

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC  
CURSO DE DIREITO**

**GUSTAVO DE JESUS MONTEIRO**

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UMA ANÁLISE SOBRE AS PROPOSTAS  
DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO (PECS) APRESENTADAS ENTRE 2018 A 2020 E  
A COMPATIBILIDADE À FORMA FEDERATIVA DE ESTADO**

**CRICIÚMA**

**2021**



**GUSTAVO DE JESUS MONTEIRO**

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UMA VISÃO SOBRE AS PROPOSTAS DE  
EMENDA À CONSTITUIÇÃO (PECS) APRESENTADAS ENTRE 2018 E 2020 E A  
COMPATIBILIDADE À FORMA FEDERATIVA DE ESTADO**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharelado no curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. (ª) Me. Diogo Lentz Meller

**CRICIÚMA**

**2021**

**GUSTAVO DE JESUS MONTEIRO**

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UMA VISÃO SOBRE AS  
PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO (PECS) APRESENTADAS ENTRE  
2018 E 2020 E A COMPATIBILIDADE À FORMA FEDERATIVA DE ESTADO**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharelado, no Curso de direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Criciúma, 20 de julho de 2021. (data da defesa)

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Diogo Lentz Meller - Mestre - (UNESC) - Orientador

Prof. André Afeche Pimenta - Especialista - (UNESC)

Prof. Moisés Nunes Cardoso- Especialista - (UNESC)

**Aos meus pais, por todo incentivo e ajuda  
para que isso fosse possível.**

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, que me deu saúde e inspiração para conclusão deste trabalho.

Agradeço também aos meus pais, que sempre me incentivaram e possibilitaram durante todo o período do curso.

À minha irmã, que mesmo à distância, contribuiu bastante, me dando sempre o apoio necessário.

Aos professores do curso, que fizeram parte da construção do conhecimento necessário para chegar até aqui, em especial ao Professor Diogo Lentz Meller, que aceitou ser meu orientador no presente trabalho, bem como foi muito paciente e dedicado durante essa trajetória.

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

**Karl Marx**

## RESUMO

O desejo de uma ampla reforma tributária no Brasil existe entre a sociedade desde a promulgação da Constituição Federal 1988. Contudo, para realização da referida reforma, faz-se necessário a observância das limitações constitucionais do poder de reforma, bem delimitadas com as cláusulas pétreas. Entre elas, está a forma federativa de Estado. Assim, esse projeto visa realizar uma análise sobre as Propostas de Emenda à Constituição, apresentadas entre 2018 a 2020, e sua compatibilidade com a cláusula pétrea da forma federativa de Estado. Para isso, primeiramente, será realizada uma análise doutrinária sobre como é caracterizada a forma federativa de Estado, bem como os institutos do Direito Tributário que reforçam essa forma de Estado. Ao final, serão estudados os principais pontos das PECs, de acordo com os institutos estudados no trabalho.

**Palavras-chave:** Projetos de Emenda à Constituição. Reforma Tributária. Pacto Federativo. Forma federativa de Estado.

## **ABSTRACT**

The desire for a broad tax reform in Brazil exists among society since the promulgation of the Federal Constitution of 1988. However, to carry out such reform, it is necessary to observe the constitutional limitations of the reform power, well defined with the stone clauses. Among them is the federative form of the State. Thus, this project aims to carry out an analysis of the Proposals to Amend the Constitution, presented between 2018 and 2020, and their compatibility with the entrenchment clause of the federative form of State. For that, necessarily, a doctrinal analysis will be carried out on how the federative form of State is characterized, as well as the institutes of Tax Law that reinforce this form of State. At the end, the main points of the PECs will be studied, according to the institutes studied in the work.

**Keywords:** Constitution Amendment Projects. Tax reform. Federative Pact. Federative form of state.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Tempo despendido com obrigações tributárias acessórias.....	47
------------------------------------------------------------------------	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CCJ	Comissão de Constituição e Justiça
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
ETCO	Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
FPE	Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal
FPEX	Fundo de Compensação de Exportação
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
Fundeb	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
IBET	Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
Insper	Instituto de Ensino e Pesquisa
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
ITR	Imposto Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>2 FEDERALISMO NO BRASIL: NOTAS SOBRE A HISTÓRIA E DESENVOLVIMENTO DO FEDERALISMO BRASILEIRO.....</b>	<b>14</b>
2.1 O NASCIMENTO DO ESTADO FEDERAL: UMA ANÁLISE SOBRE O HISTÓRICO DE SURGIMENTO DO FEDERALISMO E SUA CONCEITUAÇÃO CONTEMPORÂNEA.....	15
2.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO FEDERALISMO NO BRASIL.....	21
2.3 A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A REINTRODUÇÃO DO FEDERALISMO.....	26
<b>3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E O PACTO FEDERATIVO.....</b>	<b>33</b>
3.1 RECEPÇÃO DO CTN PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	33
3.2 DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	37
3.3 REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS.....	40
<b>4 PECS REFERENTES À REFORMA TRIBUTÁRIA E A SUA COMPATIBILIDADE COM A CLÁUSULA PÉTREA DA FORMA FEDERATIVA DE ESTADO.....</b>	<b>45</b>
4.1 PROBLEMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A NECESSIDADE DE REFORMA.....	45
4.2 PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA VIA EMENDA CONSTITUCIONAL APRESENTADAS ENTRE 2018 E 2020.....	51
<b>4.2.1. PEC 45/2019.....</b>	<b>51</b>
<b>4.2.2 PEC 110/2019.....</b>	<b>54</b>
<b>4.2.3 PEC 128/2019.....</b>	<b>56</b>
<b>4.2.4 PEC 07/2020.....</b>	<b>57</b>
4.3 ANÁLISE DA COMPATIBILIDADE DAS PECS ESTUDADAS COM A FORMA FEDERATIVA DE ESTADO NO BRASIL.....	58
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>62</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>64</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O Brasil possui um dos sistemas tributários mais complexos e caros do mundo, sendo esse, inclusive, objeto de estudo em diversos países. Por isso, constantemente surgem propostas que trazem como principal assunto a Reforma Tributária. Todavia, boa parte dessas propostas acabam tentando modificar algum dispositivo isolado, além de outras que buscam ainda acrescentar novas disposições na legislação vigente, esquecendo muitas vezes de tentar estudar os problemas reais que possam existir na estrutura do sistema tributário brasileiro. Dessa forma, apesar de diversas alterações no sistema tributário nacional, continuam surgindo diversas questões controversas sobre o assunto, dando origem a constantes discussões sobre uma nova reforma tributária.

Desse modo, há décadas vêm surgindo propostas que buscam realizar reformas tributárias, porém as poucas que foram aprovadas não foram muito profundas, limitando-se a modificar alguns itens do sistema tributário. Por isso, novas propostas continuam surgindo, sendo em que entre os anos de 2018 a 2020 foram apresentadas propostas de reforma tributária bastante populares, tendo uma delas inclusive sido aprovada na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), que é um dos passos para aprovação de uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC). Em companhia da discussão sobre esses novos projetos de Reforma Tributária, surgiu também a necessidade de entender as limitações materiais que a Constituição Federal de 1988 traz sobre o poder de reforma.

As limitações materiais previstas, na CF/88 são popularmente conhecidas como cláusulas pétreas, e têm esse nome porque de fato são limites que o constituinte originário dá ao constituinte reformador, ou seja, são coisas que simplesmente não podem ser modificadas, tendo em vista que são tão importantes que caso fossem modificadas tirariam a essência do texto da Carta Magna. Elas estão previstas no Art. 60, § 4, da CF/88, que em seu primeiro inciso traz talvez o tema mais controversa sobre o assunto em discussão: a forma federativa de estado.

Dessa forma, a importância do presente trabalho está em analisar se as Propostas de Emenda à Constituição apresentadas entre 2019 a 2020 destinadas a Reforma Tributária estão em conformidade com as limitações constitucionais do poder de reforma, analisando em específico o princípio federativo, que determina a autonomia dos Estados-membros e Municípios. Assim, o presente estudo busca

garantir que estejam sendo observados os devidos limites legais nos projetos de reforma tributária, para que além de efeitos práticos à sociedade, tenham o perfeito amparo da Constituição Federal de 1988, bem como as limitações legais que a Carta Magna impõe ao Poder Reformador.

Nesse sentido, o problema objeto de pesquisa do presente trabalho está relacionado a compatibilidade das PECs de reforma tributária apresentadas entre os anos de 2018 a 2020 e a forma de federativa do Estado Brasileiro, que é uma cláusula pétrea, portanto, imutável. Cabe esclarecer que os anos escolhidos para análise foram com base nas propostas com maior destaque no cenário político à época de desenvolvimento do presente trabalho. Para realização dessa análise de compatibilidade, utilizou-se primeiramente pesquisa doutrinária sobre o tema, verificando as institutos indispensáveis para a manutenção da federação. Na sequência, foram analisados banco de teses, dissertações e periódicos sobre os temas em análise, buscando compreender possíveis respostas do problema apontado.

## **2 FEDERALISMO NO BRASIL: NOTAS SOBRE A HISTÓRIA E DESENVOLVIMENTO DO FEDERALISMO BRASILEIRO**

Traços do federalismo estiveram presentes desde o início do desenvolvimento do Brasil Moderno, tendo sua importância reforçada pela Constituição Federal de 1988. Todavia, durante esse período, existiram diversos percalços para a existência do federalismo moderno como forma de organização do Estado Brasileiro, iniciando no período imperial, em que a visão de Estado era estritamente centralizadora e unitária, até o avanço da República Nova, período em que foi promulgada a Carta Magna de 1988. A Lei máxima não só trouxe essa forma de organização de Estado, como apontou-a como cláusula pétrea. Dessa forma, projetos que tenham por objetivo realizar reformas que alterem, mesmo que indiretamente, assuntos relacionados a autonomia dos Estados-membros, estão sujeitos a análise constitucional sobre o tema. Posto isso, demonstra-se a necessidade da abordagem desse tema um pouco mais profundamente, para então poder entender quais os limites que os Projetos de Reforma Tributária deverão observar em suas alterações constitucionais (BARACHO, 1995, p. 49).

Abordar o federalismo vai além do aspecto constitucional do termo, tendo em vista que para ter um conhecimento mais profundo do assunto, é necessária uma abordagem histórica da origem dessa forma de organização de estado, nascida através de um movimento oriundo dos Estados Unidos da América, sendo estruturado por volta de 1787, através da Constituição Federal desse mesmo ano. Seus ideais já eram existentes a partir do momento em que as treze colônias britânicas ansiavam por independência, o que vieram a conquistar após a Declaração de Independência, oficializada logo na sequência através dos Artigos de Confederação (LIMA, 2011, p. 126)

Dessa forma, as antigas colônias tornaram-se Estados independentes, unidos por meio de um tratado, denominando-os de confederação. Esse modelo não agradou os governantes, que após diversos desgastes ligados principalmente a ausência de um governo central, começaram a discutir sobre alterações no sistema de confederação. Dentro dessas discussões, surgiu a linha dos que apoiavam um modelo de organização com um poder central, soberano em relação aos demais, mantendo, porém, a autonomia administrativa e política dos Estados independentes. Essa corrente tomou força, momento em que nasceu a forma federativa de Estado,

que transformou os Estados independentes em Estados-membros, os quais passaram a ser vinculados a uma Constituição Federal em comum (ARRETCHE, 2001, p. 24).

Para melhor compreensão do tema em análise, será realizada primeiramente uma abordagem histórica, narrando a origem do federalismo norte-americano, que deu origem a essa forma de organização de Estado, incluindo os ideais, as motivações, bem como o contexto do seu surgimento. Na sequência, se apresentará um pouco da conceituação técnica do termo, realizando análises através de definições modernas dadas por estudiosos do tema. A segunda parte será dedicada a descrição de como o federalismo surgiu no Brasil, contando com o seu decorrer histórico, falando não só das situações que acompanharam o desenvolvimento do modelo federalista, mas também de forma que as constituintes da época recepcionaram o referido tema. A última parte será dedicada essencialmente ao federalismo na Constituição Federal de 1988, explicando sua importância para essa constituinte, analisando os aspectos constitucionais que fortalecem a forma federativa de Estado, bem como as limitações constitucionais existentes em relações a mudanças na forma de organização do Estado Brasileiro.

## 2.1 O NASCIMENTO DO ESTADO FEDERAL: UMA ANÁLISE SOBRE O HISTÓRICO DE SURGIMENTO DO FEDERALISMO E SUA CONCEITUAÇÃO CONTEMPORÂNEA.

Existiram algumas “alianças de Estados” na antiguidade, porém “foram instáveis e efêmeras”, não podendo ser consideradas Estados Federais de fato, além de que Maluf (2019, p.264) traz que esses “Extinguiram-se antes que pudessem comprovar resultados positivo em função dos problemas que as inspiraram”. Nesse mesmo contexto, é possível observar que essas alianças possuíam somente algumas características de um Estado Federal, porém inexistiam fatores primordiais para que pudessem ser consideradas tecnicamente um modelo federativo de Estado, como o exemplo da ausência de uma Constituinte comum entre os Estados aliados:

As federações que alguns autores pretendem ver na Antiguidade, na Idade Média ou nos primeiros séculos da Era Moderna foram apenas alianças, temporárias, com objetivos limitados, não chegando à sumissão total e

permanentemente dos aliados a uma Constituição comum (DALLARI, 1986, p. 7).

Nesse mesmo contexto, é possível observar que, apesar haver o registro histórico da existência de formas de organização de Estados com algumas características de um Estado Federal durante o período da Antiguidade e Idade Média, não é possível caracterizá-los como Estado Federal de fato. Assim, demonstra-se que o Estado Federal é fruto da modernidade, tendo início logo após o final da Idade Média, conforme aponta Dallari (2011, p. 252): “o Estado Federal é um fenômeno moderno, que só aparece no século XVIII, não tendo sido conhecido na Antiguidade e na idade média”.

O surgimento do conceito técnico de Estado Federal ocorreu no final do século XVIII, na América do Norte, através da Constituinte de 1787. Sobre esse ponto, é importante apontar que o modelo de Estado Federal não foi desenvolvido através de estudos doutrinários, como explica Maluf (2019, p. 264): “A forma federativa moderna não se estruturou sobre bases teóricas. Ela é produto de uma experiência bem-sucedida — a experiência norte-americana”. Nesse mesmo sentido, reforçando essa afirmação Lima (2011, p. 126): “Seria o federalismo, dessa forma, fruto da experiência norte-americana no período compreendido entre 1776 e 1787”. Posto isso, buscando entender melhor o nascimento do instituto em estudo, é oportuno estudar brevemente sobre o período de nascimento do federalismo nos Estados Unidos da América, que, conforme exposto acima, foi a experiência que originou o Estado Federal como forma de organização de Estado na modernidade.

O período de surgimento do federalismo norte-americano teve início em meados do século XVIII, no ano de 1776, sendo criado segundo Dallari (1986, p. 7-8) a partir de “idéias predominantes entre líderes das colônias inglesas da América, com as adaptações exigidas para a conciliação de divergências”. Na sequência, em virtude dessas divergências, buscando solucionar os problemas existentes entre as colônias e a falta de autonomia em relação a Grã-Bretanha, ocorreu a dissolução das Treze Colônias Americanas, momento onde as colônias se rebelaram contra a dominação da Inglaterra em busca de sua independência. Nesse momento, surge um dos principais marcos do federalismo norte-americano: A Declaração de Independência, momento em que aponta Lima (2011, p. 127) “as treze colônias norte-americanas declararam-se independentes”.

Mesmo após declarada a independência, as colônias continuavam tendo receio de represálias da Inglaterra, conforme traz Oliveira Filho (2009, p.186): “os Estados ainda se sentiam vulneráveis no que diz respeito aos seus territórios, temendo eventual retaliação da metrópole”. Nesse contexto, objetivando proteção mútua para os Estados-Membros e seus respectivos territórios, bem como a consolidação de sua independência, as antigas treze colônias unificaram-se através de uma confederação de Estados, situação bem explicada por Dallari (2011, p. 252): “foram assinados, em 1º de março de 1781, os Artigos de Confederação, passando o Congresso a denominar-se Os Estados Unidos Reunidos em Congresso”. Aqui surge uma forma de organização de Estado um pouco diferente do federalismo, que é a confederação. É importante esclarecer que a principal diferença entre essas duas formas de organização de Estado, é que na federação “os entes federados precisam abdicar de suas respectivas soberanias em favor da existência de um governo federal” (GADELHA, 2017, p. 9).

Após a declaração de independência das treze colônias, com a posterior constituição do modelo confederativo de Estado, começaram a existir alguns problemas de organização entre as antigas colônias. Em princípio, notou-se a dificuldade na ausência de um governo central para ajudar na organização de interesses coletivos dos Estados independentes, como explica Lima (2011, p. 128) “A maior fragilidade dos Artigos da Confederação consistiu em não ter estabelecido nenhum braço executivo para o governo central”. Nesse mesmo sentido, reforça Oliveira Filho (2009, p. 186): “a noção de independência, soberania e liberdade inculcada nos Estados independentes acabavam por dificultar o exercício pleno de um governo central”. A figura de um poder central até existia, através do denominado congresso continental, porém, “não possuía praticamente nenhum poder” (LIMA, 2011, p. 128).

A partir desse momento, notou-se dificuldade na coexistência harmônica dos Estados independentes através do sistema de Estado vigente, tendo em vista que segundo Oliveira Filho (2009, p. 186) “a Confederação e seus dispositivos não geram os efeitos almejados e não trouxeram aos Estados aquilo que mais desejavam: estabilidade”. Afinal, conforme narrado acima, o objetivo da constituição da forma confederada entre as antigas colônias britânicas era justamente a união e cooperação entre os Estados independentes, todavia o sistema confederado não foi suficiente para alcançar esse objetivo, como explica Maluf (2019, p. 266): “Verificou-

se que o governo resultante dessa união confederal, instável e precário como era, não solucionava os problemas internos”. Dessa forma, após vasta discussão sobre o assunto entre os governantes da época, chegou-se a uma conclusão: “era preciso aperfeiçoar a Confederação” (DALLARI, 1986, p. 12).

Buscando o aperfeiçoamento do modelo de confederação norte-americano, os Estados independentes se reuniram para discutir o assunto. Os governantes se reuniram durante noventa dias, na cidade de Filadélfia, em maio de 1787, para tratar sobre o assunto. Nessas tratativas, as opiniões se dividiram em duas vertentes, a primeira defendendo a manutenção do atual sistema confederativo, com apenas algumas mudanças em seus artigos, tendo a oposição de um outro grupo que defendia uma mudança bem mais ampla, contando, inclusive, com uma Constituinte comum entre todos os Estados, bem como a presença de um governo central, soberano em relação a todos os então Estados independentes (DALLARI, 2011, p. 253).

Reconhecendo o problema em relação a necessidade de um governo central, a segunda linha de pensamento ganhou força, tendo sido concretizada através da Constituição Federal de 1787, que estruturou a origem do federalismo norte-americano:

Para pôr fim ao caos instalado na América sob os Artigos da Confederação, realizou-se um esforço, tendo à frente James Madison, Alexander Hamilton e George Washington, que culminaria na Convenção de Filadélfia, a qual transformaria a frágil Confederação em uma união mais íntima e definitiva: a forma federativa de Estado (LIMA, 2011, p. 128).

Nasce aqui o Estado Federal, onde segundo Dallari (1986, p.15) “os Estados perdem a condição de Estados e passam a ser integrantes de um Estado Federal”. Apesar dessa situação, as antigas colônias recusavam se sujeitar à condição de províncias, o que originou a manutenção da denominação de Estados aos Estados independentes. Posteriormente adicionou-se uma condição restritiva ao nome, tornando os antigos Estados em Estados-membros (MALUF, 2019, p.267).

Após essa evolução histórica do federalismo norte-americano, esse instituto foi objeto de diversas pesquisas, além de ter se tornado referência para formação de diversos Estados Federais. Por isso, superada a fase de descrição sobre o desenvolvimento histórico do nascimento dos ideais federalistas, é necessário conhecer um pouco mais da definição moderna, através de conceitos

mais técnicos sobre o tema. Nesse sentido, buscando entender como ocorreu a evolução histórica do federalismo no Brasil, precisamos trazer conceituações iniciais sobre o que é um Estado Federal.

Nesse sentido, buscando um começo na construção do conceito acerca do federalismo, Bonavides (2000, p. 231) traz que a definição de um Estado Federal está ligada a “vários Estados que se associam com vistas a uma integração harmônica de seus destinos” e que “se acham em parte sujeitos a um poder único, que é o poder federal”. Posto isso, compreende-se que o conceito está ligado basicamente a figura de um poder federal ligado a diversos Estados, que seriam subdivisões do poder citado. Nesse mesmo sentido, com outras palavras: “O Estado Federal é, portanto, uma aliança ou união de Estados” (DALLARI, 2011, p. 252).

Seguindo esse mesmo contexto, ao explicar sobre as características básicas de um Estado Federal, Mendes (2012, p.189) aponta que o conceito está relacionado a “uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente, erigida sobre uma repartição de competência entre o governo central e os locais, consagrada na Lei Maior”. Ao analisar essa definição, percebe-se novamente a presença das duas figuras essenciais nesse modelo de organização de Estado: os entes federados e o poder central, chamados respectivamente pelo autor de governo local e central (MENDES, 2012, p. 189).

Analisando as características descritas acima, percebe-se a figura da repartição de competência como central em um Estado Federal, que é um instituto que visa fortalecer a autonomia dos Estados-membros, dando a eles o poder de decisão e auto-organização naqueles assuntos de sua competência, bem como a sua participação na deliberação de assuntos que sejam de interesse geral dos Estados, conforme esclarece Bonavides (2000, p.231) “os Estado-membros, atuando aí fora de toda a submissão a um poder superior e podendo no quadro das relações federativas exigir do Estado Federal o cumprimento de determinadas obrigações”. Ainda nessa linha, reforçando a necessidade da repartição de poderes em um Estado Federal: “A repartição de competências é crucial para a caracterização do Estado Federal” (MENDES, 2012, p. 189).

Avançando um pouco mais sobre o conceito de Estado Federal, é importante trazer que federalismo diz respeito a uma forma de organização do Estado, não se confundindo com forma de governo, conforme aponta Gadelha (2017, p. 7) “é a forma de organização do Estado em que os entes federados são

dotados de autonomia administrativa, política, tributária e financeira”. Aqui aparece novamente uma característica essencial Estado Federal, que é a autonomia dos entes federados. Afinal, conforme já explicado, os entes federados cedem parte de sua soberania para o poder central, porém sua autonomia tem de ser mantida.

Além dos aspectos já explorados sobre o tema, existe também a figura da Federação, que segundo o autor Thomazini (2020) “é o nome dado a um Estado subdividido em diversas unidades territoriais autônomas e detentoras de governo próprio, sendo estes chamados de Estados Federados”. Dessa forma, compreende-se que o conceito de federação está ligado ao conjunto de Estados Federados, que formam também um Estado Federal. Nessa linha, demonstra-se que os conceitos se entrelaçam, tendo as mesmas características um do outro.

Analisando as definições trazidas acima, percebe-se a importância dos entes federados na constituição de um Estado federativo, tendo em vista que os entes federados, também conhecidos como Estados-membros, são, segundo Gadelha, a “subdivisão administrativa, com autonomia, dotada de governo próprio e Constituição, e que com outros Estados-Membros formam a Federação”. Assim, um Estado federado possui como principal característica de ter seu poder descentralizado entre os Estados-membros, dividindo sua administração em “múltiplos polos políticos administrativos autônomos” (GADELHA, 2017, p. 9).

Para realizar a execução dessas atribuições administrativas de forma descentralizada, os Estados-membros possuem poder constituinte próprio, que garante sua auto-organização, dada as limitações impostas pela Lei Maior. Além disso, os Estados-membros também possuem um papel importante na organização do Estado Federal como um todo, tendo sua participação garantida através das câmaras com representantes de cada Estado-membro no Poder Legislativo Federal. Afinal, apesar da soberania dos Estados tenha sido transferida ao Estado Federado (União), eles continuam dispostos de suas competências constitucionais (GADELHA, 2017, p. 9). A presença dos Estados-membros nas construções legislativas federais é fundamental para o funcionamento dessa forma de organização de Estado, sendo um dos preceitos do federalismo: “uma repartição de competência entre o governo central e os locais, consagrada na Lei Maior, onde os Estados federados participam das deliberações da União” (MENDES, 2012, p. 189).

Dessa forma, entende-se que um Estado Federado é aquele se organiza através divisão interna de poderes entre entes federados, distribuindo entre eles

suas respectivas competências e dando a eles autonomia funcional para se auto-organizarem, possuindo inclusive constituição própria, inexistindo hierarquia entre os referidos entes. Todavia, apesar de serem dotados de autonomia, não possuem soberania, tendo em vista que nessa forma de organização de Estado, parte da soberania dos entes federativos é transferida para um ente central: “cada unidade (isto é, Estado-Membro) cede parcela de sua soberania para um ente central, responsável pela centralização e unificação do Estado” (GADELHA, 2017, p. 10).

## 2.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO FEDERALISMO NO BRASIL

Apesar de ser muito firme e presente no desenvolvimento do Estado Brasileiro, a história do federalismo por aqui não é tão antiga, levando em conta que ainda em 1824, D. Pedro I dissolveu uma Assembleia Constituinte, dando origem ao unitarismo no Estado Brasileiro, que perdurou por algumas décadas. Segundo Santos e Andrade (2012, p. 9) “O Brasil viveu por mais de 50 anos sob a égide de um Estado Unitário e Centralizador”, tendo seu surgimento sútil, sendo iniciado através de um movimento de oposição ao Império. Durante esse período histórico, existiam movimentos favoráveis a constitucionalização do Império Brasileiro, bem como movimentos de oposição, considerados rebeldes, que ansiavam pela descentralização política e autonomia das então províncias (SANTOS; ANDRADE, 2012, p. 9).

Em discussões parlamentares sobre a Constituinte de 1823, já era possível identificar a presença de traços do federalismo no Brasil, todavia nos debates utilizavam indiscriminadamente os termos federação e confederação como sinônimos fossem, apesar de que esse último diz respeito a Estados soberanos, aliados por interesses em comum, sem um a figura de um poder central. Apesar do federalismo norte-americano já estar bem estruturado nessa época, nesse momento não foi incorporado nas discussões sobre o tema. Por isso, os aspectos debatidos durante esses eventos foram basicamente sobre confederação (COSER, 2008, p. 946).

Dessa forma, durante o período imperial, o ponto de vista centralizador foi predominante, até mesmo entre a população, tendo em vista que um dos motivos centrais do sistema federativo ainda ser visto com maus olhos nessa época, apesar da experiência americana, era sobre a presença de um governo central, tendo em

vista que os governantes tinham “a convicção de que a adoção de um governo central com amplos poderes punha em perigo os particularismos regionais” (STARLING, 2018, p. 235). Essa fase durou praticamente toda a época imperial, sendo que somente a final, começou-se a notar traços de descentralização, em virtude principalmente do Ato Adicional de 1834, que havia em seu projeto a tentativa de transformar o Império em uma espécie de monarquia federativa. Todavia, por movimentações políticas da época, a parte referente a forma federativa de Estado foi retirada, mantendo, porém, algumas características descentralizadoras nos textos legais, o que constituiu um marco histórico referente ao início da descentralização no Estado Brasileiro (SANTOS; ANDRADE, 2012, p. 9).

Há uma controvérsia em torno do Ato Adicional de 1834 que vale a pena ser trazida, tendo em vista que para uma corrente minoritária, o início legal do federalismo no Brasil foi a partir desse Ato. Esse pensamento é muito bem explicado por Arretche (2001 p. 23): “William Riker, um dos mais influentes cientistas políticos norte-americanos e autor do capítulo sobre federalismo daquele manual, escreveu que o federalismo brasileiro teve origem com o Ato Adicional de 1834”. Apesar disso, há um consenso entre a corrente clássica, que acredita que o Ato em análise foi mera aspiração à forma federativa de Estado, tendo em vista que esse período se tratou de um modelo híbrido entre um Estado unitário e centralizador, com algumas tendências descentralizadoras (SANTOS; ANDRADE, 2012, p. 9).

Os motivos que originaram a necessidade na edição Ato Adicional 1834 são bem parecidos com aqueles já descritos durante o desenvolvimento histórico do federalismo norte-americano, contando primeiramente com a necessidade de independência em relação ao colonizador, neste caso, Portugal, aliada a dificuldade de organização por parte do poder central, que desconhecia as realidades e necessidades regionais. Sobre esse período, explicam muito bem:

De um lado, temos um Poder Central que toma para si a maior parte das atribuições e responsabilidades quanto aos governados e, conseqüentemente, distante da realidade sócio-econômica e cultural em que vive a população, toma decisões desprovidas de qualquer senso de gestão do interesse público; do outro lado nós temos a manifestação da indignação das primeiras províncias com tal situação, e a busca por maior autonomia frente ao governo de Portugal (SANTOS; ANDRADE, 2012, p. 10).

Apesar da presença do federalismo nessas discussões parlamentares, incluindo a tentativa frustrada de constituição de uma monarquia federativa, concretamente, a forma federativa do Estado brasileiro só ocorreu em 1889, com a proclamação da república, influenciada por um grande anseio popular para o nascimento da federação, momento bem explicado por Baracho (1995, p.59): “ao ser proclamada a República Brasileira, em 1889, a Nação encontrava-se sobre a influência de intensa campanha em prol da federação”. Ainda nesse sentido “Existia uma pauta de demandas muito ampla, o fôlego era reformista e o federalismo funcionou como a reivindicação que melhor segurou as afinidades políticas dos liberais republicanos” (STARLING, 2018, p. 246). Esse feito foi realizado através do Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, que logo no art. 1º já apresentou o Brasil como República Federativa, além de na sequência dar a denominação de Estados Unidos às antigas províncias do Brasil. Esse decreto foi segundo Santos e Andrade (2012 p.11) “impulsionador a promulgação da nova Constituição em 1891”, estabelecendo o federalismo como sendo tecnicamente o modelo de organização do Estado Brasileiro, sendo mantido esse aspecto em todas as constituições até o momento: por meio da federação, forma de Estado estabelecida oficialmente em todas as suas Constituições a partir da de 1891 (LIMA, 2011, p. 135).

Além do anseio popular, também havia um descontentamento comum entre os líderes políticos das províncias locais, como aponta Starling (2018, p. 247): “O argumento federalista refletia o descontentamento com a pouca representatividade política das elites locais, sobretudo em províncias como São Paulo e Rio Grande do Sul”. Dessa forma, percebe-se que a insatisfação dos líderes locais era ligada principalmente a características geográficas do Brasil, que é um país de grande extensão territorial, o que dificultava a organização administrativa e política entre as províncias. Elencando esses fatores, foi realizado o Manifesto Republicano, que segundo Santos e Andrade (2012, p. 10) explanou problemas como as “inúmeras diferenças socioeconômicas, culturais e geográficas”, somado ao argumento da “grande extensão territorial do Brasil, indicou-se o modelo federativo como o melhor a se adequar a esta realidade”. O manifesto em questão também foi bastante importante na propagação do ideal federalista entre os brasileiros.

A importância do federalismo norte-americano para o federalismo Brasileiro já foi ressaltada neste projeto, tendo sido objeto de uma parte inteira neste capítulo, todavia, neste momento é que ela surge de fato na linha histórica do

federalismo no Brasil. Afinal, um dos motivadores da escolha do modelo federativo na constituinte que inaugurou a República Federativa do Brasil foi a referência do modelo de federativo presente nos Estados Unidos da América, que não só foi um instrumento de idealização, como também influenciador direto da parte técnica trazida pela Constituição de 1891, tendo em vista que segundo Franco Filho (2012, p. 21) “a Federação na República Velha que inaugurou o federalismo seguiu o modelo do federalismo dualista, originário da experiência federalista norte-americana”. Essa influência se deu principalmente em virtude do sistema vigente no Brasil à época ser completamente centralizador e unitário, contrastando com o moderno sistema descentralizado americano, que propunha solucionar todos aqueles problemas oriundos do unitarismo do Império. Baseado nisso, levando em conta o progresso aparente dos Estados Unidos através do modelo federativo, o “modelo norte-americano, poderia trazer remédio para os nossos males, e cura para as nossas enfermidades de natureza política ou administrativa (BARACHO, 1995, p.59).

A influência do modelo de federalismo norte-americano teve alguns aspectos polêmicos, levando em conta que o federalismo no Brasil surgiu através da Constituinte de 1891, possuindo influência direta do federalismo clássico, oriundo dos Estados Unidos, estando, porém, em situação de Estado bem diversa daquele país que a originou. Nos Estados Unidos, as antigas colônias inglesas haviam se tornado Estados independentes através da luta popular, enquanto aqui no Brasil o federalismo surge de um Estado unitário, que se tornou independente de forma pacífica, o que demonstra uma possível dificuldade prática na aplicação das regras que foram feitas para determinado modelo de Estado, enquanto utilizada em outro, como pontua Franco Filho, (2012):

[...] pois o Estado federal norte-americano se formou a partir de treze Estados soberanos, cuja independência foi conquistada com luta, e consolidada por um processo lento. Já o brasileiro, surge de um Estado Unitário onde a independência se deu de forma pacífica, sem luta, sem conquista. Daí é possível imaginar a incompatibilidade de se reproduzir a federação norte-americana no Brasil (FRANCO FILHO, 2012. p.21).

Essa incompatibilidade virou objeto de crítica de diversos governantes, tendo em vista segundo Santos e Andrade (2012, p. 13) “o federalismo brasileiro, inicialmente, fora adotado de forma artificial, a partir da adoção da teoria norte-

americana suprimindo a realidade social brasileira”. Esse período foi apontado por Franco Filho (2012, p.21) como a “primeira fase federativa”, com características bem confusas, como o exemplo da atribuição de soberania aos Estados-Membros: “podendo ser vislumbrada no fato de Estados federados terem consagrado a soberania (ao invés de autonomia) como um de seus elementos característicos (situação que é inconcebível em uma federação)”. Esse talvez foi um dos principais fatores que ensejaram o fracasso dessa constituinte, mantendo, porém, o registro histórico como o pioneirismo do federalismo brasileiro (LIMA, 2011, 135).

O período entre a Constituinte de 1891 a 1930 foi chamado de República Velha, que tem seu fim realizado através do Decreto n. 19.398, de 11 de novembro de 1930, fato conhecido popularmente como revolução de 30, reforçado posteriormente pela Constituição de 1934. Nesse momento, há uma grande mudança na estrutura federalista do Brasil, como explica sabiamente Franco Filho (2012, p. 22): “o federalismo dual sai de cena para dar ensejo ao chamado federalismo cooperativo”, modelo em que a União tem mais poder baseado no interesse geral, deixando interesses específicos dos Estados-membros em segundo plano. A referida alteração de modelo de organização de Estado acaba enfraquecendo o federalismo, que tem sua importância sendo questionada pela próxima constituinte, a Constituição de 1937 do Estado novo, onde traços centralizadores e de um Estado Unitário são extremamente presentes, recrudescendo o poder do Presidente em relação aos demais poderes, trazendo um consequente desequilíbrio na forma federativa de Estado, apesar dessa ter sido mantida no texto constitucional. Essa nova constituinte traz consigo o período ditatorial do Estado Novo, que só vai ter fim em 1945, período em que o Brasil passa por um curto período democrático, até o acontecimento do Golpe Militar de 1964 (LIZIERO; CARVALHO, 2018, p. 1497 - 1498).

Durante o início do período de regime militar, o federalismo foi novamente suprimido, em vista principalmente do retorno da centralização, poder demasiado ao Presidente, retirada da autonomia dos Estados-membros. Esse retorno foi caracterizado pelas Cartas do Regime militar, conforme explana Franco Filho (2012, p. 24):

As Cartas do Regime Militar representaram o apogeu da centralização antifederativa. Com a instituição da federação hegemônica da União, que sufocou a autonomia dos Estados-Membros, os Municípios tiveram sua

autonomia praticamente nulificada, as liberdades individuais foram relativizadas, os Presidentes através dos Decretos-Leis tinham ampla capacidade legislativa, administrativa e tributária. Este devastador processo centralizador traz consequências até os dias atuais (FRANCO FILHO, 2012, p. 24).

O modelo de organização de Estado é mantido tecnicamente dessa forma até a promulgação da Constituição de 1988, onde existiu o chamado processo de redemocratização e o surgimento da Nova República, momento em que segundo Franco Filho (2012, p.24) “O país clama por democracia, então é convocada a Assembleia Nacional Constituinte, para a elaboração do novo texto constitucional”. O processo de promulgação da Carta Magna de 1988 será abordado com um pouco mais de profundidade em uma parte do capítulo dedicada exclusivamente a ele, levando em conta a necessidade de trazer como o federalismo foi estruturado na Constituinte vigente até o presente momento, para então entender suas características e peculiaridades.

### 2.3 A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A REINTRODUÇÃO DO FEDERALISMO

Antes de iniciar uma abordagem técnica sobre como a forma federativa de Estado foi trazida pela Constituição de 1988, suas principais características e disposições legais, é necessário entender o contexto em que ocorreu a promulgação da referida Constituinte. Esse contexto foi inovador em relação aos demais momentos prévios às antigas Constituintes do Brasil, levando em conta que foi segundo Bonavides e Andrade (1991, p. 451) “a primeira Constituinte brasileira que se não originou de uma ruptura anterior das instituições”, fato que teve motivação no longo período de transição entre seus ideais de criação e sua promulgação de fato: “Começou então um processo de transição, lento e gradualista, a chamada abertura, que durou cerca de dez anos”. O início desse processo se deu principalmente em conta da sociedade civil conviver durante mais de vinte anos com um modelo de Estado repressivo, autoritário e centralizador, o que foi o estopim de um descontentamento geral entre a população, principalmente ao final do regime ditatorial: “Desmoralizados diante da população e desgastados por lutas internas, os militares não conseguiram manter sob controle o processo de liberalização do sistema político” (SCHWARCZ; STARLING, 2015, p. 110).

Durante esse período de abertura, a sociedade civil foi dando alguns sinais de sua insatisfação política, contando com algumas manifestações, que foram diretamente responsáveis pela aspiração popular à Constituinte de 1988. Uma dessas, foi a Carta aos Brasileiros, manifesto em que um jurista Brasileiro lançou uma carta de repúdio à ditadura militar, na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em 1977. A referida carta foi a continuidade de um movimento anterior, organizado pela Ordem dos Advogados do Brasil, ocorrido naquele mesmo ano, com reivindicações parecidas, sugestionando que a única forma possível de solucionar os grandes problemas deixados pelos longos anos de ditadura e instabilidade das instituições seria a elaboração de uma Constituinte com bases democráticas bem sólidas, convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte (BONAVIDES; ANDRADE, 1991, p. 452).

O contexto político dessa época foi um pouco conturbado, tendo em vista que o contexto nacional unitarista ainda era extremamente presente, enquanto, em paralelo, se difundia um movimento pró-constituinte, defendido através das campanhas Diretas Já, entre os anos de 1983/84. Nesse mesmo período, no dia 25 de abril de 1984, foi votada a Emenda Dante de Oliveira, que tinha como objetivo restabelecer as eleições diretas no Brasil, todavia, essa Emenda foi rejeitada pelo Congresso Nacional, evidenciando a insatisfação da sociedade com o então regime constitucional. No ano seguinte, acontece a eleição de Tancredo Neves e José Sarney, ambos eleitos pela composta chapa Aliança Democrática, que tinha como principal promessa a instauração de uma Assembleia Constituinte. Nesse trajeto, Tancredo Neves veio a falecer, restando para José Sarney o cumprimento de sua principal promessa de campanha, o que veio ocorrer em julho de 1985, com o então Presidente da República enviando ao Poder Legislativo a Proposta de Emenda Constitucional nº 43, que dava poderes constituintes ao Congresso Nacional (SARMENTO, 2009, p. 9).

Para realizar as escolhas dos parlamentares que participariam do novo processo Constituinte, a população compareceu às urnas em novembro de 1986, momento em que foram escolhidos 487 deputados e 72 senadores. A agenda trazida pela Emenda convocatória de Sarney foi seguida, dando início aos trabalhos de instalação da nova Constituinte em 1º de fevereiro de 1987. Nessa data houve uma sessão com as respectivas solenidades, inaugurando a Assembleia Nacional

Constituinte, momento muito bem explanado por Bonavides e Andrade (1991, p. 451):

A sessão principiou com a execução do Hino Nacional, precisamente às 15 horas e 11 minutos daquele dia e durou 47 minutos. Depois de declarar com toda a solenidade que estava “instalada a Assembléia Nacional Constituinte”, o presidente do Supremo passou a proferir sua fala de inauguração do magno colégio, a qual se prolongou por espaço de meia hora.

Em seu discurso, considerou o Ministro do Supremo a instalação da Assembléia Nacional Constituinte o “termo final do período de transição com que, sem ruptura constitucional, e por via de conciliação, se encerra um ciclo revolucionário” (BONAVIDES; ANDRADE, 1991, p. 451).

Após o processo de convocação da Assembleia Nacional Constituinte foi iniciado, em virtude principalmente dos motivos citados acima, levando também em conta o clamor vindo sociedade civil. Nesse contexto, levando em conta a complexidade em executar uma Assembleia que tivesse por objetivo a elaboração de uma nova Constituinte, a organização dos trabalhos foi realizada com ideais totalmente descentralizados. Uma das preocupações nessa organização era garantir a representatividade de todos os parlamentares da época, para que houvesse a participação popular, mesmo que indireta, de todas as regiões do país. A referida organização foi realizada através do chamado Regime Interno da Assembleia Constituinte, feito que trouxe uma organização jamais vista durante o projeto de elaboração das Constituintes brasileiras até o momento, dividindo os assuntos em 8 comissões, compostas de 63 membros cada, denominadas Comissões Temáticas, que posteriormente se subdividiram entre 24 subcomissões, as quais foram responsáveis pelo início dos trabalhos referentes à Constituinte (GOMES, 2006, p. 197).

Cada comissão temática tinha como função emitir um relatório, para que, na sequência, fossem reunidos os 8 relatórios e encaminhados uma outra comissão, denominada Comissão de Sistematização, bem explicada por Gomes (2006, p. 197) “era responsável por organizar os relatórios, sem a introdução de novos conteúdos, e propor um Anteprojeto de Constituição”. Na sequência, esse anteprojeto era encaminhado ao Plenário da Constituinte, para uma votação de dois turnos. Um fato interessante sobre esses relatórios, é que, como eram oriundos de comissões com temas pré-determinados, os assuntos debatidos para a Constituinte eram basicamente aqueles escolhidos na formação das Comissões Temáticas (SARMENTO, 2009, p. 17).

As propostas enviadas pela Comissão de Sistematização serviram de base para um anteprojeto, ainda um pouco contraditório e rude, que teve mais de mil emendas recebidas, algumas delas aprovadas, outras não. Nesse momento, em 9 de julho de 1987 surge o projeto de Constituição. Em vista do projeto ainda ser um pouco primitivo, acompanhado da apresentação do projeto, o relator da época fez uma declaração sobre os naturais correções de possíveis erros ou incompatibilidades através de discussões posteriores em plenário, se comprometendo a apresentar um projeto substitutivo. Por esses e outros motivos, a comissão de sistematização começou a ser alvo de questionamentos, contando com a oposição de uma corrente de parlamentares (BONAVIDES; ANDRADE, 1991, p. 460).

Além das polêmicas já apontadas, o primeiro projeto da Constituinte de 1988, também chamado de Projeto – A, foi objeto de grande rejeição popular, por motivos bem explicados por Gomes (2006, p. 198) “foi considerado como um documento cheio de decisões incoerentes, grande demais, cheio de particularismos”, o que rendeu-lhe o apelido de “Frankenstein”. Apareceram solicitações de tudo quanto é tipo, incluindo por exemplo o pedido inusitado para reconhecimento da mediunidade através da nova Constituinte. Além disso, também apareceram disposições um tanto contraditórias, nas quais por um lado se buscava a regulamentação de algum fato, enquanto no outro a previsão era a vedação daquela mesma coisa. Levando em consideração as motivações expostas, alguns projetos alternativos começaram a ser articulados entre os parlamentares, fora da comissão de sistematização (SARMENTO, 2009, p. 22).

Conforme o comprometimento do relator, houve um projeto substitutivo, o qual foi editado através do Projeto – A, com a oportunidade de adição de emendas parlamentares discutidas em plenário. Esse foi o primeiro substitutivo foi denominado de Cabral I, em referência ao então relator da Comissão de Sistematização, sendo apresentado com um corte de pouco menos de 200 artigos em relação ao projeto anterior. Segundo Sarmiento (2009, p. 22) “O projeto desagradou ao Governo e ao campo conservador por várias razões”. Por isso, foi apresentado um segundo substitutivo, chamado de Cabral II, projeto em que foram retirados mais alguns artigos, restando 264 artigos em sua composição, tendo como principal característica a tentativa de conciliação entre os conservadores e os progressistas, em conjunto com apoio do governo Sarney e dos militares, tentando

garantir o apoio político para sua aprovação. Em novembro de 1987, os três projetos foram apresentados na comissão de sistematização, contudo, apesar dos esforços políticos, o Projeto – A foi aprovado, resultando em um desagradado às forças mais conservadoras e pró-governo, as quais, na sequência, começaram a se organizar buscando a reforma do regimento interno. Cabe ainda fazer uma ressalva, apontando que a aprovação do referido projeto pode ter acontecido em virtude de facilidades na formação de maioria progressista nas votações das comissões, levando em conta o regimento interno e lances políticos (GOMES, 2006, p. 200).

Esse período foi um momento bem delicado da promulgação da Constituinte de 1988, levando em conta que, baseado no descontentamento acerca do projeto aprovado, os deputados vencidos se reuniram buscando reformar o regimento interno, com o objetivo de anular a escolha do projeto já aprovado. Nesse momento, nasce um grupo denominado Centrão, o qual foi responsável pelas manifestações de apoio a reforma regimental, tentando invalidar o projeto aprovado pela Comissão, buscando trazer ele em sua originalidade para uma nova votação em plenário, e, devido a alteração regimental, poderia então realizar novas emendas no projeto. Após uma intensa batalha política, a vontade do Centrão foi realizada, através da Resolução nº 3, em janeiro de 1988, onde foi alterado o regime interno da Constituinte (SARMENTO, 2009, p. 24). Essa sessão foi bastante marcante para a época, conforme as palavras de Bonavides e Andrade (1991, p. 461) “foi aquela a sessão mais tumultuada da história do Congresso Nacional”.

Apesar do aparente avanço dos ideais do Centrão, o primeiro projeto apresentado pela corrente foi rejeitado em plenário, apontando a necessidade de conciliação política com as forças de oposição. A partir desse momento, o movimento aparentemente assustador não teve mais tanta influência no processo constituinte, retornando os debates e tentativas de conciliações entre os mais diversos vieses políticos. Provavelmente devido a esse processo histórico, grande parte dos temas foram aprovados com maioria, restando apesar alguns assuntos mais controversos sem a aprovação dessa forma, que também eram solucionados na sequência, em virtude de determinação regimental de o relator, nessas situações, buscar um texto alternativo em até 48 horas, buscando uma conciliação sobre os temas em descompasse (BONAVIDES; ANDRADE, 1991, p. 460-461).

O novo projeto foi aprovado e encaminhado para votação, sendo que em 22 de março de 1988 foi aprovado em primeiro turno. Um pouco antes das votações

do 2º turno, o presidente José Sarney fez um pronunciamento em rede nacional, tecendo diversas críticas em relação à Constituinte, tentando colocar a sociedade contra o projeto já aprovado em primeiro turno. Todavia, o relator firmemente fez um discurso também em cadeia nacional rechaçando o discurso do então presidente, aproveitando pra fortalecer e defender a Constituinte de 1988, momento em que, inclusive, foi dado o nome de Constituição Cidadã a então constituinte em votação. Após aprovação em 2º turno, o texto foi enviado para a Comissão de Redação, que tinha como função a verificação de escrita do texto legal, bem como os aspectos técnicos do projeto. Apesar de sua função bem definida pelo regimento, a referida comissão se envolveu em algumas situações polêmicas, bem explicadas por Sarmiento (2009, p. 26) “aprovaram-se ali, em procedimento duvidoso, diversas alterações de conteúdo no texto da Constituição, para sanar alegadas contradições, inconsistências e omissões”. Levando em conta esse fato, para garantir a legalidade do texto legal, o projeto retornou a plenário, passando por uma nova votação, em que foi exigida maioria absoluta dos votos para sua aprovação (GOMES, 2006, p. 216).

Em 5 de outubro de 1988, após uma longa Assembleia Nacional Constituinte, que durou mais de 20 meses, a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, que foi recebida com bastante apreço pela sociedade brasileira. Esse momento foi um marco para a democracia no Brasil, tendo em vista que demonstrou-se que segundo Gomes (2006, p. 216) “não existia uma força majoritária unida o suficiente para impor, unilateralmente, o seu Projeto de Constituição dentro das regras democráticas”. Dessa forma, a oficialização do feito é realizada através de uma cerimônia de encerramento, composta de um discurso histórico de Ulysses Guimarães, em que foram reforçadas as origens democráticas do processo de promulgação da Constituição de 1988, trazendo fim aos trabalhos constituintes (SARMENTO, 2009, p. 27).

Passada a narração sobre trajetória histórica da promulgação da Constituinte de 1988, buscando dar continuidade ao tema do trabalho, cabe apresentar a forma que o federalismo foi trazido na Carta Magna. Logo em seu primeiro artigo, a Constituição de 1988 traz sua forma federativa de Estado, demonstrando a essencial forma federativa de funcionamento do Estado Brasileiro para a Lei Maior. Na sequência, no caput do mesmo artigo, também trouxe que a constituição de Estado se dá através da “união indissolúvel dos Estados e

Municípios e do Distrito Federal”, ratificando o compromisso da Constituinte de 1988 com a manutenção e reforço do federalismo.

Além disso, a forma federativa de Estado, também denominada princípio federativo, se tornou cláusula pétrea na CF/88, tendo previsão expressa no art. 60, § 4º, I, que determina que qualquer Proposta de Emenda à Constituição que vise abolir a forma federativa do Estado, não deverá ser objeto de deliberação. Cabe ainda estender um pouco essa afirmação, trazendo que não só a abolição da forma federativa de Estado, mas qualquer forma de desvirtuação desse princípio deverá se enquadrar na mesma regra: “Não é passível de deliberação a proposta de emenda que desvirtue o modo de ser federal do Estado criado pela Constituição” (MENDES, 2012, p.189).

Dessa forma, observa-se que a Constituição Federal de 1988 se mostrou bastante diferenciada em relação às anteriores, vindo com essa onda forte de descentralização dos poderes e competências, tendo sido “um marco na reorganização do federalismo brasileiro, uma vez que definiu um sistema mais claro de transferências constitucionais de recursos públicos entre as esferas governamentais”. Nesse momento, a nova Constituinte também deu aos municípios o reconhecimento desses como entes federados, igualando-se constitucionalmente aos Estados Federados e União, possuindo previsão de legal para autonomia e autogoverno desses entes (CRUZ, 2009, p. 86).

Além das aparições já citadas sobre o federalismo na Constituição Federal de 1988, o referido instituto permeia muitas partes do texto constitucional, em especial: I – dos princípios fundamentais, III – da organização do Estado, IV – da organização dos poderes e VI – da tributação e do orçamento. Entre esses assuntos, o último necessita de uma atenção maior, levando em conta que é um dos assuntos mais pertinentes para a respectiva continuidade do presente trabalho, buscando identificar com clareza seu objeto de pesquisa. Por isso, no capítulo seguinte se dará o desfecho sobre a presença do princípio federativo no sistema tributário nacional, bem como suas particularidades e disposições legais, incluindo análise a orçamentária dos entes federativos (LEME, 1992, p. 62).

### **3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E O PACTO FEDERATIVO.**

O Código Tributário Nacional foi instituído pela Lei nº 5.172, no dia 25 de outubro de 1966, sendo, portanto, anterior à Constituição Federal de 1988. Dessa forma, é possível compreender que todas as normas tributárias tiveram que passar por uma recepção constitucional, em que foram analisadas as legislações pretéritas de acordo com as novas, verificando suas compatibilidades e incompatibilidades, para que se mantivessem somente aquelas que estivessem de acordo com o novo ordenamento constitucional.

A análise sobre o Código Tributário Nacional e sua recepção pela constituição é fundamental para entender como foram definidas as regras tributárias no Brasil, em especial aquelas interessantes para a continuação deste projeto. Dessa forma, após análise sobre a recepção do CNT pela CF/88, serão abordados de forma mais profunda as repartições de receitas tributárias, bem como de competências tributárias, elementos fundamentais do federalismo.

#### **3.1 RECEPÇÃO DO CTN PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Antes mesmo do início dos trabalhos referentes à Assembleia Constituinte de 1987/88, já era possível notar sinais de mudanças na área tributária, como o exemplo da Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983, que ampliava a participação dos estados e municípios na arrecadação de tributos através de repasses do fundo de participações, fortalecendo o federalismo de cooperação, até então enfraquecido pelos aspectos centralizadores ainda presentes no Estado brasileiro. Nesse período, houve um processo de expansão das entidades subnacionais, que em conjunto com os ideais federalistas, tiveram influência direta sob as matérias constitucionais referentes às questões tributárias e orçamentárias no processo de desenvolvimento da Assembleia Constituinte (MARTUSCELLI, 2010, P. 4220).

Para entender sobre como é realizada a análise de recepção constitucional, é necessário primeiramente apresentar as formas que a legislação brasileira trata novas leis versando sobre assuntos que leis anteriores já haviam tratado. Sobre esse tema, existe a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, instituída através do Decreto-Lei nº 4.657/42, que apresenta em seu art. 2º, § 1º, três

formas de lidar com essa situação. A primeira é denominada como revogação expressa, onde a lei nova prevê textualmente a revogação da lei anterior. A revogação também pode ser tática, situação em que são demonstradas através de análise dos dois textos legais, buscando identificar incompatibilidades da lei anterior com a nova, resultando na necessidade de revogação dos pontos controversos da lei pretérita, o que pode ocorrer de forma parcial, caracterizando a derrogação, ou a revogação pode ser total, efeito chamado de ab-rogação (FRIEDE, 2019, p. 21).

Junto a promulgação de uma nova Constituinte, surge um novo ordenamento jurídico, em que as normas anteriores são superadas, dando espaço às novas normas, em conformidade com a nova disposição constitucional. A regulamentação sobre a recepção das normas antigas pela nova Constituinte é determinada pela própria, através de instrumentos e fontes trazidas pela Lei Maior. Dessa forma, deve ser realizado um procedimento de verificação quanto à compatibilidade da legislação anterior com a nova Constituição, quando colocada em vigor. Após essa verificação, as normas anteriores que estejam em desconformidade a nova Constituição, devem ser excluídas do novo ordenamento jurídico. Essa análise de conformidade tem denominação técnica de teoria da recepção constitucional das normas (TAVARES, 2012, p. 197).

Nesse mesmo contexto, surge a questão sobre como normas infraconstitucionais anteriores à nova Constituição são recepcionadas pela mesma. Para entender esse ponto, cabe trazer que as normas que são claramente compatíveis com a nova Constituinte serão automaticamente recepcionadas, tendo sua validade mantida, sem alterações expressivas, baseado no princípio da economia processual e segurança legislativa<sup>1</sup>. Dessa forma, nota-se que o referido termo faz referência direta ao resultado afirmativo sobre a compatibilidade entre as normas analisadas. Além disso, a análise não será feita com base somente na legislação expressa, também é necessária uma verificação ligada às possíveis incompatibilidades quanto aos princípios trazidos pela nova Constituição. (NOGUEIRA, 2009, p. 10)

---

<sup>1</sup>A segurança jurídica é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, que garante a estabilidade das relações jurídicas, bem como protege a confiança dessas mesmas relações. O princípio da economia processual é previsto pela CF/88, em seu art. 5º, inciso LXXVIII, que determina que os processos devem ter uma duração razoável, garantindo meios para garantir a celeridade processual (THEODORO JUNIOR., 2020, p. 61 e 77).

No que diz respeito à legislação tributária, caberá à lei complementar a determinação legal sobre as matérias gerais desse assunto, conforme previsão expressa da Constituição Federal de 1988, Art. 146, III:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...].

Apesar dessa determinação constitucional sobre a legislação tributária, nosso Código Tributário Nacional é anterior à Constituição de 1988, tendo em vista que é fruto da Lei 5.172/66, a qual instituiu disposições sobre o Sistema Tributário Nacional, estabelecendo normas gerais sobre direito tributário, aplicáveis em todos os entes federativos. Com a promulgação da nova Constituinte, foi realizada a formalização da recepção do Código Tributário Nacional, através do Art. 34 da CF/88, que dispõe sobre o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Dessa forma, nota-se que, mesmo com sua existência anterior à Constituição Federal de 1988, o CTN foi tecnicamente recepcionado através de previsão expressa da Constituinte (BALTHAZAR; STEIN, 2015, p. 608-609).

O acolhimento constitucional sobre os temas tributários resultou em um certo engessamento do sistema de tributação brasileiro, tornando difícil a criação de novos impostos, por exemplo. Segundo Dornelles (2008, p. 10) “a Constituição de 1988, em outros capítulos, especialmente no da seguridade social, criou um sistema tributário paralelo”. Nesse momento, politicamente seria muito mais fácil a instituição de contribuições, levando em conta que o governo federal não precisaria compartilhar seus recursos com outros governos, além de que boa parte dessas contribuições foram instituídas através de medidas provisórias, o que é muito mais simples quanto à aprovação do que uma lei para instituição de um imposto.

Outro fator que colaborou para uma maior incidência das contribuições foi que, durante o processo constituinte, a comissão financeira, responsável por examinar os impostos, buscando restringir o aumento sem precedente do referido tributo, possuía menos de 10% dos constituintes da assembleia, enquanto outras pastas com maior contingente, como exemplo da ordem social, as contribuições eram criadas e a repartição federativa não era prevista (DORNELLES, 2008, p. 10).

A forma de organização dos trabalhos da Constituinte de 1988, conforme já estudado anteriormente, teve um viés mais político do que técnico, fato que ocasionou alguns problemas técnicos. Na área tributária, foi desenhado um Sistema Tributário isolado das outras comissões, o que resultou em uma forma de Estado bastante inchada, completamente incompatível com a realidade orçamentária existente, inviabilizando a sustentação financeiro do mesmo. Fato esse que reforçou o entendimento do carácter predominantemente político, aliado à falta de informação sobre a situação das finanças públicas. Dessa forma, após longas décadas de poder centralizado, um dos objetivos principais da Constituinte era o fortalecimento da Federação, o que, na área das finanças públicas, deveria atingir a parte de desconcentração de recursos, buscando ampliar a transferência de recursos da União para os demais entes federativos, junto com o aumento de autonomia fiscal dos estados e municípios (VARSANO, 1997, p. 13).

Analisando o fato narrado, percebe-se que a motivação principal das reformas estava pautada no sentido de reforçar o federalismo, o que consequentemente causou prejuízos orçamentários à União, por exemplo em relação ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), que anteriormente tinha a receita de 67% (sessenta e sete por cento), sendo reduzida para 43% (quarenta e três por cento), após a nova regra de repasse orçamentário. Além disso, o Imposto sobre a Renda, que também possuía o produto de arrecadação de 67% (sessenta e sete por cento), foi reduzido para 53% (cinquenta e três por cento) (MARTUSCELLI, 2010, p. 4220).

Se for um lado a União teve um enfraquecimento em relação à situação orçamentária, os estados e municípios foram fortalecidos, o que é demonstrado pela atribuição de competência para os estados fixarem autonomamente as alíquotas aplicadas ao ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), obedecendo as limitações máximas e mínimas, com a necessidade de análise da Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que é o principal imposto de competência dos Estados-Membros (VARSANO, 1997, p. 13).

Dessa forma, conclui-se que a Constituição Federal de 1988 inaugurou um novo Sistema Tributário Nacional, que fixou normas e princípios quanto à matéria tributária, além de disposições sobre competência e limitações constitucionais sobre a referida área. Além disso, recepcionou formalmente o Código

Tributário Nacional, que é anterior à Constituinte. Entre as matérias tributárias ligadas diretamente à garantia da forma federativa de Estado, dando preferência àquelas que existem maior facilidade de comparação material sobre mudança ou não de cada item em comparação com os projetos de lei que serão analisados por esse trabalho, estão as relacionadas à distribuição de competência e a repartição de competência, que serão objetos de tópicos específicos, analisados a seguir.

### 3.2 DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

A distribuição de competência é um requisito básico para a composição de um Estado Federal, levando em conta que essa forma de Estado diz respeito a um modelo descentralizado, composto e plural. Além disso, no modelo citado, a composição do Estado é feito de vários Estados anteriores, o que reforça a necessidade de um ordenamento político, legislativo e executivo bem separados, mas harmônicos, conforme as determinações da Lei Maior. A necessidade de distribuição de competências em federações é bem esclarecida por Coelho (2020, p. 26) “Nos Estados politicamente organizados em repúblicas federativas, a Constituição não apenas institui o poder de tributar como também deve reparti-lo entre as pessoas políticas que convivem na federação”. Dessa forma, observa-se que a distribuição de competências tributárias é um instrumento que reforça os sentidos de existência da forma federativa de Estado, contribuindo com a descentralização de poder (HORTA, 2002, p. 249 – 250).

Colaborando com a explanação sobre a importância da presença do instrumento de divisão de competências em um modelo federativo de Estado, traz Horta (2002, p. 250):

Sendo a repartição de competência o instrumento atribuição a cada ordenamento de sua matéria própria, a preservação desse processo no tempo e a realização de sua própria finalidade de técnica aplacadora de conflitos impõem a localização da repartição de competências no documento fundamental da organização federal. A Constituição Federal dirá onde começa e onde termina a competência da Federação. Onde se inicia e onde acaba a competência do Estado-Membro. A relação entre Constituição Federal e repartição de competências é uma relação causal, de modo que, havendo Constituição Federal, haverá, necessariamente, a repartição de competências dentro do próprio documento de fundação jurídica do Estado Federal.

Nesse mesmo sentido, cabe trazer que a repartição de competências é também uma figura importantíssima na manutenção da democracia, levando em conta que, segundo Caliendo (2019, p. 260) a repartição de competências tributárias exerce “controle democrático do exercício constitucional do poder de tributar”, delimitando quais tributos terão seu produto de arrecadação repartido, bem como a forma que isso acontecerá, para que haja garantia que o Estado só tenha acesso às receitas de acordo com sua destinação determinada pela Constituição Federal. Além disso, a divisão de competências está ligada diretamente às receitas tributárias, tendo em vista que, existindo competência para instituição de tributos, conseqüentemente terá também a arrecadação de receitas oriundas desses tributos (COELHO, 2020, p. 26).

Para analisar a distribuição de competências tributárias entres os entes federativo é importante entender os critérios que Constituição Federal de 1988 utilizou para realizar a referida distribuição. Aos impostos, taxas e contribuições de melhoria, a Lei Magna apontou materialidades para execução da repartição. No caso dos impostos, foram instituídas competências expressas e enumeradas, conforme art. 153, 155 e 156, da CF/88, repartindo as materialidades entre os entes federativos. Enquanto as competências residuais e extraordinárias, se tratando dos impostos, são atribuídas à União, sem materialidade, porém com pressupostos para seu respectivo exercício, conforme previsão do art. 154, da Constituição Federal de 1988 (COSTA, 2020, p.78).

Em relação às taxas, as competências também são expressas, porém não são enumeradas, conforme art. 145, II, da CF/88. Essa característica de não taxatividade está ligada a dificuldade de previsão de necessidade de quais serviços públicos a sociedade terá necessidade diante das mais adversas situações. Por isso, a Lei traz regras matrizes de incidência, determinando que, além de suas competências tributárias, os entes exerçam também sua competência administrativa, para autodeterminação de suas necessidades. Nesse mesmo sentido, no caso das contribuições de melhoria, existe uma regra matriz que dispensa qualquer taxatividade, levando em conta que regulamenta as situações de obras públicas que tenham por consequência a majoração dos valores imobiliários (COSTA, 2020, p. 79).

No que diz respeito ao empréstimo compulsório, a Constituição não prevê as ditas materialidades, mas requisitos para o cabimento desse tributo, previstos no

art. 148, II, da CF/88, todos ligados a excepcionalidades como calamidade pública, guerra externa em andamento ou em iminência. Na sequência, existem as contribuições, que ao analisar o art. 149, é possível compreender que o Constituinte utilizou um critério finalístico em relação a esses tributos. Nesses casos, existem algumas finalidades em que Constituição Federal permite a instituição desses tributos, não há materialidade. Isso ocorre levando em conta que as contribuições, em regra, não possuem regras matrizes prevista no texto constitucional. Além de que, não há uma limitação de quantas contribuições podem existir, desde que respeitem as finalidades indicadas na Lei maior (COSTA, 2020, p. 78).

Além disso, é importante trazer a diferenciação entre competência, como parcela do poder fiscal, que são indelegáveis, e as funções fiscais de fato, delegáveis conforme necessidade da Administração e disposição legal:

A competência, como parcela do poder fiscal, é indelegável, ou seja, não pode a união, por exemplo, delegar aos Estados a instituição do Imposto de Renda, pois cuida-se de imposto federal concedido à União, exclusivamente, no art. 153, III, da Constituição. As funções fiscais (regulamentar, fiscalizar, lançar) são delegáveis, porquanto tal implica tão somente transferência ou compartilhamento da titularidade ativa (posição de credor na relação jurídica tributária) ou apenas de atribuições administrativas (atribuições de fiscalizar e lançar) (PAULSEN, 2019, p. 97).

A competência tributária na Constituição Federal de 1988 é estabelecida através dos arts. 145 a 149 – A. Dessa forma, a instituição de novos tributos está condicionada às concessões dadas por esses artigos, podendo resultar em inconstitucionalidade, caso a criação de um tributo fuja dessas determinações constitucionais. Além disso, as competências tributárias também possuem essa característica, levando em conta que os entes só poderão exercer suas competências atribuídas pela Lei maior, não podendo invadir a competência de outros entes federativos. A competência tributária não possui prazo prescricional, assim como a transferência de competência tributária, podendo ser exercida a qualquer momento, sendo que, mesmo nos casos em que ela não for exercida, não existe uma permissão legal para que outro ente execute a referida competência (PAULSEN, p. 96, 2019).

A Lei Maior estabeleceu modalidades para realizar a repartição de competências tributárias, iniciando pelas competências exclusivas ou privativas, que são aquelas em que somente o respectivo ente federativo poderá exercê-las, de

acordo com a previsão constitucional para tanto. À União, caberá legislar de forma privativa sobre o II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, Empréstimo Compulsório e sobre as Contribuições Sociais. Nesse mesmo sentido, os Estados-membros terão a competência de legislar sobre o ITCMD, ICMS e IPVA. Por fim, os Municípios terão a atribuição de legislar sobre IPTU, ITBI e ISS. Lembrando que essas são competências privativas dos entes federativos citados, não podendo outros entes legislarem sobre os tributos que não forem de sua competência, sob pena de inconstitucionalidade e invasão de competência (ABRAHAM, 2018, p. 65).

Existem também as competências comuns, que serão os casos em que mais de um ente federativo possuem competência tributária em comum para instituição de determinados tributos. Enquadrados nessas situações estão as taxas, contribuições de melhoria e contribuições dos seus respectivos servidores públicos, que possuem competência comum entre os Estados-membros e Municípios para legislar sobre os referidos tributos, conforme previsão dos arts. 145, II e III, 149 e 149, § 1º da CF/88. (ABRAHAM, 2018, p.65).

Nesse mesmo sentido, algumas matérias, em especial as relativas ao Direito Financeiro, caberá a União estabelecer as normas gerais, enquanto os demais entes terão a atribuição de estabelecer as normas complementares, adaptando-as às especificidades regionais. Um exemplo dessa situação é o caso da legislação sobre o orçamento público, em que a competência é da União, Estados-membros e Municípios, sendo atribuição da União as normas gerais, vinculando os demais entes, mantendo, porém, a autonomia dos demais entes sobre a forma que serão utilizados os recursos, conforme art. 24 da CF/88. Essas são as denominadas competências concorrentes (ABRAHAM, 2018, p.65).

Por fim, existem outras duas modalidades de repartição de competências, a competência residual e a extraordinária. A primeira está ligada à competência residual que a União possui para criação de impostos que não estejam previstos no art. 153, através de lei complementar, conforme determinação do art. 154, I, além de outras contribuições sociais para a seguridade social, de acordo com art. 195, § 4º, ambos artigos da CF/88. Sobre a modalidade de competência extraordinária, é a atribuição legal reservada à União para as situações extremas de guerra, em que poderão ser instituídos impostos extraordinários, conforme disposição do art. 154, II, da Constituição Federal de 1988 (VELLOSO, 1992, p. 24).

### 3.3 REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

A repartição de receitas tributárias é mais uma instituição que reforça a figura da forma federativa de Estado, levando em conta que é uma das garantias constitucionais de manutenção orçamentária dos entes federativos. Contribuindo com o desenvolvimento do tema, apresenta a conceituação Andrade (2010, p.10) “A repartição das receitas tributárias nada mais é do que a divisão do produto arrecadado por um tributo, o qual foi criado e cobrado por uma das pessoas componentes do Estado”. Em outras curtas palavras, colaborando com o desenvolvimento da ideia: “influindo, tão-somente, na distribuição da receita arrecadada” (BASSINI, 2012, p. 3).

Ainda nesse mesmo sentido de conceituação, cabe explicar que o tema explora um pouco da área de estudos do Direito Financeiro, como explica sabiamente Bassini (2012, p. 3): “O destino do produto da arrecadação, portanto, não é objeto do direito tributário, mas sim, do direito financeiro”. Nesse mesmo contexto, foram estabelecidas algumas formas de participação dos demais entes federativos em relação a receita tributária da União, bem como os a receita dos Municípios presentes nas dos Estados-membros, itens analisados na sequência (ANDRADE, 2010, p. 13).

O produto de arrecadação, tecnicamente, é denominado como receita, podendo ser tributária ou não. Além disso, algumas delas possuem também a denominação de receita transferida, devido a característica de ser oriunda de um repasse constitucional, em que as receitas são transferidas a entes federativos que não foram aqueles competentes pela arrecadação do tributo que originou a referida receita, representado por entes maiores repassando aos menores. A transferência de receitas tributárias está prevista pela Constituição Federal de 1988, que dedica a Seção VI, do capítulo I, do Título VI, compostas através dos arts. 157 a 162, no mesmo capítulo do Sistema Tributário Nacional (OLIVEIRA, 2010, p. 130).

É importante salientar que não são todos os tributos que possuem sua receita repartida entre outros entes, os que são, têm essa característica por definição constitucional, que faz as determinações de forma exaustiva sobre quais tributos terão suas receitas repartidas. Só terão as receitas repartidas determinados impostos e somente uma contribuição, a CID – combustível. As demais contribuições e taxas, pela característica intrínseca ligada à necessidade de uma contraprestação,

não possuem a referida repartição, assim como o empréstimo compulsório, pelo mesmo motivo (CARNEIRO, 2020, p. 111).

A transferência constitucional de receitas tributárias pode ocorrer de forma direta ou indireta. A forma de transferência direta ocorre do maior para o menor ente, está ligada à competência tributária, atribuída pela Constituição Federal de 1988, enquanto a indireta acontece através dos repasses aos fundos especiais. Isso ocorre levando em conta que a União possui reserva da maior parte da competência tributária existente, tendo conseqüentemente a maior receita. Dessa forma, pela beneficiação constitucional da União em virtude da sua competência tributária, os repasses constitucionais acabam sendo uma forma de equiparação orçamentária entre os entes federativos (MACHADO, 2004, p. 44).

Iniciando pela análise das transferências diretas, há o repasse da União aos Estados-membros e ao Distrito Federal, em que reserva a totalidade do produto do Imposto sobre a Renda arrecadado na fonte, além de 20% dos impostos residuais instituídos pelos moldes do art. 154, I, conforme previsão do art. 157, incisos I e II, ambos da Constituição Federal de 1988. Na sequência, há o IOF-OURO, que é o único tipo de IOF que tem sua receita repartida, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, terá 30% de seu produto reservado para os Estados-membros e o Distrito Federal. Nesse caso, é importante esclarecer que no Distrito Federal, por sua característica de não divisão em Municípios, terá 100% do produto da arrecadação do referido tributo (CARNEIRO, 2020, p. 112).

O IPI (imposto sobre produtos industrializados) terá 25 % do produto de sua arrecadação repartido entre os Estados-membros e o Distrito Federal, de acordo com o valor de suas respectivas exportações de produtos industrializados. A esses mesmos entes federativos, haverá o repasse de 29% das receitas oriundas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), relacionada às importações e comercialização de petróleo e seus derivados, bem como gás natural e álcool combustível, popularmente chamada de CIDE – Combustível, conforme art. 159, III, da CF/88 (ABRAHAM, 2018, p. 125).

Quanto ao repasse da União aos Municípios, terão reservados 100% dos rendimentos pagos pelo imposto de renda incidente na fonte, acompanhado de 50% do imposto sobre a propriedade rural (ITR), em relação aos imóveis situados no Município, sendo que nos casos previstos no art. 153, § 4º, III, da CF/88, o Município ficará com 100% das receitas do referido imposto. Por fim, há novamente o IOF –

ouro, que possui a previsão de repartição de 70% para os Municípios que possuem a extração de ouro em seu território, de acordo com o art. 153, §5º, I, da CF/88 (OLIVEIRA, 2010, p. 130).

Os Municípios também terão repasses oriundos dos Estados-membros, começando pelo imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) dos veículos com licenciamento, que terá 50 % do produto de sua arrecadação repassado aos Municípios com veículos licenciados em seu território, conforme previsão expressa do art. 158, III, da CF/88. A receita do imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) terá um repasse de 25%, realizado através dos seguintes critérios trazidos nos incisos I e II do parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal de 1988:

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

II - Até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

Em continuidade, há o repasse referente ao produto da receita do Imposto sobre produtos industrializados (IPI), que envolve uma situação atípica, levando em conta que existe uma dupla repartição. Esse repasse duplo ocorre levando em conta que a União fica com 90% do produto desse tributo, repassando os 10% restantes aos Estados-membros, que também repassarão  $\frac{1}{4}$  desses valores aos Municípios. Isso significa que os Estados-membros ficarão com somente 7,5% do produto receita do referido tributo, repassando o restante de 2,5% aos entes municipais, nos termos do art. 159, §3º, da Constituição Federal de 1988. Por fim, acontece algo parecido com a CID – combustível, em que a União fica com 71% da receita, repassa 29% aos Estados, que realizam o repasse de  $\frac{1}{4}$  desses valores aos Municípios (CARNEIRO, 2020, p.131).

Além das transferências diretas, os produtos de arrecadação das receitas podem ser transferidos de forma indireta, que são representadas por repasses aos Fundos Especiais. Nesses casos, certas receitas públicas são reservadas para fundos específicos, com a finalidade de realização de alguma prestação de atividades estatal. Dessa forma, os fundos recebem as receitas e posteriormente as repassa para seus respectivos entes, conforme previsão legal de destinação. Nesse sentido, existe o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), em que a União deverá repassar 21,05% da receita oriunda dos valores cobrados em relação ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI). Na sequência, também há o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), que prevê o repasse de 22,5% do produto da arrecadação do IR e do IP, que ainda possui mais 1%, entregues no primeiro decêndio do mês de dezembro, além de 1% no primeiro decêndio de julho de cada ano, ambos os fundos com previsão legal no art. 159, inciso I, alíneas a, b e d, da CF/88 (ABRAHAM, 2018, p. 170).

Na sequência, existem os Fundos Regionais, os quais recebem o repasse de 3% da receita oriunda do IR e IPI, sendo responsáveis pelo financiamento de projetos do setor produtiva das regiões norte, nordeste e centro-oeste, conforme previsão do art. 159, I, alínea c, da CF/88. Além disso, há o Fundo de Compensação de Exportação (FPEX), em que os Estados-membros e Distrito Federal recebem 10% do produto de arrecadação do IPI, em conformidade com suas respectivas exportações territoriais, de acordo com o art. 159, II, da CF/88. Cabe ainda esclarecer que nenhum ente federativo poderá receber parcela superior a 20% do montante que se refere o inciso II, sendo que, nesses casos, o valor excedente deverá ser distribuído entre os demais entes federativos, conforme os moldes determinados pelos parágrafos 3º e 4º, do art. 159, da Constituição Federal de 1988 (CARNEIRO, 2020, p. 133).



## **4 PECS REFERENTES À REFORMA TRIBUTÁRIA E A SUA COMPATIBILIDADE COM A CLÁUSULA PÉTREA DA FORMA FEDERATIVA DE ESTADO**

O sistema tributário do Brasil é objeto de diversas críticas entre especialistas da área, sendo inclusive objeto de diversos estudos sobre suas especificidades. Alguns deles apontam diversos defeitos crônicos na estrutura organizadora do sistema tributário nacional. Boa parte desses problemas indicados estão relacionados a complexidade do sistema tributário, aliados à alta oneração dos contribuintes. Por isso, foram apresentados diversos projetos de reforma tributária desde a promulgação da constituição de 1988, porém nenhum projeto amplo teve grandes avanços (LOVATO, 2018, p. 212).

Entre esses projetos, algumas PECs foram apresentadas entre 2019 e 2020 com o objetivo de uma ampla reforma tributária, que serão objetos de análise a seguir quanto às suas principais características, bem como as alterações propostas em relação ao sistema atual. Antes disso, será realizada uma breve análise histórica sobre os principais problemas do atual sistema tributário nacional, conforme opinião de especialistas, bem explicar a iminente necessidade de reforma tributária. Ao fim, serão analisados pontos dos projetos que possam influenciar na forma federativa de Estado.

### **4.1 PROBLEMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A NECESSIDADE DE REFORMA**

O sistema tributário possui papel fundamental para a evolução de uma sociedade, levando em conta que ele é um possibilitador do desenvolvimento econômico, da competitividade nacional, bem como da distribuição de renda. Isso significa que sistema de tributação está ligado diretamente ao resultado da economia moderna, podendo facilitar ou dificultar o processo de desenvolvimento de um país. Além disso, também tem importância na elaboração sobre a forma como os serviços estatais serão custeados, observando a capacidade econômica entre os cidadãos e empresas locais, bem como situações específicas regionais, avaliando também a economia local (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 213).

Nesse mesmo sentido, colaborando com o entendimento sobre a importância do sistema tributário para o desenvolvimento econômico:

A análise econômica do direito aponta que os operadores do direito tributário devem entender a legislação fiscal como um componente integrado ao complexo econômico, ou seja, devem estar cientes do papel que a tributação desempenha na tomada de decisões financeiras, como pode motivar as pessoas e as instituições a optarem por determinadas operações (FELÍCIO; MARTINEZ, 2019, p. 160).

No Brasil, o sistema tributário é objeto de diversas discussões, havendo algumas críticas bastante severas sobre o mesmo. Nas palavras de Appy (2015, p. 1): “o Brasil prima por ter uma das piores legislações tributárias do mundo”. Isso ocorre por alguns fatores. Um deles é a alta complexidade da legislação tributária no Brasil, que pode ser observada a partir de alguns aspectos apontados por Santos, Carvalho e Ávila (2019, p. 3): “o aumento dos custos com profissionais para interpretação das leis tributárias, as formas de recolhimento dos tributos e a presença de quantidade excessiva de leis tributárias e mudanças constantes”.

Sobre a questão da quantidade excessiva de leis tributárias, é importante apontar Um Estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) evidenciou essa complexidade, conforme apontam Lima e Rezende (2019, p. 242):

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) fez um estudo sobre o nosso sistema tributário e concluiu que, para o contribuinte compreender razoavelmente a realidade tributária brasileira, seria necessário analisar três mil normas fiscais, estudar os 61 tributos cobrados no Brasil. E, ainda, verificar 93 obrigações acessórias que pressionam todas as empresas brasileiras, bem como os profissionais atuantes na área tributária (LIMA; REZENDE, 2019, p. 242).

Essa complexidade da estrutura do sistema tributário também torna-o mais caro, aumentando o denominado custo de conformidade, que é referente ao custo de apuração e recolhimento dos impostos. No Brasil, somente em relação às obrigações tributárias, as empresas de porte médio gastam cerca de 2.600 horas de trabalho anual. Dessa forma, é possível compreender que as empresas brasileiras têm dificuldade para entender a regra tributária, bem como realizar todas suas obrigações acessórias de forma perfeita. Isso resulta em um aumento nas demandas contenciosas entre o fisco e os contribuintes, através das vias administrativas e judiciais (APPY, 2015, p. 1).

Em relação ao tempo despendido pelas empresas na execução das obrigações tributárias acessórias, foi feita uma comparação em relação a outros países, de acordo com as horas/ano, que demonstra a situação atual do Brasil, o

qual aparece com mais do que o dobro de tempo do segundo colocado do ranking, sendo o país com o maior tempo gasto para execução das referidas obrigações:

Quadro 1 - Tempo despendido com obrigações tributárias acessórias

País	Horas/ano
Brasil	2.600
Bolívia	1.025
Venezuela	792
Argentina	405
México	334
Japão	330
Chile	291
China	261
Índia	243
Colômbia	239
Alemanha	218
EUA	175
Rússia	168
França	137
Reino Unido	110
Suíça	63

Fonte: Banco Mundial. (APPY, 2015, P. 1)

No Brasil, o aumento de demandas contenciosas entre o Estado e o Contribuinte, na área tributária, é bastante preocupante. De acordo com uma pesquisa estimativa realizada pelo Núcleo de Tributação do Instituto Insper, utilizando dados do ano 2019, incluindo as esferas federais, estaduais e municipais, bem como as vias administrativas e judiciais. A conclusão que, nessa área, o país possui demandas contenciosas com valor equivalente a 75% do PIB do país. Além disso, esse estudo concluiu que houve um aumento desses valores em relação ao ano anterior, que possuía esses valores representando cerca de 73% do PIB (INSPER, 2020, p. 7).

Existem alguns fatores que colaboram com os números apresentados acima. O primeiro deles é a duração excessiva dos processos tributários no Brasil, que levam cerca de 18 anos e 11 meses para sua conclusão, levando em consideração o tempo decorrido nas vias administrativas e judiciais. Outro fator é o

aumento das autuações da Receita Federal em seus procedimentos fiscalizatórios, que em 2018, aumentaram em 68% em relação ao ano anterior. Em continuidade, a pesquisa demonstrou que em 2016, cerca de 68,62% das autuações eram sobre grandes contribuintes, enquanto no ano de 2018 passaram para 82,05%, o que contribuí com o aumento das demandas contenciosas em relação a esses grandes contribuintes (ETCO, 2020).

Outro fator que acaba alimentando as críticas ao atual sistema tributário no Brasil é a carga tributária. Sobre esse ponto, é preciso primeiramente entender que a carga tributária é sempre relativa às especificidades de cada sociedade, não havendo, portanto, um parâmetro absoluto para comparação de seu nível. Dessa forma, demonstra-se que somente comparar a carga tributária entre países com realidades completamente diferentes não é suficiente para conseguir avaliar a eficiência e efetividade da mesma, como orientam Lima e Rezende (2019, p. 243) “não se deve fazer um julgamento isolado da carga tributária, sem considerar as particularidades de cada sociedade”. E nesse mesmo sentido, sobre a mera análise comparativa de valores, reforçam Varsano, Pessoa, Silva, Afonso, Araujo e Ramundo (1998, p. 14): “É preciso bem mais que isso para afirmar que a carga de determinado país é alta, baixa ou adequada”.

Colocado isso, cabe fazer um breve apanhado histórico sobre a carga tributária no Brasil, buscando entender como ela chegou no nível atual, bem como quais as críticas relativas a ela. Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, já foi possível observar um aumento significativo da Carga Tributária Bruta no Brasil, que evoluiu de 23,4% do Produto Interno Bruto (PIB) para 33,6%, entre os anos de 1988 a 2005. Esse aumento abrupto aconteceu em virtude de um reajuste fiscal mal elaborado, com caráter predominantemente arrecadatório. No decorrer dos próximos anos, a carga tributária se manteve entre 32% e 33%, sendo que em registro recente, referente ao ano de 2017, a mesma indicou 32,3% do PIB (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 214). Em 2020, por exemplo, a estimativa de carga tributária no Brasil foi de 31,64%, em relação ao PIB (TESOURO NACIONAL TRANSPARÊNCIA, 2020).

Analisando a carga tributária brasileira de acordo com o PIB *per capita* mensal de cada cidadão, em 2005, era equivalente a R\$ 866,00, sendo que R\$ 327,00 eram referentes aos tributos. Comparando com os Estados Unidos, durante esse mesmo período, o PIB *per capita* mensal foi R\$ 8.348,00, representando R\$

2.504,00 a carga tributária. Lembrando que, apesar da diferença expressiva entre os valores, as comparações entre países existem somente como um parâmetro de compreensão, levando em conta que a demanda dessas sociedades é bastante diferente, sendo que, no Brasil, esses valores não são seriam suficientes para a satisfação de todos as necessidades públicas (LIMA; REZENDE, 2019, p. 243).

A carga tributária também possui influência no denominado cálculo do risco país, que é uma análise que os grandes grupos empresariais realizam para tomadas de decisões relativas a seus respectivos investimentos, bem como em suas projeções de crescimento, levando em consideração aspectos macroeconômicos do país. Além disso, a tributação cria uma instabilidade entre as relações comerciais, em que o valor dos produtos vendidos e comprados são desajustados em relação ao valor real do produto, o que prejudica tanto o vendedor quanto o comprador. Esse fato afeta diretamente no crescimento econômico de um país, tendo em vista que diminui as vendas e reduz, conseqüentemente, o tamanho do mercado (CARVALHO FILHO; BUENO, 2018, p. 192).

Levando em conta essas situações, é possível constatar que o sistema tributário brasileiro possui diversas especificidades, algumas que tornam o nosso sistema bastante complexo. Portanto, a ideia de necessidade de uma reforma tributária, que tenha por objetivo sanar essas incongruências, tem sido bastante difundida, desde a promulgação da Constituição de 1988. Houve algumas tentativas de realização da referida reforma durante as últimas décadas, a maioria focando basicamente na tributação de bens e serviços. Além disso, essas reformas também tinham em comum a proposta de unificação dos alguns tributos federais, transformando-os em um único imposto, o chamado imposto de valor adicionado (IVA), bem como algumas propostas mais singelas, referentes à padronização do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), porém essas últimas não prosperaram por conflitos federativos e de distribuição de receitas (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 214).

Por fim, cabe uma breve explicação sobre as denominadas reformas fatiadas ocorridas no Brasil. A dificuldade na aprovação de reformas tributárias que alterem realmente a estrutura do sistema é comprovada através das atuais atitudes políticas em relação a isso, analisadas na sequência. Os projetos que visaram reformar o sistema tributário nacional acabaram se dividindo em pequenas alterações pontuais, recebendo o apelido de reforma tributária fatiada ou nas

palavras de Salvo e Pernambuco (2004, p. 40) “remendo tributário”. Essa noção de dificuldade nas aprovações de reformas gerais já era notada em 2001, momento histórico em que um projeto de reforma foi resumido em uma versão mais enxuta, para ter mais chances de aprovação, como explicam Pizarro e Carneiro (2001, p. 29):

[...] desperta reações que vão da crítica e da frustração ao conformismo. A versão mais recente e enxuta do projeto conseguiu a proeza de desagradar à quase totalidade dos agentes econômicos interessados no assunto, sobretudo do setor privado, que esperava uma reforma global, mais abrangente. Os mais resignados, no entanto, lembram que o fatiamento da proposta, com a exclusão de algumas medidas e a priorização de outras, e mais as constantes pressões dos empresários para desonerar a produção e as exportações da pesada carga de impostos vão, pelo menos, aumentar as chances de a reforma finalmente tornar-se realidade este ano (PIZARRO; CARNEIRO, 2001, p. 29).

Atualmente, no Brasil, a história não é muito diferente. Entre os anos de 2018 a 2020 foram apresentados alguns projetos de reforma tributária geral, todavia, conforme análise do cenário político atual, percebe-se novamente o movimento de repartição dos temas levantados nas reformas, objetivando a aprovação de reformas pontuais sobre alguns temas tributários. Essa tática de aprovação fatiada foi confirmada em discursos recentes das autoridades responsáveis, bem como tem sido evidenciada por atuais notícias da imprensa em relação ao tema.

Buscando alcançar o objeto deste trabalho, levando também em consideração a brevidade necessária nas abordagens sobre o tema, as reformas fatiadas não serão aprofundadas neste projeto, somente as propostas de emenda à Constituições (PECs) referentes a projetos gerais de reforma tributária, apresentadas entre os anos de 2018 e 2020, o que será realizado de forma exaustiva no próximo tópico, detalhando as suas principais características, bem como os possíveis impactos que os projetos teriam, se aprovados em sua integralidade.

#### 4.2 PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA VIA EMENDA CONSTITUCIONAL APRESENTADAS ENTRE 2018 E 2020

Entre os anos de 2019 a 2020, foram apresentadas quatro Propostas de Emenda à Constituição (PECs). A primeira é a PEC 45/2019, apresentada na

Câmara dos Deputados, que tem o objetivo de promover uma ampla mudança do modelo de tributação sobre bens e serviços no Brasil. Com o mesmo objetivo, existe também PEC 110/2019, proposta pelo Senado Federal. Na sequência, a PEC 128/2019, apresentada na Câmara dos Deputados, que busca a redução da tributação sobre os itens de consumo e aumentar a tributação sobre a renda (GOMES, 2020, p. 2). Por último, a PEC 7/2020, apresentada na Câmara dos Deputados, inspirada no modelo norte-americano, criando três classes de impostos, que poderão ser cobrados simultaneamente por todas as esferas federativas (SINCOVAGA, 2020).

Cabe ressaltar que serão analisadas somente as PECs que têm como objetivo reformas tributárias amplas. Essas análises serão feitas, primeiramente, a partir de um levantamento de suas respectivas características, bem como as alterações promovidas em relação ao atual Sistema Tributário Nacional. Na sequência, também serão realizadas comparações entre as propostas estudadas, buscando facilitar o entendimento dos temas tratados por elas.

Ao final, as principais características das propostas em análise serão objeto de análise acerca de sua compatibilidade com a forma federativa de Estado, buscando entender o impacto das PECs na estrutura de repartições de receitas e competências no Brasil, atingindo o objeto proposto no presente trabalho.

#### **4.2.1. PEC 45/2019**

Atualmente, a PEC 45/2019 é a principal proposta de reforma tributária em tramitação no Brasil. Nas palavras de Lima, Bezerra Neto, Caiana, Alves Filho e Santos (2019, p. 8) “Pela primeira vez desde a vigência da Constituição de 1988 um projeto de ementa propôs uma alteração tão profunda no sistema tributário nacional”. Essa proposta foi apresentada pelo deputado Baleia Rossi, na Câmara dos Deputados, em 03/04/2019. Além disso, foi constituída a partir de uma proposta do Centro de Cidadania Fiscal, tendo como principal a extinção de 5 tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS), transformando-os em um único imposto, o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) (SOLIMEO, 2019).

No projeto, o IBS alcançaria todos os bens e serviços, com alíquota e legislação comuns em todos territórios brasileiros, porém, segundo o Cenofisco (2020): “sem retirar a autonomia tributária dos estados e municípios”. Sobre as

questões referentes às alíquotas e legislação pertinente, no projeto em estudo, esclarece Ibet (2019)

Caso aprovada, o IBS incidirá sobre todas as utilidades destinadas a consumo, inclusive importadas. Será nacional e instituído por lei complementar exauriente do todos os seus aspectos. Estados e Municípios poderão alterar alíquotas preestabelecidas pelo Senado, embora com as restrições abaixo examinadas. Não recairá sobre investimentos e exportações. Suas alíquotas serão uniformes para todos itens e em todas as esferas, vedados benefícios fiscais de qualquer espécie. A administração e fiscalização serão centralizadas por Comitê Gestor que, dentre outras incumbências, regulamentará o tributo e operacionalizará partilha de receitas entre União, Estados e Municípios, na forma de lei complementar (IBET, 2019).

Esse imposto terá as características de ser sobre o valor agregado, um IVA nacional, conceito apresentado por Gomes (2019, p. 2) “O IVA é um imposto sobre o valor agregado cuja carga tributária vai sendo repassada ao longo da cadeia até ser suportada pelo consumidor final da mercadoria ou do serviço”. Dessa forma, incidirá amplamente sobre os bens, serviço, intangíveis e direitos, tendo em vista a finalidade do imposto, que é realizar a tributação em todas as formas de consumo (LIMA *et al* 2019, p. 9).

Sobre a alíquota unificada, faz-se necessário trazer duas questões importantes. A primeira relativa a possibilidade de alterações das alíquotas por parte dos estados e municípios, contradizendo um dos principais objetivos do projeto, que é a unificação das alíquotas. Na sequência, há também a questão da promessa de não aumento da carga tributária, sendo que, quando há a possibilidade de aumento individual por parte das demais esferas federativas, pode haver o aumento consequente da carga tributária (SOLIMEU, 2020).

O projeto também determina a destinação das alíquotas fixadas pela União, que são previamente vinculadas a itens, formadas pela soma das alíquotas singulares:

“Art. 159-A. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pela União será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

- I – seguridade social;
- II – financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º do art. 239;
- III – financiamento de programas de desenvolvimento econômico, nos termos do § 1º do art. 239;
- IV – Fundo de Participação dos Estados; V – Fundo de Participação dos Municípios;

VI – programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos termos do art. 159, I, “c”;  
 VII – transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;  
 VIII – manutenção e desenvolvimento do ensino; IX – ações e serviços públicos de saúde;  
 X – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota federal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IX deste artigo.”

Dessa mesma forma, existe a vinculação das alíquotas dos Estados-membros e do Distrito Federal, como detalham Lima *et al.*, (2019, p. 8).

(i) transferência aos municípios do Estado (destinação atual de 25% da receita do ICMS);  
 (ii) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 25% da receita do ICMS, líquida das transferências aos municípios, de que trata o item “i” desta lista);  
 (iii) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 12% da receita do ICMS, líquida das transferências aos municípios, de que trata o item “i” desta lista);  
 (iv) outras destinações do ICMS eventualmente previstas na Constituição do Estado; e  
 (v) recursos de alocação livre (correspondente à receita do ICMS não vinculada às demais destinações desta lista).

Na sequência, o projeto prevê em seu Art. 159 – C, alíneas I a IV, a vinculação dos municípios às alíquotas com as destinações:

I – manutenção e desenvolvimento do ensino;  
 II – ações e serviços públicos de saúde;  
 III – outras destinações previstas na lei orgânica do Município;  
 IV – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota municipal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a III deste artigo.”

Entre as alterações previstas pela PEC 45/2020, existe a competência tributária do IBS, que será considerado um tributo federal, sendo instituído por lei complementar federal, salvo nas hipóteses de fixação das alíquotas referentes ao tributo em análise, reservadas à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, que serão realizadas através de lei ordinária pelas respectivas entidades federativas (CENOFISCO, 2020).

O prazo de transição dessa Proposta de Emenda à Constituição é de dez anos, o que é alvo de críticas bem explicadas por Solimeu (2019) “A multiplicidade de objetivos obrigou a que fossem sacrificados os princípios, além de retirar o

sentimento de urgência para desburocratizar a legislação tributária”. A transição será realizada basicamente em algumas etapas, buscando ser gradual. Primeiramente, os tributos que seriam extintos, teriam essa extinção parcial, conforme a progressão do IBS, durante o período de dez anos. Além disso, os dois anos iniciais farão parte de um período em que serão possíveis alterações, conforme as necessidades supervenientes. Por fim, os Estados-membros e municípios que tiverem prejuízos em suas receitas receberão compensações correspondentes por cinquenta anos (IBET, 2019).

#### **4.2.2 PEC 110/2019**

A PEC 110/2019 atualmente tramita no Senado Federal, tendo sido apresentada em 09/07/2019, com relatoria do Senador Roberto Rocha. O Projeto tem um conteúdo bastante similar a um já apreciado anteriormente pela Câmara dos Deputados, como pontam Correia Neto, Nunes, Araujo e Soares (2019, p. 2) “a PEC nº 110/2019 tem conteúdo idêntico ao Substitutivo aprovado na Comissão Especial da PEC nº 293/2004 da Câmara dos Deputados em dezembro de 2018”. Além disso, o projeto surge com base nas diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), seguida por 90% dos países mundo, os quais possuem diversas similaridades entre seus respectivos sistemas tributários (SINDIFISCO, 2020).

O novo projeto tem sido alvo de elogios entre os especialistas da área tributária, apontada como um dos melhores projetos de reforma tributária em tramitação. Isso ocorre devido à profundidade das reformas propostas pelo projeto em estudo, contando com a alteração de 50% dos impostos, mudanças importantes em relação às competências tributárias, realizando, inclusive, a organização de como funcionará o fisco, alíquotas, a forma de cobrança dos impostos, etc (SINDIFISCO, 2020).

A principal alteração proposta pela PEC 110/2019 está ligada a criação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), da mesma forma como a proposta estudada anteriormente, com algumas particularidades. Nesse caso, a proposta eliminará nove tributos, IPI, COFINS, COFINS – importação, PIS, PIS-Importação, IOF, salário educação, ICMS e ISS, substituídos pelo IBS, com sua respectiva

característica de um imposto sobre valor agregado (IVA) (CORREIA NETO; NUNES; ARAUJO; SOARES, 2019, p. 3).

O modelo de extinção de diversos tributos, substituindo-os por apenas um imposto foi idealizado a partir de experiências internacionais, apontadas inclusive na justificativa do referido projeto de lei:

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.

No projeto em análise, a competência tributária do IBS será estadual, por instituição através do Congresso Nacional, por iniciativa de representantes das esferas estaduais e municipais. Sobre esse mesmo tributo, haverá uma alíquota padrão, podendo, porém, existir a fixação de alíquotas diferenciadas para certos produtos e serviços, que deverá ser instituída através de lei complementar. Dessa forma, a alíquota poderá ser diferenciada de acordo com o bem ou serviços, mas será uniforme em todo território nacional (SANTOS, 2020).

Outro imposto a ser instituído caso o projeto em análise seja aprovado é o Imposto seletivo, de competência federal, que terá objetivo arrecadatório, sendo cobrado em relação aos produtos de petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, conforme previsão do Art. 153, VIII, da Proposta de Emenda à Constituição 110/2019 (CORREIA NETO; NUNES; ARAUJO; SOARES, 2019, p. 3).

A fundamentação para a escolha dos itens em que serão bases tributáveis para o Imposto Seletivo são bem explicadas por Amaral (2019):

O texto mistura bases tributáveis que são historicamente tidas como supérfluas, como cigarro e bebidas. Traz também um 'alvo costumeiro' de preocupações ambientais, os combustíveis fósseis. Além disso, traz carros e até mesmo insumos básicos para a produção, como energia e combustíveis. Essa mistura poderia levar a um alinhamento de alíquotas num patamar mais elevado, como dos cigarros, onerando outros fatores, como os importantes para a produção. O texto, contudo, adota medidas para evitar que isto ocorra: vedar que a alíquota do Seletivo seja superior à alíquota padrão do IBS, salvo quanto a cigarros, outros produtos de fumo e bebidas alcoólicas, e prever que as alíquotas possam ser diferenciadas, mas sem determinar o critério de diferenciação (AMARAL, 2019).

O período de transição das alterações previstas pela PEC em análise ocorrerá da seguinte forma: no primeiro ano, será realizada a cobrança de 1% referente a uma contribuição teste, com a mesma base de incidência do IBS. Entre o segundo e quinto ano, a transição será feita de forma gradual, com os produtos de arrecadação dos tributos a serem substituídos serão reduzidos anualmente em um quinto, sendo partilhados entre todas as esferas federativas, conforme média de arrecadações dos 3 exercícios anteriores. Na sequência, entre o sexto e décimo quinto ano, a arrecadação do IBS será realizada de forma inversa proporcional, baseada nos três últimos exercícios anteriores (AMARAL, 2019).

#### **4.2.3 PEC 128/2019**

A PEC 128/2019 foi apresentada na Câmara dos Deputados pelo Deputado Federal Luis Miranda, em 16/08/2019, com o objetivo de instituir mudanças no sistema tributário brasileiro, buscando diminuir a tributação sobre o consumo e aumentar o encargo sobre a renda. Além disso, também é prevista a instituição de um imposto sobre movimentação financeira, bastante semelhante com a extinta CPMF <sup>2</sup>, com algumas diferenças quanto às regras, bem como em relação ao seu objetivo, que é a utilizar a arrecadação do mesmo para compensação da redução na contribuição previdenciária das empresas (JANARY JÚNIOR, 2019).

A influência da PEC 45/2019 no projeto referente à PEC 128/2019 é bastante presente, levando em conta que autor da proposta em análise afirma que a PEC 45/19 é 80% aproveitada pela posterior PEC 128/19. Entre as principais mudanças, existe a já citada tributação sobre movimentação financeira, além de a manutenção do IPI, que é extinto na previsão da PEC 45/19. Por fim, existe também a figura do IVA dual, em que o IBS terá sua versão federal, que abrangerá o PIS, Cofins e IOF, e o IBS de competência dos Estados-membros e municípios, abrangendo o ICMS e ISS (CENOFISCO, 2020).

Substituindo o atual IOF, o imposto de movimentação financeira será chamado IMF e deverá ser regulamentado por legislação específica, a qual

---

<sup>2</sup>A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) foi uma cobrança que incidiu sobre todas as movimentações bancárias — exceto nas negociações de ações na Bolsa, saques de aposentadorias, seguro-desemprego, salários e transferências entre contas correntes de mesma titularidade — e vigorou no Brasil por 11 anos. (SENADONOTÍCIAS, 2021)

estipulará sua alíquota e faixa de renda em que haverá isenção. Haverá também uma alíquota provisória, que deverá ser estipulada pelo Senado federal, até sanção da legislação específica. As operações financeiras objeto desse imposto poderão estar dentro ou fora do sistema financeiro, de pagadores ou recebedores, com definição em lei de quais operações estarão passíveis de cobrança. Além disso, o relator promete que a alíquota seja baixa, para não haja grande impacto nos pagadores, garantindo que não fuja dos objetivos do projeto de reforma (JANARY JÚNIOR, 2019).

O IPI será mantido pelo projeto, porém com uma alteração bastante significativa, tendo caráter extrafiscal, incidindo em produtos que causem riscos à segurança pública e à saúde, como o exemplo de cigarros e bebidas. Além disso, os incentivos à Zona Franca de Manaus em relação ao IPI serão mantidos, devido sua essencialidade para manutenção do desenvolvimento naquela região. Dessa forma, o imposto seria mantido autonomamente, mas com alterações em relação à sua incidência, tornando-se um tributo essencialmente seletivo (CENOFISCO, 2020).

Existem outras características importantes no projeto, como Tributação na fonte de lucros e dividendos à alíquota de 4% com a redução proporcional da alíquota do IRPJ, sendo que a cobrança incidirá independente da forma de tributação da empresa. Na sequência, há a vedação à concessão de isenções, benefícios ou incentivos fiscais. Além disso, cabe trazer que o IBS não será cumulativo. Dessa forma, haverá a compensação dos impostos já recolhidos, em relação aos devidos em próximas etapas de operação (JANARY JÚNIOR, 2019).

#### **4.2.4 PEC 07/2020**

A PEC 7/20 foi apresentada em 04/03/2020, na Câmara dos Deputados, pelo Deputado Federal Luiz Philippe de Orleans e Bragança, com o objetivo de alterar o sistema tributário brasileiro para que os estados-membros e municípios tenham mais autonomia, que ocorreria com a instituição de três classes de impostos (renda, consumo e propriedade), os quais serão de competência comum aos Estados-membros, Distrito Federal, Municípios e União. O projeto tem inspiração no modelo tributário norte-americano, onde os estados e municípios possuem capacidade para instituição de tributos conforme suas respectivas necessidades (SINCOVAGA, 2020).

A extinção dos tributos atuais também é um ponto marcante nesse projeto de reforma, tendo em vista que o mesmo extingue quase todos os tributos vigentes, de todas as esferas federativas, incluindo o ICMS e IPVA, a nível estadual, o ISS e IPTU, no âmbito municipal, e no federal O IPI, PIS/Pasep e Cofins. Além disso, também não serão cobrados impostos sobre exportações, contribuições previdenciárias sobre folhas de pagamento, salário educação e contribuições de intervenção de domínio econômico. E ainda a atribuição de natureza voluntária ao Sistema S (como o Senai e Senac) (AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS, 2020).

Sobre as extinções descritas, haveria a substituição dessas por tributos em três bases de incidência, renda consumo e propriedade, cobrados autonomamente por qualquer ente federativo. Dessa forma, os Estados-membros e municípios poderiam, por exemplo, instituir seus respectivos impostos de renda, como se fosse um adicional do imposto federal, delegando sua cobrança à União (SINCOVAGA, 2020).

#### 4.3 ANÁLISE DA COMPATIBILIDADE DAS PECS ESTUDADAS COM A FORMA FEDERATIVA DE ESTADO NO BRASIL

As Propostas de Emenda à Constituição com o objetivo de promover uma reforma tributária terão que observar os limites constitucionais da forma federativa, como já estudado. Em análise aos principais pontos levantados pelas PECs estudadas nesse, percebe-se algumas similaridades entre eles. Dessa forma, será realizada uma análise comparativa entre os projetos, buscando compreender quais pontos podem atingir de alguma forma a forma federativa do Estado Brasileiro. Essa análise será realizada através dos parâmetros já estudados nesse projeto, como a manutenção da autonomia dos entes federativos, verificando as alterações quanto à repartição de receitas e competências tributárias.

Entre as propostas em análise, a instituição de Imposto sobre bens e serviços (IBS) está presente em três dos quatro projetos analisados, sendo que, nas PECs 45/19 e 110/19, o referido imposto será de competência federal, enquanto na PEC 128/19 a competência será dividida entre um imposto federal e outro de competência municipal e estadual. Esse imposto substituirá diversos tributos de competência dos estados e municípios, o que pode caracterizar uma violação da cláusula pétrea da forma federativa de Estado, como esclarece Ibet (2019)

“retirando-se dos Estados e Municípios fatos geradores que lhes foram conferidos pela CF/88 originária e transferindo-os para a União Federal, pois isso implica supressão de parte substancial de seu poder de instituir impostos próprios”.

Reforçando a necessidade de competência tributária dos entes federativos para a instituição de novos tributos, para que então tenham sua autonomia financeira através da arrecadação desses tributos, conforme determinação constitucional do modelo federativo brasileiro, como esclarece Amorim (2021, p. 593):

[...] para que exista autonomia político-administrativa o ente federativo dever possuir, no mínimo, um governo próprio e aparelhamento estatal próprio para prover bens e serviços públicos de forma independente, consoantes suas próprias políticas públicas; devendo ainda, possuir competência legislativa exclusiva<sup>15</sup>. Mas para isto, como forma de garantir o funcionamento de todo este aparato, o ente necessita de uma fonte de sustentação financeira, igualmente própria e livre de interferência das demais pessoas políticas que compõem uma federação, ou seja, deve possuir autonomia financeira (AMORIM, 2021, p. 593).

Além disso, a competência dos Estados-membros e municípios para fixação de suas respectivas alíquotas será residual. Isso ocorre devido a dois fatores: o primeiro é relativo a obrigatoriedade de aumentos ou reduções serem uniformes para todos os itens, o que acaba dificultando a existência de um equilíbrio na carga tributária. Em segundo lugar, há também na dificuldade de redução de alíquotas por parte dos Estados-membros e municípios, levando em conta que essa está vinculada as chamadas alíquotas singulares de referência, que deverão ser fixadas pelo Senado Federal, inviabilizando a diminuição das referidas alíquotas, além da alíquota prevista no Senado (IBET, 2019).

Na sequência, faz-se necessário trazer que, para que haja a garantia de autonomia financeira dos entes federativos, é obrigatório, além da preservação de suas competências tributárias, fontes de receitas oriundas de suas próprias competências tributárias, podendo até dependerem simultaneamente de outras fontes, caso tenha previsão constitucional, conforme esclarece Amorim (2021, p. 594) “uma das fontes deve refletir-se na competência tributária própria, do ente, para que este possa auferir receita por via de tributação própria”. Dessa forma, compreende-se desse ponto de vista a incompatibilidade do IBS proposto pelas PECs 45/19, 110/19 e 128/19 com a forma federativa de Estado, levando em conta

que os estados e municípios dependerão exclusivamente de receitas repassadas pela União.

Nesse mesmo sentido, demonstra-se também dificuldade na aplicação prática dessa alteração de alíquotas por parte dos estados e municípios, como salienta Ibet (2019):

Ademais, o próprio uso concreto dessa competência pelos entes é duvidoso. De um lado, não é sequer razoável imaginar que os Estados e Municípios tenham capacidade econômica de suportar eventual redução generalizada de carga tributária, dada a sua combatida situação. De outro, não há mecanismos que lhes permitam excepcionar certos itens ou setores, como aqueles com baixas margens de lucro, sendo improvável que haja liberdade suficiente para quaisquer majorações. Como a tributação é concentrada no destino, providências desse tipo poderão implicar fuga de mercados consumidores, em busca de melhores preços. Exemplo: imagine-se o que ocorreria com os “postos de gasolina” de determinado município, se sua alíquota fosse mais alta que a das municipalidades vizinhas (IBET, 2019).

Por outro lado, é importante ressaltar que a mera substituição de tributos de competência dos Estados-membros e municípios por um de competência federal não é por si só incompatível com a forma federativa de Estado. Dessa forma, nos projetos em que a autonomia financeira dos entes federativos seja mantida, através da manutenção das receitas e o poder de legislar, mesmo que de forma concorrente com outros entes, a forma federativa de Estado não será afetada. Além disso, deve ser garantido que com as alterações não haja perda de receita, bem como que os referidos entes não dependam exclusivamente da União para sua manutenção (LOVATO, 2018, p. 220),

Na sequência, é possível compreender, respeitadas as condições narradas a cima, as alterações propostas pelas PECs estudadas, em relação especificamente ao IBS, poderão ser compatíveis com a forma federativa de estado, desde que mantenham as respectivas receitas aos entes federativos que as tenham atualmente. Além de que, os entes que tiverem sua competência tributária, deverão manter pelo menos o poder de tributar concorrentemente a União, bem como não poderão ter sua receita vinda exclusivamente da união (COOKE, 2020, p. 122).

Na Proposta de Emenda à Constituição 7/2020, as alterações são um pouco diferentes das estudadas acima, tendo um ponto de vista mais descentralizador, fortalecendo a autonomia dos Municípios, Estados-membros e Distrito Federal, de acordo com a proposta da referida PEC. Esse objetivo seria

realizado através da extinção de boa parte dos tributos atuais, criando três esferas de tributação, em que as competências para instituí-la seriam concorrentes entre todas as esferas federativas. Por ser um projeto relativamente recente, ainda não possuem estudos aprofundados sobre o seu impacto na arrecadação e afins. Dessa forma, em análise ao projeto proposto, não é possível constatar ameaça a forma federativa de Estado brasileiro (SINCOVAGA, 2020).

Dessa forma, entende-se que, em relação às possíveis alterações previstas nas PECs em análise, somente a previsão de transferência das competências tributárias estaduais e municipais não é suficiente para determinar que o projeto não é compatível com a forma federativa de Estado. Além disso, para violação dessa forma de Estado, deverão inexistir receitas próprias, oriundas de tributos de competência de seus respectivos entes, impedindo que esses tenham sua autonomia financeira, o que não ocorre com os projetos em análise neste trabalho, levando em conta que possuem um prazo de transição e regras e repasses, que garantirão a manutenção das demais esferas federativas, bem como sua autonomia para arrecadação própria.

## 5 CONCLUSÃO

Levando em conta o atual contexto do país, bem como as particularidades do sistema tributário em vigência, a ideia de reforma tributária tem sido bastante difundida, objeto de diversas propostas legislativas. Para aprovação de uma reforma tributária no Brasil, ela deverá observar alguns requisitos constitucionais. Entre eles, está a não violação do princípio do pacto federativo, que é cláusula petra da Constituição Federal de 1988. Assim, o presente trabalho teve como objeto analisar a compatibilidade entre as PECs nesse sentido e a forma federativa de Estado.

O trabalho iniciou com uma abordagem bastante detalhista sobre o surgimento do federalismo, bem como dos ideais federalistas, mostrando como foi seu surgimento histórico, incluindo a experiência norte-americana, que foi o momento em que essa forma de Estado se estruturou. Na sequência, abordou-se o desenvolvimento histórico e político do federalismo no Brasil, até o momento em que se tornou cláusula pétrea, conforme previsão da Constituição Federal de 1988.

Em continuidade, abordou-se sobre o sistema tributário nacional, iniciando por sua recepção pela Constituição Federal de 1988, seguido de itens que são necessários para compreender como a forma federativa é estruturada. Dessa forma, os itens analisados foram aqueles que contribuem com a autonomia dos estados-membros e municípios, com o conseqüente fortalecimento da forma federativa de Estado. Entre eles estão as repartições de receitas tributárias, bem como as competências tributárias.

Ao fim, foi realizada uma abordagem individual sobre os principais pontos de cada Proposta de Emenda à Constituição apresentada entre o período proposto no trabalho, bem como as características comuns entre elas. Dessa análise, foi verificado que a maioria das propostas em análise girava em torno de um ponto principal, a criação de um imposto único sobre bens e serviços (IBS), enquanto esse substituiria outros tributos existentes atualmente.

A extinção de alguns tributos de competência estadual ou municipal, acompanhada da instituição de competência federal no IBS levantou algumas questões interessantes. Esses entes teriam suas autonomias financeiras mantidas com o advento do novo imposto ou seriam somente entes que dependentes de repasses da União para sua existência, o que seria completamente incompatível com a forma federativa de Estado.

Apesar dessa impressão inicial, nos projetos analisados neste trabalho, a autonomia financeira dos estados e municípios é respeitada, levando em conta que possuirão um grande prazo de transição, em que serão observadas as alterações nas receitas tributárias de cada ente, bem com seus respectivos repasses. Além disso, os estados e municípios também terão direito de fixar suas alíquotas sobre o IBS, em conformidade com a previsão legal. Dessa forma, conclui-se que os projetos analisados não ferem o pacto federativo, conforme os motivos expostos acima.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. **Proposta altera sistema tributário para dar autonomia a estados e municípios**. 2020. Disponível em: <https://www.folhape.com.br/politica/proposta-altera-sistema-tributario-para-dar-autonomia-a-estados-e/148363/>. Acesso em: 02 jun. 2020.

ARRETCHE, MARTA. **Federalismo e democracia no Brasil**: a visão da ciência política norte-americana. São Paulo Perspec., São Paulo, v. 15, n. 4, Dec. 2001.

AMARAL, Gustavo. **Análise jurídica da PEC 110/2019 (proposta de reforma tributária)**. 2019. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/atuacao-juridica/boletim/8-edicao/reforma-tributaria/>. Acesso em: 02 jun. 2021.

AMORIM, Jorge Eduardo Braz de. A extensão do manto da cláusula pétrea do pacto federativo: um estudo sobre o federalismo fiscal e reforma tributária. **Cadernos de Direito Actual**, [s. l], v. 15, p. 589-599, abr. 2021. Disponível em: <http://www.cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos/article/view/688>. Acesso em: 01 jun. 2021.

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Revista Interesse Nacional**, [s. l], v. 8, n. 31, p. 1-18, dez. 2015. Disponível em: <http://interessenacional.com/index.php/edicoes-revista/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro-precisa-ser-reformado/>. Acesso em: 02 jun. 2021.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; STEIN, Jaqueline da Silva. Da recepção do artigo 104 do código tributário nacional pela constituição federal: análise sobre sua validade, vigência e eficácia. Constituição, **Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**., Curitiba, v. 7, n. 13, p. 605-619, jul. 2015. Disponível em: <http://www.abdconst.com.br/revista14/recepcaoUbaldoJaqueline.pdf>. Acesso em: 10 maio de 2021;

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **A Federação e a revisão constitucional: as novas técnicas de equilíbrios constitucionais e as relações financeiras**: a cláusula federativa e a proteção da forma de Estado na Constituição de 1998. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 202, p. 49-60, out. 1995.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05.10.1988. Brasília, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.>](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.>)

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História Constitucional do Brasil**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019;

CARVALHO FILHO, Milton Henriques; BUENO, Newton Paulo. O efeito da carga tributária no crescimento da economia. **Revista Gestão & Tecnologia**, Pedro Leopoldo, v. 18, n. 3, p. 188-204, jul. 2018. Disponível em: <http://revistagt.fpl.emnuvens.com.br/get/article/view/1417/878>. Acesso em: 10 jun. 2021.

CENOFISCO. **Especial Reforma Tributária**. 2020. Disponível em: <https://www.cenofisco.com.br/Especiais/ReformaTributaria>. Acesso em: 01 jun. 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020;

CONTÁBEIS. **Reforma Tributária, agora vai? Porém fatiada**. 2021. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/6659/reforma-tributaria-agora-vai-porem-fatiada/>. Acesso em: 01 jun. 2021.

COOKE, Lina Braga Santin. **A UNIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO**. 2020. 178 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30295/DISSERTA%c3%87%c3%83O%20-%20MESTRADO%20-%20LINA%20BRAGA%20SANTIN%20COOKE.pdf?sequence=5&isAllowed=y>. Acesso em: 01 jun. 2021.

COSER, Ivo. **O Conceito de Federalismo e a Idéia de Interesse no Brasil do Século XIX**. Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, Vol. 51, no 4, 2008, pp. 941 a 981.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020;

CORREIA NETO, Celso de Barros; NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados. **Consultoria Legislativa**, Brasília, p. 1-16, jun. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 01 jun. 2021.

CRUZ, Rosana Evangelista. **Pacto federativo e financiamento da educação: a função supletiva e redistributiva da União - O FNDE em destaque**. Tese (Doutorado). 434 f - Programa de Pós Graduação em Educação. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. São Paulo: Editora Ática, 1986.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DORNELLES, Francisco. **O Sistema Tributário da Constituição de 1988**. IN.: Constituição de 1988 – O Brasil 20 Anos Depois, volume IV, pp. 203-244, Brasília: Senado Federal, 2008.

ETCO. **As principais revelações do estudo feito pela EY no Brasil e no exterior**. 2020. Disponível em: <https://www.etco.org.br/noticias/as-principais-revelacoes-do-estudo-feito-pela-ey/>. Acesso em: 01 jun. 2021.

FELÍCIO, Raphael Maleque; MARTINEZ, Antônio Lopo. Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. **Revista Ambiente Contábil**, [s. l.], v. 11, n. 1, p. 156-181, jun. 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/download/13975/10855#:~:text=A%20an%C3%A1lise%20econ%C3%B4mica%20do%20direito,pessoas%20e%20as%20institui%C3%A7%C3%B5es%20a>. Acesso em: 04 maio 2021.

FRANCO FILHO, Alberto de Magalhães. Aspectos contemporâneos do federalismo brasileiro. Araxá: **Revista Jurídica Uniaraxá**, v. 16, n. 15, ago. 2012.

FRIEDE, Reis. Recepção, reprivatização, desconstitucionalização e mutação constitucional. **Revista Juscontemporânea do TRF2**, [S.l.], v. 1, n. 1, p. 17-29, set. 2019. Disponível em: <http://177.223.208.8/index.php/revistajuscontemporanea/article/view/262>. Acesso em: 24 maio 2021;

GADELHA, Sergio Ricardo de Brito. **Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil**. Escola Nacional de Administração Pública – ENAP. Brasília, DF: 2017. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3186/1/M%C3%B3dulo%201%20-%20Conceitos%20introdu%C3%B3rios%20sobre%20federalismo%20e%20federalismo%20fiscal.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2021.

GOMES, Daniel de Paiva. **Os impactos das Propostas de Emenda Constitucional 45/2019, 110/2019 e 128/2019 sobre as Organizações da Sociedade Civil (OSC)**. Fgv Direito Sp - Coordenadoria de Pesquisa Jurídica Aplicada, São Paulo, p. 1-12, mar. 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/28933>. Acesso em: 01 jun. 2021.

GOMES, Sandra. O Impacto das Regras de Organização do Processo Legislativo no Comportamento dos Parlamentares: Um Estudo de Caso da Assembléia Nacional Constituinte. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 49, n. 1, p. 193-224, 2006.

HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**, 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

IBET. **Reforma Tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo**. 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo/>. Acesso em: 04 jun. 2021.

INSPER. Relatório Contencioso Tributário no Brasil (Relatório 2020). **Núcleo de Tributação do Insper**, São Paulo, p. 1-32, dez. 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf). Acesso em: 01 jun. 2021.

JANARY JÚNIOR. PEC 128/2019 - **Reforma tributária: nova PEC cria imposto sobre movimentação financeira e mantém IPI**. 2019. Disponível em: <https://blog.bluetax.com.br/profiles/blogs/pec-128-2019-reforma-tributaria-nova-pec-cria-imposto-sobre-movim>. Acesso em: 02 jun. 2021.

URIBE, Gustavo; ARBEX, Thais. **Reforma tributária deve ser fatiada em pelo menos seis propostas**. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/2021/05/14/reforma-tributaria-deve-ser-fatiada-em-pelo-menos-seis-propostas>. Acesso em: 01 jun. 2021.

LEME, Heládio José de Campos. **O federalismo na constituição de 1988: representação política e a distribuição de recursos tributários**. 1992. 202 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciência Política, Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1992.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da curva de laffer**. Interações (Campo Grande), Campo Grande, v. 20, n. 1, p. 239-255, 21 mar. 2019. Universidade Católica Dom Bosco. <http://dx.doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/inter/a/ttZkLzk7qdnmxZjQL7Yq8Qp/?lang=pt>. Acesso em: 02 jun. 2021.

LIMA, Mateus Ferreira de Almeida *et al.*, uno ou trino: os (possíveis) impactos da pec 45/2019 na descentralização fiscal Brasileira. **Revista Interdisciplinar em Violência e Saúde**, Cajazeiras, v. 1, n. 1, p. 1-12, jan. 2019. Disponível em: <https://editoraverde.org/portal/revistas/index.php/revis/article/view/24>. Acesso em: 01 maio 2021.

LIMA, Rogério de Araújo. **Os artigos federalistas: a contribuição de James Madison, Alexander Hamilton e John Jay para o surgimento do federalismo no Brasil**. Revista de Informação Legislativa. v.48. n.192. p. 125-136, out./dez., 2011.

LIZIERO, L. B. S.; CARVALHO, F. Federalismo e centralização no Brasil: contrastes na construção da Federação Brasileira. **Revista de Direito da Cidade**, v. 10, n. 3, p. 1483-1503, 2018.

LOVATO, Antonio Carlos. Limites constitucionais à efetivação da reforma tributária por emenda constitucional em relação ao pacto federativo e às garantias fundamentais dos contribuintes. **Revista Jurídica da Unifil**, [s. l], v. 2, n. 2, p. 211-224, set. 2018. Disponível em:

<http://periodicos.unifil.br/index.php/rev-juridica/article/view/571>. Acesso em: 02 jun. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004;

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 35<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. **Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988**. In: Encontro Nacional do CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. Anais do XIX Encontro Nacional. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. p. 4210-4225. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 24 maio 2021;

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires. **Curso de direito constitucional**. 7<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Renata. **Reforma tributária fatiada é mesmo possível?**. 2021. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/reforma-tributaria-fatiada-e-mesmo-a-reforma-possivel/>. Acesso em: 01 jun. 2021.

NASCIMENTO, Luciano. **Reforma tributária deve ser fatiada em 3 ou 4 projetos, diz Lira**. 2021. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2021-05/reforma-tributaria-deve-ser-fatiada-em-3-ou-4-projetos-diz-lira>. Acesso em: 01 jun. 2021.

NOGUEIRA, Vanessa Fabiula Pancioni. Efeitos de uma nova constituição no ordenamento infraconstitucional: revogação, inconstitucionalidade superveniente e recepção. **Revista de Direito**, Valinhos, v. 16, n. , p. 7-20, 2009; Disponível em: <https://revista.pgsskroton.com/index.php/rdire/article/view/1964>. Acesso em: 24 maio 2021;

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010;

OLIVEIRA FILHO, R. G. de. Federalismo norte-americano: marco inicial ou desenvolvimento de um pensamento? **Intertemas**. Presidente Prudente. V.14, p. 185-198. Nov. 2009

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: princípios norteadores e propostas em debate. **Novos Estudos Cebrap**, São Paulo, v. 02, n. 37, p. 213, ago. 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/nec/a/SPvDStxHz47863pCGcxWTHN/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 02 jun. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019;

SALVO, Antônio Ernesto de; PERNAMBUCO, Getúlio. Os impactos da Reforma Tributária no setor agropecuário. **Revista de Política Agrícola**, [s. l], v. 2, p. 33-40, jun. 2004. Disponível em: <https://seer.sede.embrapa.br/index.php/RPA/article/view/987>. Acesso em: 01 jun. 2021.

SANTOS, Bruna R. dos. **Reforma Tributária: quais as possíveis mudanças?** 2020. Disponível em: <https://massicano.adv.br/direito-tributario/reforma-tributaria-quais-as-possiveis-mudancas/>. Acesso em: 01 jun. 2021.

SANTOS, José Alencar dos Santos e Priscilla Lopes de Andrade. **A evolução histórica do federalismo brasileiro: uma evolução histórico-sociológica a partir das Constituições Federais**. XXI Encontro Nacional do CONPEDI. 1ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2012, v. XXI

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. **Complexidade Tributária e Evasão Fiscal no Brasil**. XVI Congresso Usp de Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo, p. 1-10, jul. 2019. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/19UspInternational/ArtigosDownload/1682.pdf>. Acesso em: 01 maio 2021.

SARMENTO, Daniel. 21 Anos da Constituição de 1988: a assembleia constituinte de 1987/1988 e a experiência constitucional brasileira sob a carta de 1988. **Direito Público**, Brasília, v. 1, n. 30, p. 7-41, dez. 2009. Disponível em: <https://portal.idp.emnuvens.com.br/direitopublico/article/viewFile/1659/957>. Acesso em: 17 abr. 2021.

SCHWARCZ, Lilia Moritz; STARLING, Heloisa Murgel. **Brasil: Uma Biografia**. Rio de Janeiro: Companhia das Letras, 2015

SENADONOTÍCIAS. **CPMF**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>. Acesso em: 01 jun. 2021.

SINCOVAGA. **Proposta altera sistema tributário para dar autonomia a estados e municípios**. 2020. Disponível em: <https://www.sincovaga.com.br/proposta-altera-sistema-tributario-para-dar-autonomia-a-estados-e-municipios/>. Acesso em: 02 jun. 2020.

SINDIFISCO. Reforma Tributária: **Principais aspectos da PEC 110/2019**. 2020. Disponível em: <https://www.sindifisco.org.br/noticias/reforma-tributaria-principais-aspectos-da-pec-1102019>. Acesso em: 02 jun. 2021.

SOLIMEO, Marcel. **PEC 45/19 – Intenção e realidade**. 2019. Disponível em: <https://dcomercio.com.br/categoria/opinioao/pec-45-19-intencao-e-realidade>. Acesso em: 04 jun. 2021.

STARLING, Heloisa Murgel. **Ser republicano no Brasil: uma história de uma esquecida**. São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012;

TESOURO NACIONAL TRANSPARÊNCIA. **Carga Tributária do Governo Geral: ano de 2020**. ano de 2020. 2020. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>. Acesso em: 05 jul. 2021.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**: volume 1. 61. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020.

THOMAZINI, Beatriz Stinguel. **Federalismo brasileiro: Origem e evolução histórica de seus reflexos na atualidade**. Âmbito Jurídico, 2020. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/federalismo-brasileiro-origem-e-evolucao-historica-de-seus-reflexos-na-atualidade/>>. Acesso em: 19, mar. 2021.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 27, n. 1, p. 1-40, abr. 1997;

VARSANO, Ricardo; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz Costa da; AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim; RAMUNDO, Julio Cesar Maciel. UMA ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DO BRASIL. **Texto Para Discussão Nº 583**, Rio de Janeiro, p. 1-55, ago. 1998. Disponível em: [https://www.gov.br/secretariadegoverno/pt-br/portalfederativo/biblioteca-federativa/estudos/td\\_0583.pdf](https://www.gov.br/secretariadegoverno/pt-br/portalfederativo/biblioteca-federativa/estudos/td_0583.pdf). Acesso em: 01 jun. 2021.

VELLOSO, Carlos. Estado Federal e Estados Federados na Constituição de 1988 : do equilíbrio federativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 187, p. 1-36, jan. 1992. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44969>. Acesso em: 26 maio 2021.