função propriamente arrecadatória.

No entanto, é importante observar que, muito embora se atribua a competência tributária para instituir o IBS aos Estados e ao Distrito Federal, há uma limitação prática significativa no tocante à extensão do exercício dessa competência. É que, abalizando-se pela técnica de interpretação sistemática da hermenêutica jurídica, à luz da redação conferida pelo projeto aos arts. 155, IV e §7º, e 155-A da CF/88 (BRASIL, 2019), transcritos abaixo, se percebe que a instituição do IBS, ainda que de competência estadual, depende do Congresso Nacional para se perfazer. Não é só, mas a regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a própria cobrança do tributo em questão subordinam-se a uma atuação conjunta dos Estados, Distrito Federal e Municípios, em uma espécie de fisco unificado.

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

[...]

IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

§ 7º O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

I - será uniforme em todo o território nacional e terá regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar;

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo assegurado:

a) o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvadas as exceções relativas a bens ou serviços caracterizados como de uso ou consumo pessoal;

b) o crédito integral e imediato, quando cabível, na aquisição de bens do ativo imobilizado;

c) o aproveitamento de saldos credores acumulados;

III - incidirá também:

a) nas importações, a qualquer título;

b) nas locações e cessões de bens e direitos;

c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;

IV - terá uma alíquota padrão, assim entendida a aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento;

V - a alíquota aplicável às operações sujeitas também ao imposto de que trata o art. 153, VIII, não poderá ser superior à alíquota padrão;

VI - não incidirá:

a) nas exportações, garantidos a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores;

b) sobre a mera movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira;

c) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

VII- sem prejuízo do disposto nos arts.156-A e 158, V, o imposto pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço, nos termos da lei complementar, que poderá estabelecer:

a) cobrança em todo território nacional centralizada em um único estabelecimento;

b) exigência integral do imposto no Estado de origem da operação com o bem ou serviço e repasse ao Estado de destino;

c) utilização de câmara de compensação, que poderá ser implementada por tipo de bem ou serviço ou por setor de atividade econômica;

VIII- não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

[...]

IX - não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 153, VIII;

X- poderá ser cobrado de acordo com a liquidação financeira das operações;

XI - lei complementar estabelecerá as matérias da regulamentação única prevista no inciso I deste parágrafo que dependerão de aprovação por resolução do Senado Federal." (NR)

Art. 155-A. A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do imposto previsto no art. 155, IV, bem como de outros tributos ou responsabilidades que lhe sejam delegados por convênio, serão realizadas por conjunto de 20 20 administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, cabendo à lei complementar:

I - dispor sobre as regras de organização e funcionamento integrado, em âmbito nacional, das administrações tributárias em cada Estado, Distrito Federal e Município, bem como as responsabilidades das autoridades tributárias responsáveis pela fiscalização e constituição do crédito tributário de impostos e contribuições;

II- definir outros tributos a serem arrecadados, fiscalizados ou cobrados nos termos deste artigo, podendo ser delegados por meio de convênio;

III - estabelecer regras unificadas para o processo administrativo tributário;

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no caput, os Municípios poderão ter suas próprias administrações tributárias locais para lançamento e fiscalização de tributos de suas competências e controle dos repasses das receitas que lhes pertencam, sendo-lhes ainda assegurada, na forma prevista em convênio, atuação na fiscalização de outros tributos de seu interesse." (BRASIL, 2019, [s.p.]

Como se denota, propõe-se uma “regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma”. Assim, a liberdade dos Estados para dispor e gerenciar o imposto é

inegavelmente limitada, tornando-se questionável se haveria a manutenção da sua autonomia, dado que, como visto, ainda que a redação conferida ao art. 162-A e seguintes da CF/88 (BRASIL, 2019) preveja o devido financiamento, há uma lacuna do ponto de vista jurídico-normativo.

Paralelamente, cabe notar, ainda, que tal como na PEC nº 45/2019, se prestigiou o princípio do destino, nesse caso com a exigência pelo Estado de origem e o repasse ao Estado de destino, além da utilização de uma alíquota padrão.

Novos pontos de críticas já vêm sendo traçados quanto a essa proposta, em especial no que se refere ao esvaziamento da competência tributária estadual, visto que os Estados se limitariam a, tão somente, exercer a capacidade ativa tributária com vistas a, especificamente, arrecadar o IBS; em paralelo, a criação de um fisco unificado – “super-fisco” – pode esbarrar em empecilhos de natureza operacional (DE ANGELIS; ZUGMAN; BASTOS; 2018).

Aliás, em Parecer emitido pelo Relator do projeto na CCJC, Senador Roberto Rocha, no qual opinou pela aprovação da proposta, nos termos do substitutivo que apresentou, alerta-se para o risco trazido à autonomia dos Estados e Municípios, diante da concentração dos mecanismos arrecadatórios no domínio central:

“Reconhecemos, todavia, que a proposta concentra ainda mais, no âmbito da União, a concepção e a formulação do sistema tributário nacional. Ainda que a lei complementar que venha a tratar do IBS seja de iniciativa restrita, reservando boa participação aos Estados e Municípios, e que sua aprovação dependa da chancela do Senado, que representa a Federação, é inegável que estaremos tirando daqueles entes a competência para tratar, com autonomia, dos seus principais instrumentos de arrecadação.

Preocupados com essa questão, avançamos ao longo das últimas semanas em conversas com representantes dos Estados e do próprio Governo Federal para bipartir o Imposto sobre Bens e Serviços. Fundiríamos os cinco impostos e contribuições sociais de competência da União em um IBS; e o ICMS e o ISS em outro IBS. Este último ainda com alíquotas fixadas por lei complementar, mas com a gestão e administração a cargo de um conselho composto por membros indicados por esses entes, inclusive com representantes dos contribuintes.

Essa dualidade do IBS seria invisível ao contribuinte, que continuaria recolhendo para duas fontes, mas segundo a mesma sistemática (mesma base de incidência e mesmo princípios referentes à não-cumulatividade). Cremos, com isso, que compatibilizamos a necessidade de uniformização da tributação, mas com garantia de manter a autonomia dos entes federados.” (BRASIL, 2019, [s.p.])

Por todas essas questões, afloram-se as problemáticas da redação original do projeto, especialmente no que toca à autonomia jurídico-financeiras dos entes federados. A próxima

parte deste trabalho investigará se tais impactos são suficientes a desnaturar o federalismo fiscal pátrio.

3. A UNIFICAÇÃO DE TRIBUTOS E A MANUTENÇÃO DA AUTONOMIA NO FEDERALISMO FISCAL

3.1. – Concorrência tributária, uma questão política

Diante das considerações acerca dos projetos em trâmite no Congresso Nacional, é possível observar que o debate a orientar a discriminação de rendas na reforma tributária perpassa, necessariamente, o conflito de interesses observado no espectro político, não só entre os Estados e Municípios, de um lado, e a União, de outro, como também entre Estados e outros Estados, Municípios e outros Municípios, assim como entre Estados e Municípios. Cada qual com atribuições próprias e, por consequência, interesses próprios.

Nesse sentido, apesar das ponderações de contingência teórica acerca da possibilidade de uma maior alocação de recursos no poder central ou nas esferas subnacionais, a depender da respectiva necessidade à consecução do federalismo político, o fato é que há um embate, de natureza política, que entremeia a referida discriminação de rendas.

Trata-se de uma consequência direta da chamada “concorrência tributária”. Em síntese, muito embora a cooperação seja um elemento marcante do princípio federativo no Brasil, à luz do art. 23 da CF/88 (BRASIL, 1988), é sempre possível que um sistema fiscal de um ente federado, dotado de autonomia, repercuta, de algum modo, variando-se o grau de impacto, em um outro sistema fiscal de um segundo ente federado; eis que se evidencia a mencionada concorrência tributária, fenômeno natural em uma estrutura federativa, tal como a brasileira (PEREIRA; BASSOLI, 2008, p. 55-73).

Entretanto, é igualmente concebível que, a partir da prática de determinadas medidas que desconsiderem essa necessidade de cooperação, a concorrência tributária adquira um aspecto de deslealdade, ao ponto de se transmudar na conhecida “Guerra Fiscal”; esta sim reprovável, porquanto capaz de promover distorções ao federalismo político – irrompendo deturpações à concorrência empresarial e ao fomento de operações específicas – e, em última análise, à ordem econômica nacional como um todo (PEREIRA; BASSOLI, 2008, p. 55-73).

Ocorre que na própria concorrência tributária, o interesse político na obtenção de recursos é um fator legítimo, de sorte que nem todo confronto nesse sentido, necessariamente,

promove ou estimula a Guerra Fiscal; na verdade, sem representar qualquer afronta à cooperação, essa disputa faz parte do jogo de poder, político e econômico, inerente à subdivisão dos entes subnacionais.

Especialmente sob o aspecto da discriminação de competências tributárias, a Constituição Federal elegeu materialidades passíveis de tributação, atribuindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a competência para instituir os respectivos tributos. É, assim, uma demarcação com vistas à manutenção da autonomia dos entes federados e do próprio federalismo, porquanto se viabilizam os recursos necessários à realização das atividades administrativas. No entanto, a extensão de tais competências esbarra, inevitavelmente, nos conceitos jurídicos indeterminados empregados no texto constitucional, de modo que as conclusões doutrinárias e o exercício de hermenêutica jurídica pelos tribunais, ambos exercidos a *posteriori*, são fundamentais à delimitação prática das competências tributárias. É o caso, por exemplo, do que há muito se observa entre os conceitos de “mercadoria” e “serviço”, cada qual com importância nuclear ao exercício da competência dos Estados, pelo ICMS, ou pelos Municípios, através do ISS, respectivamente (BARROS, 2018, p. 359-360).

Nesse ínterim, especialmente com os avanços tecnológicos e com a gradual defasagem conceitual de materialidades constitucionais, aflora-se um ambiente de intensa concorrência tributária. Diante das próprias complexidades inerentes ao sistema posto, notadamente no que tange à rigidez constitucional e a necessidade de um debate doutrinário e jurisprudencial ulterior, não é incomum que os contribuintes e responsáveis tributários desconheçam o quê ou a quem se deve pagar.

Considerando-se essas incertezas, bem como a urgência à obtenção de recursos pelos entes subnacionais, é que, não raro, surgem casos de bitributação, em que entes distintos julgam possuir competência sobre a mesma base econômica tributável, a exemplo do que acontece, conforme já referido anteriormente, quanto ao ICMS e ao ISS. Com efeito, essa penumbra limiar de interpretação das materialidades constitucionais culmina em distorções à ordem econômica, principalmente à neutralidade, e, em última análise, não atende às necessidades das entidades federativas. Estas permanecem, na verdade, reféns de eventual reconhecimento de cobrança indevida por determinado tributo e se verem obrigadas a reparar, seja por compensação, seja por restituição, valores que julgavam serem próprios.

Por conseguinte, a intenção de se reformar o sistema constitucional tributário, conforme se infere das justificativas que acompanham os projetos já formalizados, segue,

preponderantemente, nessa perspectiva de reverter o atual cenário de complexidade do sistema tributário nacional, bem como as distorções por ele provocadas; sem perder de vista, porém, a manutenção da discriminação de recursos e da capacidade de gerenciá-los e dispor sobre eles.

Aliás, GRECO (2018, p. 780-790) tece importantes comentários acerca desse contexto. O autor identifica que a informatização provocou a (a) desmaterialização dos bens, (b) desterritorialização das atividades e (c) desintermediação das transações. Em função disso, aponta que haveria um “hiato” entre os conceitos abstratos utilizados pelo Direito Tributário e a realidade das atividades econômicas, promovendo-se a tão criticada complexidade jurídica, a partir da sobreposição de camadas normativas que pretendem compatibilizar aqueles dois universos. Haveria, por consequência, inúmeros critérios de racionalidade para contrapor dita complexidade, porém, o parâmetro adotado pela Constituição Federal de 1988 foi a “racionalidade da adequação”, consubstanciada na adequação da tributação à realidade.

O tratamento diferenciado a setores diversos da economia realça essa postura de adequação à realidade, viabilizando-se uma tributação isonômica, a partir das diferenças observadas no âmbito prático. Inclusive, essa é a lógica que respalda o Simples Nacional, um regime único de arrecadação com vistas à simplificação das obrigações tributárias e à garantia do fluxo de recursos aos entes subnacionais. Partindo-se desse princípio, um caminho à reforma tributária seria a criação de modelos similares ao Simples, mas que atendam a outros setores da economia, haja vista a maior previsibilidade na arrecadação (GRECO, 2018, p. 780-790).

Os projetos ora analisados, contudo, propõem-se a uma reformulação mais profunda do sistema. De todo modo, considerando todas as problemáticas da sistemática vigente e das reiteradas críticas doutrinárias, a sua reformulação deve levar em conta a autonomia, analisada, então, sob o aspecto jurídico-financeiro, para fins de verificação do seu preenchimento, mas atentando-se ao fato de que não é prudente desconsiderar as contingências políticas à elaboração de qualquer projeto de reforma tributária; inclusive pelo fato de que o jogo de forças entre os entes subnacionais, durante o trâmite do projeto, pode alterar o texto final da proposta de sorte a repercutir na autonomia de um ou outro ente (ESTADOS, 2019).

3.2. – A (in)viabilidade da unificação de tributos pela ordem constitucional

tributária vigente

Conforme antecipado, ambos os projetos de reforma tributária sob análise convergem quanto à abolição tanto do ICMS, quanto do ISS, além de outros tributos, sem substituí-los por equivalentes competências estaduais, distritais e municipais; pretende-se, na verdade, condensar tais competências em um imposto unificado.

Por esse motivo, muito embora a investigação – ancorada na práxis – quanto à manutenção do federalismo fiscal desemboque na já aprofundada autonomia jurídico-financeira, é possível examinar a (in)constitucionalidade da PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019 – sob o aspecto da preservação do federalismo, ante a referida extinção de tributos – segundo uma abordagem em abstrato e outra em concreto.

É que, ao elencar as cláusulas pétreas da ordem constitucional vigente, o art. 60, §4º, I, da CF/88 (BRASIL, 1988) disciplina que “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir [...] a forma federativa de Estado”. Note-se, portanto, que a vedação em comento tem por referência uma proposta que vise eliminar, suprimir a forma federativa de Estado.

Nesse ponto, cabe perceber que nem a PEC nº 45/2019, nem a PEC nº 110/2019, dispõem expressamente acerca de uma abolição da forma federativa, limitam-se, na verdade, a uma reformulação do sistema tributário nacional, a partir de alterações específicas, notadamente a unificação de tributos.

Com efeito, é defensável o argumento de que nenhum dos projetos de reforma tributária, abstratamente, ofendem o disposto no art. 60, §4º, I, da CF/88 (BRASIL, 1988), haja vista inexistir qualquer disposição na redação das mencionadas propostas no sentido eliminar o federalismo.

Desse modo, o desenho institucional proposto, respaldado na extinção tributos, a priori, não contraria o federalismo. Tanto é assim, que, valendo-se de um resgate histórico da trajetória constitucional-tributária a partir de 1988, é possível destacar outros momentos em que tributos de competências estaduais e municipais foram extintos por intermédio de emenda constitucional, sem a correspondente substituição por equivalentes sob a mesma competência.

À título de ilustração, esse foi o caso da EC nº 03/1993 (BRASIL, 1993), que eliminou, a um só turno, o adicional ao imposto de renda, de competência dos Estados, bem

como o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, de competência dos Municípios.

Por outro lado, toda a problemática ora discutida parecer residir no âmbito de uma observação em concreto dessa constitucionalidade. Isto é, quando abalizadas as repercussões à autonomia jurídico-financeira dos entes federados. Extinguir, por si só, tributos não implica, necessariamente, na descaracterização do federalismo fiscal. Para tanto, é preciso um tanto mais, quer dizer, uma afetação no fluxo de recursos e na capacidade de geri-los pelas entidades federativas; em outras palavras, o comprometimento da autonomia jurídico-financeira.

Em vista disso, a mera investigação da constitucionalidade dos projetos de reforma tributária sob um ponto de vista abstrato, conforme traçado anteriormente, é insuficiente para concluir se existe, de fato, risco ao modelo de federação. Nesse caso, é indispensável avançar a uma análise em concreto da referida constitucionalidade, ancorando-a nas consequências práticas de eventual alteração do atual regime jurídico-tributário.

Não se trata de questionar o fato de que a autonomia jurídico-financeira é inerente à autônoma federativa, mas, propriamente, de avaliar sua abrangência.

Nesse sentido, a definição da capacidade tributária ativa para as atividades voltadas à exigência do imposto unificado é elemento fundamental. É que, no Brasil, historicamente se verifica que a distribuição de competências tributárias tende a ser rígida, consistindo, por consequência, em uma característica determinante do federalismo nacional. Isso se dá em razão das dificuldades, de natureza pragmática, na alocação ideal de recursos por intermédio da repartição de receitas entre os entes federados, de sorte que a atribuição constitucional de competências é o principal fator de consecução da autonomia jurídico-financeira de tais entidades. Identifica-se quem deve instituir o tributo – competência tributária, aspecto político-jurídico da descentralização no federalismo – e, em geral, também quem deve arrecadá-lo, fiscalizá-lo e administrá-lo – capacidade ativa tributária, aspecto jurídico-instrumental da descentralização no federalismo (COSTA, 2001; reimpressão, 2007).

A criação de um tributo unificado, que pressuponha a concentração ou a partilha de competências tributárias, deve preservar a descentralização jurídico-financeira experimentada pelo Brasil para que seja compatível com o modelo de federação nacional. Para tanto, ainda que a competência tributária seja retirada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, é preciso garantir que os mesmos possuam a respectiva capacidade ativa tributária,

viabilizando-se a obtenção de recursos pelos próprios entes federados, sem agredir, com isso, a essência do federalismo brasileiro. Caso contrário, a preservação da autonomia dependeria de uma repartição de receitas entre os entes federados, absolutamente utópica, desconexa das limitações impostas à realidade prática. Resumidamente, não há óbices à extinção de competências tributárias atualmente fixadas na Carta Magna, todavia, é indispensável que, uma vez suprimidas competências federais, estaduais, distritais e municipais, haja, então, uma segregação entre a competência para instituir o tributo unificado e a capacidade ativa para cobrá-lo, esta última, permanecendo a cargos das entidades subnacionais, mantido um grau razoável de equilíbrio (COSTA, 2001; reimpressão, 2007).

De fato, o federalismo fiscal demanda que os entes subnacionais disponham de recursos que contraponham às suas despesas. Gerir o tributo unificado, por conseguinte, configura verdadeiro pressuposto desse fluxo de recursos.

No âmbito da PEC nº 45/2019, a competência tributária sobre o IBS é partilhada entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, de sorte que à lei complementar federal é dispensada a faculdade de instituir o tributo, embora a fixação e a posterior alteração de alíquotas sejam delegadas à lei local de cada ente, porque arbitradas segundo o somatório de todas elas.

Entretanto, o principal aspecto passível de críticas na PEC nº 45/2019, conforme já ressaltado no tópico anterior, diz respeito à criação de um comitê gestor do IBS, de acordo com o disposto na redação conferida pelo projeto ao art. 152-A, §6º, da CF/88, *in verbis*:

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

[...]

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.” (BRASIL, 2019, [s.p.]

Nesse ponto, veicula-se um desenho institucional de delegação à lei complementar. Ocorre que, em virtude dessa delegação, omitem-se do texto constitucional relevantes questionamentos que podem, invariavelmente, repercutir na quebra do pacto federativo, porquanto tenham impacto no exercício da capacidade ativa tributária, tais como (a) a forma de indicação dos representantes que comporão o comitê e (b) o correspondente critério da indicação, (c) o modelo de deliberações do comitê e (d) a influência de cada ente federativo nessas deliberações.

O risco ao federalismo fiscal, portanto, consiste nessa concentração da fiscalização, arrecadação e administração do IBS sob uma “atuação coordenada” das entidades subnacionais, sem a definição de parâmetros claros, precisos e definidos desde já na pretensa norma constitucional.

Não há que se falar, portanto, em autonomia, sob o ponto de vista jurídico, se não é resguardada a capacidade tributária ativa de cada ente federado. Ainda que seja possível exercer tal capacidade de forma coordenada, ao invés de fazê-lo isoladamente, o fato é que não há motivos para que a Carta Magna não preveja os critérios específicos quanto às atividades voltadas à exigência do tributo, sem o que não é possível assegurar que a autonomia jurídico-financeira e, por consequência, o próprio modelo de federalismo não serão violados.

Delegar tais fundamentos à lei complementar é permitir que o legislador, em caráter infraconstitucional, eventualmente deturpe a forma federativa de Estado e, então, viole o art. 60, §4º, I, da CF/88 (BRASIL, 1988).

Muito embora a PEC nº 45/2019 tenha méritos de buscar uma maior simplificação do atualmente complexo sistema tributário nacional, não se deve perder de vista que a almejada unificação de tributos deve preservar as ferramentas necessárias para que os próprios entes federados obtenham os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições constitucionais. O texto original do projeto, contudo, não parece seguir nesse caminho, inaugurando, propositadamente, lacunas normativas que só seriam preenchidas no âmbito infraconstitucional; o que não deve se conservar, para fins de consecução da autonomia das entidades federativas.

Já no tocante à PEC nº 110/2019, a partir da extinção de nove tributos, dentre eles o ICMS e o ISS, pretende-se criar o IBS e o IS. Este último, de competência da União, com

características notadamente extrafiscais, e o primeiro, de competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, com o fito, prioritariamente, arrecadatório.

Conforme se depreende das considerações tecidas acerca do IBS – dessa vez, na PEC nº 110/2019 – no tópico anterior, várias são as críticas ao projeto nesse ponto. A competência tributária é, como dito, atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, devendo, contudo, ser instituída por lei complementar federal; trata-se de uma iniciativa restrita, em que necessário o aval do Congresso Nacional, ainda que os Estados tenham participação na formulação do tributo em comento.

Quanto a isso, é bem verdade que, mesmo que a competência do IBS seja estadual e distrital, o que se verifica, na prática, é, novamente, uma partilha de competências sobre o mencionado tributo, dada a necessidade de sua instituição por intermédio de lei complementar federal. Entretanto, caso considerado esse aspecto de forma isolada, não haveria afronta ao federalismo fiscal, tomando-se por pressuposto que a concentração de competências, por si só, não o desnatura.

Ocorre que é preciso, por outro lado, garantir a capacidade ativa tributária dos entes federados. Entretanto, tal como na PEC nº 45/2019, não foi o que se verificou. É que, nos termos da redação proposta ao art. 155-A, caput, da CF/88:

"Art. 155-A. A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do imposto previsto no art. 155, IV, bem como de outros tributos ou responsabilidades que lhe sejam delegados por convênio, serão realizadas por conjunto de 20 20 administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, cabendo à lei complementar:?" (BRASIL, 2019, [s.p.]

Isso implica dizer que, muito embora os instrumentos vinculados ao exercício da capacidade ativa sejam direcionados ao conjunto dos entes federados, através de uma realização conjunta das atividades que envolvem a exigência do tributo, os critérios que balizarão essa coordenação são, novamente, delegados à discricionariedade de posterior lei complementar federal.

Mais uma vez, todos os parâmetros, que deveriam estar previamente estabelecidos no texto constitucional, são remetidos a uma futura deliberação legal, a que caberá, segundo a redação projetada ao art. 155-A, I, da CF/88:

“I - dispor sobre as regras de organização e funcionamento integrado, em âmbito nacional, das administrações tributárias em cada Estado, Distrito Federal e Município, bem como as responsabilidades das autoridades tributárias responsáveis pela fiscalização e constituição do crédito tributário de impostos e contribuições;” (BRASIL, 2019, [s.p.])

Dessa forma, as problemáticas observadas quanto à PEC nº 45/2019 são igualmente pertinentes à PEC nº 110/2019; isto é, a delegação à lei complementar federal para dispor acerca dos contornos da capacidade ativa das entidades subnacionais, ocasionalmente, possibilitará que o modelo federativo seja desconfigurado por norma infraconstitucional.

De todo modo, também é possível arguir que, em ambos os projetos de reforma tributária já formalizados, não existiria violação ao federalismo fiscal, porque garantida, ainda que sob uma perspectiva geral, a capacidade ativa tributária dos entes federados e, por conseguinte, a respectiva autonomia e a descentralização jurídico-financeira inerentes ao modelo federativo. Nesse caso, eventual lei complementar que, ao dispor sobre os detalhes do exercício de fiscalização, arrecadação e administração do tributo unificado, descaracterizar o federalismo fiscal é que deveria, então, ser submetida ao regular controle de constitucionalidade.

Por todo o exposto, entende-se que, em tese, ambos os projetos são, na origem, constitucionais, porém, abre-se margem para uma adulteração do modelo federativo, via lei complementar posterior. Assim, a alteração de ambos os textos originais dos projetos é recomendada, com vistas a garantir, a todos os entes federados, o fluxo de recursos, assim como o poder para geri-los; mas, especialmente, a partir de contornos objetivos e explícitos na esfera constitucional, sem delegação ao crivo de lei complementar ulterior, resguardando-se a autonomia jurídico-financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, em última análise, da própria forma federativa de Estado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todos os pontos abordados, viabilizou-se a investigação acerca dos reflexos da unificação de tributos sobre o IBS, a partir do abandono da atual rigidez na discriminação de competência tributárias, à estrutura do federalismo fiscal no Brasil.

Demonstrou-se a relevância do fluxo de recursos para fins de financiamento das tarefas delegadas constitucionalmente às entidades federadas. Trata-se de verdadeiro pressuposto à consecução dos objetivos democráticos, tanto sob a ótica do provimento estatal das necessidades básicas da sociedade, quanto no contexto da regulação estatal das atividades econômicas. O modelo federativo, do ponto de vista fiscal, pressupõe um considerável grau de descentralização jurídico-financeira, que confira às pessoas políticas os instrumentos financeiros e os mecanismos normativos de prover recursos próprios e, por conseguinte, dotados dessa autonomia garantida pela Lei Maior, concretizar o federalismo político e os anseios democráticos.

Nada impede, é verdade, que tal descentralização esteja disposta de modo a conferir maior quantidade de atribuições ao poder central. O federalismo não se desconfigura a partir disso, tanto é que a trajetória constitucional brasileira tende, justamente, a uma organização com maior apelo centralista. Apesar disso, os entes federativos devem manter sua autonomia, cuja importância é indispensável, uma vez que, caso usurpada, o federalismo fiscal se esvairia, a descentralização dos entes se resumiria a um espectro meramente formal e o modelo de Estado restaria deturpado.

Desse contexto, é que a discriminação de rendas ganha relevo. Com a finalidade de assegurar uma razoável distribuição de recursos às entidades federadas, assim como permitir que as mesmas possam exercer as atividades relacionadas à obtenção de tais recursos, é que a Carta Magna optou pela discriminação de competências tributárias, em geral acompanhada da correspondente capacidade ativa tributária, além da repartição de receitas entre os respectivos entes tributantes. A autonomia jurídico-financeira, portanto, emana dessas ferramentas constitucionais.

Ocorre que o sistema tributário nacional não é isento de críticas e os projetos de reforma tributária (PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019) alinham-se nesse sentido, isto é, respalda-se na rejeição às complexidades do atual regime, com a promessa de conferir-lhe

maior grau de simplificação, no que se evidencia a proposta de unificação de tributos sobre o valor agregado.

Os embates políticos não são poucos em torno do trâmite de ambos os projetos e encontram lastro, principalmente, na concorrência tributária observada entre os entes subnacionais. Há um claro conflito de interesses a ser balizado, para que se alcance um consenso acerca de quais as mudanças apropriadas ao sistema, a fim de que os orçamentos de cada entidade não sejam afetados. Nesse sentido, o Simples Nacional é um exemplo de que a almejada simplificação tributária pode ser acompanhada de uma necessária e horizontal cooperação dos entes federados.

Para além disso, é preciso considerar, enfim, a constitucionalidade dos projetos de reforma tributária em comento, segundo a manutenção da forma federativa de Estado e o consequente respeito ao art. 60, §4º, I, da CF/88 (BRASIL, 1988).

Com efeito, é possível analisar o caso sob uma dupla abordagem: uma primeira, abstrata, e uma segunda, concreta.

Em outras palavras, no que tange à extinção de tributos sem a respectiva suplantação das competências tributárias suprimidas, não se permite concluir, imediata e diretamente, uma nexa causal com uma eventual desnaturação do modelo de Federação; da mesma sorte que, realizando-se uma leitura “fria” das propostas de reforma, vê-se que nenhuma delas se propõe, expressamente, a abolir o federalismo fiscal. Por conseguinte, a mera supressão de competências tributárias, a priori, num exercício de investigação abstrato, não se vislumbra qualquer violação ao art. 60, §4º, I, da CF/88 (BRASIL, 1988).

Por outro lado, o cerne da questão parece convergir à necessidade de se confrontar os projetos sob um ponto de vista concreto das consequências dessa concentração ou partilha de competências tributárias para a criação de um tributo unificado. Na linha da abordagem empreendida acerca das características determinantes ao federalismo fiscal, denota-se que, ambos os projetos de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional são, em tese, constitucionais, muito embora germinem um ambiente jurídico propício à descaracterização do federalismo fiscal. Dita problemática se refere à delegação à lei complementar federal para dispor acerca dos critérios relativos às atividades relacionadas com a fiscalização, arrecadação e administração dos recursos provenientes no novo tributo.

Por todo o exposto, recomendou-se a alteração dos textos originais, tanto da PEC nº 45/2019, quanto da PEC nº 110/2019, para que prevejam, com clareza e concisão, os

parâmetros objetivos que orientarão o exercício da capacidade ativa tributária dos entes federados, a fim de resguardar a captação e a gerência dos recursos por cada um deles.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R. **Federalismo fiscal brasileiro**: uma visão atualizada. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/2727>>. Acesso em 10 set, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 164-165.

BARBOSA, Fernando de Holanda (Coord.); BARBOSA, Ana Luiza N. de H. et al. **Federalismo fiscal, eficiência e equidade**: uma proposta de reforma tributária. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/epge/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>>. Acesso em 05 ago, 2019.

BARROS, Maurício. **Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS**. In: FARIA, R. V. et al. (Coord.). Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Parte I, p. 358-375.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. **Parecer em Relatório Legislativo**, de 22 de maio de 2019. Relator: João Roma, Brasília, [s.p.].

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda à Constituição nº 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filenome=PEC+45/2019>. Acesso em: 02 ago. 2019. Texto Original.

BRASIL. Congresso Nacional. **Código Tributário Nacional**, Lei nº 5.172/1966. TÍTULO II, CAPÍTULO I. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 15 set. 2019. Texto Compilado.

BRASIL. Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. TÍTULO III, CAPÍTULO II; TÍTULO IV, CAPÍTULO I, SEÇÃO VIII, SUBSEÇÃO II. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 set. 2019. Texto Compilado.

BRASIL. Congresso Nacional. **Emenda Constitucional nº 03/1993**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm> . Acesso em 15 out. 2019.

BRASIL. Senado Federal. Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. **Parecer em Relatório Legislativo**, de 18 de setembro de 2019. Relator: Roberto Rocha, Brasília, [s.p.].

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Emenda à Constituição nº 110/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977727&ts=1565991485183&disposition=inline>>. Acesso em: 02 ago. 2019. Texto Original.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Reforma tributária**: desafios da evolução da economia digital versus complexidades da Federação brasileira. In: FARIA, R. V. et al. (Coord.). Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Parte II, seção C, p. 825-845.

CALIENDO, Paulo. **Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil**. In: FARIA, R. V. et al. (Coord.). Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Parte II, seção C, p. 791-805.

CARVALHO, Paulo de Barros. Competência tributária. In: ____. **Curso de direito tributário**. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. cap. VIII, p. 269-300.

COSTA, Gustavo Cavalcanti. **Federalismo & ICMS**: Reflexos tributários. 1.ed. (ano 2001), 4.reimpr. Curitiba: Juruá, 2007. Capítulos II e VI.

DE ANGELIS, A.; ZUGMAN, D.; BASTOS, F. **Caminhos da reforma tributária no Brasil**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/caminhos-da-reforma-tributaria-no-brasil-25072018>>. Acesso em 02 ago, 2019.

DE MIRANDA, Dalton C. Cordeiro. **Reforma Tributária**: é necessária a PEC nº 45/2019?. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-e-necessaria-a-pec-no-45-2019-27072019>. Acesso em: 12 ago. 2019.

DOMINGUES, José Marcos. Federalismo Fiscal Brasileiro. **Revista Nomos**, Ceará, v. 26, p. 137-143, mai. 2007.

Estados e Municípios pedem mudanças para evitar perda de arrecadação tributária. Câmara dos Deputados. 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/583168-estados-e-municipios-pedem-mudancas-na-reforma-tributaria-para-evitar-perda-de-arrecadacao/>>. Acesso em: 18 set, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. **Tributação e novas tecnologias**: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. In: FARIA, R. V. et al. (Coord.). Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Parte II, seção A, p. 780-790.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2015. Capítulos IV e V.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de direito constitucional**. 10.ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 591-607.

PEREIRA, Guilherme L. Muramatsu; BASSOLI, Marlene Kempfer. Concorrência tributária desleal: guerra fiscal entre os entes da Federação. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 3, n. 2, p. 55-73, mai/ago. 2008.

PIKETTY, Thomas (Coord.). **A reforma tributária necessária**. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira (documento completo). Brasília: Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

SCAFF, Fernando Facury. **Reforma tributária, a cláusula pétra do federalismo**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>>. Acesso em: 01 ago. 2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Sistema tributário e discriminação de competências tributárias. In: __. **Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. cap. VI, p. 239-266.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Carga Tributária 2016**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/cargatributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso: 27 abr. 2018.

Veja as principais propostas de reforma tributária. Folha de São Paulo. 2019. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/09/veja-as-principais-propostas-da-reforma-tributaria.shtml>>. Acesso em: 20 set, 2019.