

**AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM  
DISCUSSÃO NO CONGRESSO NACIONAL (PEC  
Nº 45/2019, PEC Nº 110/2019 E PL Nº 3887/2020), A  
FEDERAÇÃO, O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO**

*Oswaldo Santos de Carvalho*<sup>1</sup>

*Carlos Afonso Della Monica*<sup>2</sup>

**Sumário:** 1. Introdução – 2. Federalismo no Brasil: 2.1. Evolução histórica; 2.2. Tipos de federalismo – 3. Federação no Brasil: 3.1. Características; 3.2. Princípio federativo – 4. Propostas de Reforma Tributária: 4.1. Principais aspectos: 4.1.1. Imposto Seletivo – IS; 4.2. Discussão em torno da necessidade de reformulação do sistema infraconstitucional – 5. Considerações finais – Referências.

## **1. INTRODUÇÃO**

Neste artigo, os autores apresentam uma análise sobre a federação e o federalismo no Brasil, com suas principais

---

1. Oswaldo Santos de Carvalho, Advogado, Consultor Tributário, Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP, Bacharel em Ciências Contábeis, Professor do Mestrado do IBET e da Especialização do IBET, COGEAE-PUC entre outros cursos de Pós-Graduação, Consultor-colaborador da FIPE-Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas.

2. Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Especialista em Direito Público pela Escola Paulista de Direito - EPD. Advogado. Juiz da Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. e-mail: cafonsodm@uol.com.br.

características, tendo em vista a correlação desses dois institutos com as propostas de Reforma Tributária que estão mais uma vez em discussão no cenário nacional, especialmente em torno das três propostas legislativas mais recentes, tais sejam as duas Propostas de Emenda à Constituição n° 45 e 110, ambas de 2019, que pretendem uma reformulação ampla nos denominados impostos sobre o consumo e outra, veiculando o Projeto de Lei Ordinária n° 3887/2020, por meio do qual a União apresenta uma proposta de junção de dois tributos que incidem sobre o consumo de sua competência, quais sejam, o PIS e a COFINS, com a enunciação da pretensão de se dar um primeiro passo para a criação de um IVA (Imposto de Valor Adicionado), unificando inicialmente essas duas contribuições de competência da União, por meio da qual se abriria espaço, segundo a exposição de motivos do PLO n° 3887/2020, para num segundo momento haver a adesão de Estados, Distrito Federal e Municípios, que futuramente juntariam os impostos que incidem sobre o consumo de sua competência, respectivamente o ICMS e o ISS, em torno da criação, aí sim, de um IVA de base ampla, nos moldes dos demais IVAs existentes na maioria dos países. Inicialmente, será desenvolvida uma apreciação sobre a evolução histórica do federalismo no Brasil e suas variações que surgiram no decorrer do tempo, até o presente momento.

Posteriormente, será feito um estudo da federação no Brasil, com a análise de suas principais características, com atenção especial para o princípio federativo, que no ordenamento jurídico nacional é dotado de cláusula pétrea. Dito de outro modo, não pode ser objeto de proposta de emenda à Constituição, tendente a aboli-lo, nos termos previstos no art. 60º, § 4º, I, da CF/88. Por derradeiro, se fará uma breve incursão sobre as propostas de Reforma Tributária em discussão no Congresso Nacional, analisando seus principais aspectos, tendo em vista o verdadeiro clamor de vários setores da sociedade sobre a necessidade de reformulação do sistema tributário brasileiro, especialmente no tocante a dotá-lo de maior racionalidade.

## 2. FEDERALISMO NO BRASIL

O Estado federal moderno no mundo surgiu com a Constituição norte-americana de 1787, com a independência das treze ex-colônias britânicas, mediante a agregação dessas 13 unidades políticas independentes. A essa agregação de Estados denomina-se “federalismo por agregação”, que tem como características a repartição constitucional de competências e a autonomia financeira e fiscal, em relação ao poder central e fundamenta-se na descentralização do poder.

No Brasil, o federalismo tem início com a Proclamação da República em 15 de novembro de 1889, por meio da edição do Decreto nº 1, redigido por Rui Barbosa, que foi posteriormente confirmada com a Constituição promulgada em 1891, tendo sido adotada como forma de governo, a República Federativa, constituída na forma de uma união indissolúvel de suas antigas províncias.

Assim, no modelo da República Federativa, os Estados-membros passaram a ser órgãos parciais da Federação, dotados de autonomia, elemento essencial para a configuração do Estado Federal.

Pelo fato de o federalismo no Brasil ter sido dotado de características próprias ao longo do tempo, com variações de maior ou menor autonomia nas diversas Constituições editadas, se faz necessário fazer uma breve análise de sua evolução histórica até os dias de hoje.

### 2.1 Evolução histórica

O federalismo no Brasil se construiu a partir de um Estado unitário que se desmembrou, e não de uma Confederação que se dissolveu, como nos Estados Unidos.

Paulo Bonavides<sup>3</sup> relata que:

---

3. BONAVIDES, Paulo. *O caminho para um federalismo das regiões*. Revista de Informação Legislativa, nº 65, p.118.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

*“O Brasil do século XIX, no tocante à forma de Estado, já se dividia entre unitaristas ferrenhos, presos à inspiração monárquica, e federalistas extremados, que se abraçavam à sugestão do modelo americano, alentando a esperança de implantá-lo entre nós por via de uma solução republicana, como efetivamente veio a acontecer, desde que Rui Barbosa, um moderado, aderindo à causa, lavrara o projeto de Federação decretado pelo Governo Provisório.”*

Somente após a Proclamação da República de 1889, é que as 20 províncias então existentes, se transformaram em Estados, e, dessa forma, o Brasil deixou de ser um Estado unitário, e passou a ser um Estado federal.

No período de 1889 a 1930, prevaleceu o pensamento de que poderia existir no Brasil um federalismo “à americana”, ou seja, com pouca competência da União e ampla autonomia dos Estados-membros.

Ocorre que o Brasil adotou em 1891, o federalismo denominado de 1º grau, que considerou a existência da União e dos Estados-membros como entes federativos.

Adotou-se a forma de federalismo dual ou dualista, em que as duas esferas de governo comportam-se de maneira individual, como órgãos isolados, existindo uma forte separação das competências dos entes federativos, onde os Estados detêm ampla autonomia.

Dessa forma, a Constituição de 1891 consagrou o federalismo dual ou dualista, *a priori*, com a ampla autonomia dos Estados.

No período de 1930 a 1945, surgiu a Constituição de 1934, que adotou o federalismo cooperativo com uma tendência centrípeta, sendo que posteriormente, com a Constituição de 1937, passa-se a ter um federalismo nominal, por conta da absoluta concentração de poder na União (Poder Executivo ditatorial próprio do regime político que concebeu a Carta Constitucional de 1937, denominado Ditadura Vargas).

Em 1946, com a retomada da democracia, é proclamada uma nova Constituição, em que se reafirma o federalismo cooperativo, com a divisão tripartida das competências, com

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

a inclusão dos Municípios, que são muito fortalecidos, com uma maior autonomia, sendo que também há o aumento da competência da União.

O Brasil abandona o federalismo dual ou dualista e passa daí a adotar o federalismo cooperativo.

Em 1967, novamente foi adotado o federalismo nominal, com a total concentração dos Poderes na União, concebendo-se o federalismo de integração, com a obsessão pela segurança nacional e concentração dos poderes nas mãos de poucos.

Em 17 de outubro de 1969, foi outorgada a Emenda Constitucional nº1, que alterou formalmente a Carta anterior, e passou a ser materialmente, uma nova Constituição.

A Constituição Federal de 1988, com a retomada do regime democrático, passou a considerar a Federação como cláusula pétrea (artigo 60, §4º, I) e novamente foi implantado o federalismo cooperativo, sendo ampliado o rol de competências comuns e concentradas dos entes federativos, com a ideia de que passem a atuar conjuntamente.

O Brasil passa a adotar um federalismo de cooperação equilibrado ou de equilíbrio, acolhendo conceitualmente o princípio da simetria, para que se harmonize as regras e as estruturas que formam o sistema nacional e os sistemas estaduais.

Helena Taveira Torres<sup>4</sup> entende que: “*O federalismo brasileiro é formado pela união indissolúvel de estados, distrito federal e municípios, fundado na descentralização, enquanto medida de aproximação dos entes estatais às necessidades das pessoas e eficiência administrativa.*”

A partir de 1988, com a nova Carta, se busca uma tendência de equilíbrio na atribuição de poderes e competências aos entes tributantes. Ademais, a autonomia dos entes locais, tem por base a auto-organização, o autogoverno e a autoadministração.

---

4. TORRES, Helena Taveira. *Direito constitucional financeiro*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014, p.257.

Dessa forma, o princípio da descentralização administrativa, política e financeira da Federação, na Constituição Federal de 1988, buscou atribuir maior força aos Estados e aos Municípios, que passam a ter uma maior independência e autonomia. De se considerar que a Constituição Federal de 1988, pretendeu instituir um federalismo cooperativo e de equilíbrio, coerente com um modelo de Estado Democrático de Direito.

## 2.2 Tipos de federalismo

Neste tópico, se analisará os principais tipos de federalismo e suas características mais relevantes.

O federalismo por **agregação ou centrípeto** consiste na união de Estados que abrem mão de sua independência, e até mesmo de sua soberania, para constituir um único Estado, ou seja, quando a Federação resulta da união de Estados já existentes, como ocorreu nos Estados Unidos, na Alemanha e na Suíça.

Também existe o federalismo por **desagregação ou centrífugo**, quando um Estado unitário, reconhece autonomia às suas subdivisões territoriais, dando a elas autonomia e competência, como ocorreu no Brasil.

Importante destacar o federalismo **dual ou dualista** que é marcado pela forte separação das competências dos entes federativos, sendo que prevalecem as competências privativas ou exclusivas de cada ente federativo, sobre as comuns ou concorrentes.

Esse é o tipo original de federalismo, em que há uma repartição horizontal de competência, acompanhada de uma previsão de tributos próprios.

Já o federalismo **cooperativo**, traz a necessidade de os Estados trabalharem de forma harmônica e conjuntamente com o governo central, para a solução dos problemas. Este modelo de federalismo tem como premissa a existência de uma crescente cooperação administrativa e financeira entre a União e os Estados, e os Municípios no caso brasileiro. De se destacar o federalismo **simétrico**, em que todos os entes

federativos têm idêntico tratamento, e o federalismo **assimétrico**, em que pode haver um tratamento diferenciado, por parte do poder central, aos demais entes federativos.

Tem-se também o federalismo **de 1º grau**, quando há dois níveis de entes federativos (União e Estados), e o federalismo de **2º grau ou trino**, em que três são os níveis de poder quanto aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

O federalismo **de integração** é aquele utilizado durante um regime ditatorial, em que há uma concentração de poderes na União (Poder Executivo).

O federalismo **de equilíbrio** é aquele que tenta equilibrar a repartição de competências entre os entes federativos.

Nos dizeres de Nelson de Freitas Porfírio Júnior<sup>5</sup>, “A meta do federalismo é atingir uma situação em que exista equilíbrio da população, riqueza, território e poder entre os diversos entes autônomos.”

Atualmente, pode se afirmar que o Brasil adota um federalismo por desagregação ou centrífugo, assimétrico, de 2º grau ou trino, cooperativo e de equilíbrio.

### 3. FEDERAÇÃO NO BRASIL

A palavra federação vem do latim *foedus*, que significa pacto, aliança. A Federação é a união de seus entes, tendo cada um sua parcela de autonomia.

Amaro Cavalcanti<sup>6</sup> ensina que: “A *Federação Brasileira é o regimen livre e democrático, que os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, estabeleceram, decretaram e promulgaram,- pela Constituição de 24 de fevereiro de 1891.*” (*grafia original da época*).

5. PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. *Federalismo, tipos de Estado e conceito de estado federal*. In: *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 10.

6. CAVALCANTI, Amaro. *Regime Federativo e a República Brasileira*. Brasília, UNB, 1983, p.126.



Para que haja um Estado Federal, são necessárias a rigidez constitucional e a existência de um órgão constitucional incumbido do controle de constitucionalidade das leis.

Geraldo Ataliba<sup>7</sup> ensina que: “A federação é, assim, uma decorrência necessária no sistema brasileiro, do próprio regime republicano.”

Na Federação brasileira, os Estados-membros e os Municípios não são soberanos, mas reciprocamente autônomos, posto que o papel soberano é exercido pela União. Para Esther Bueno Soares<sup>8</sup>, “Federação é a reunião de vários Estados, congregados pela União. São autônomos política e administrativamente.”

Na Federação, a Constituição federal é soberana e os Estados federados são autônomos, nunca soberanos, por isso, a Federação é a forma de Estado, cujo objetivo é manter reunidas as autonomias regionais.

### **3.1 Características da federação: A atual Carta Magna, manteve o regime federativo, reconhecendo a igualdade jurídica entre os entes políticos (União, Estados e Distrito Federal e Municípios), sendo que todos eles encontram suas normas de validade no próprio Texto Constitucional.**

Para que uma Federação exista, se faz necessário que se tenha uma Constituição rígida e que os poderes do Estado derivem do Texto Constitucional.

Michel Temer<sup>9</sup>, indica como elementos tipificadores do federalismo, (i) a descentralização política ou repartição

---

7. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, p.44.

8. SOARES, Esther Bueno. *União, Estados e Municípios*. In: Por uma nova federação. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, p.77.

9. TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 22ª edição – 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.67-70.



constitucional de competências, (ii) a participação da vontade dos Estados (ordens jurídicas parciais) na vontade nacional (ordem jurídica central), (iii) a possibilidade de autoconstituição, e, (iv) a existência de um órgão constitucional incumbido do controle de constitucionalidade das leis.

Em uma Federação, o poder político é compartilhado pela União e pelas unidades federativas, sendo a Constituição, responsável pela distribuição das competências federativas.

A forma federativa de Estado, prevista na Constituição Federal de 1988, é voltada para o controle das funções do Estado, ou seja, ela traz a descentralização administrativa, fiscal e política, além da separação dos poderes.

No modelo de Estado federal, temos a descentralização da capacidade legislativa, em que é repartida entre as unidades federativas a competência para criação das leis, dessa forma, a Constituição Federal delimita o campo de atuação dos entes federativos, que terão autonomia política, fiscal e administrativa.

Para Roque Antonio Carrazza<sup>10</sup>:

“... a autonomia constitucional dos Estados-membros não é absoluta, mas relativa. A Constituição Federal, como já acenamos, limita a faculdade constituinte dos mesmos, mediante a repartição de competências entre a ordem jurídica parcial central (a União) e as ordens jurídicas parciais periféricas (os Estados federados). Os Estados federados devem, necessariamente, observar estas competências.”

O Texto Constitucional de 1988, previu a repartição constitucional de competências, que faz parte do pacto federativo, e, portanto, está incluída dentro das cláusulas pétreas, sendo insuscetível de abolição por parte do constituinte derivado.

Na Federação, o poder político é compartilhado pela União e pelas unidades federadas, sendo que a Federação

---

10. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p.124.

deve ter um órgão que seja representante dos Estados-membros, no caso do Brasil, esse órgão é o Senado Federal, que junto da Câmara dos Deputados, que traz os representantes eleitos pelo povo, formam o Congresso Nacional.

Sobre a rigidez constitucional, o modelo federativo impõe o controle de constitucionalidade das leis, que no Brasil é exercido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que é considerado o guardião da Constituição Federal.

### 3.2 Princípio federativo

A Constituição Federal de 1988, atribuiu especial relevo ao princípio federativo, vedando a hipótese de dissolução do pacto federativo, atributo constitucional que não pode ser olvidado pelo constituinte derivado, diante de eventual possibilidade de ocorrer uma reforma constitucional por proposta de emenda constitucional, que mais uma vez volta à tona no cenário nacional, como tem ocorrido intermitentemente desde 1993, cinco anos após a promulgação da Carta de 1988, com diversas edições de Propostas de Reforma Constitucional Tributária. Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup>, ensina que “*tanto o princípio republicano quanto o princípio federativo são os alicerces necessários da presente formação do Estado brasileiro.*”

O princípio federativo, como sobredito, é considerado cláusula pétrea pelo atual Texto Constitucional, sendo um dos princípios básicos informadores do direito brasileiro.

De se registrar que o princípio federativo está endereçado aos legisladores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e expressa a autonomia recíproca dos entes políticos, além de ser também e especialmente uma fonte de direitos e garantias individuais.

A configuração do princípio federativo, essencialmente, depende da conjunção de forças de seus componentes, no

---

11. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 7ª edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2018, p. 301.

caso do Brasil, da atuação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que devem se equilibrar, conformando o pretendido pacto federativo. A respeito, Ricardo Lodi Ribeiro<sup>12</sup> assim se manifesta:

“... o atendimento ao princípio federativo dá-se pelo difícil equilíbrio da dimensão vertical deste, com a contenção do Poder Central perante a autonomia local, com o seu aspecto horizontal, a partir da fixação de regras nacionais uniformizadoras e harmonizadoras que impeçam ou dificultem que o abuso no exercício da autonomia local cause prejuízo aos demais entes federativos da mesma ordem.”

O princípio federativo, implica para o sistema tributário, numa divisão de competências para instituição e arrecadação dos tributos, dentro daquilo que foi estatuído na Constituição Federal de 1988, que prevê regras para a distribuição de receitas tributárias.

Dessa forma, o princípio federativo, além de ser cláusula pétrea prevista na Constituição Federal e de ser um princípio informador do direito, é um atributo de alta densidade axiológica, verdadeiro valor constitucional, pois visa um fim basilar para a construção de uma federação harmônica e equilibrada, tendo forte graduação hierárquica, tornando-se verdadeira base fundante do ordenamento como um todo. Ademais, apresenta um valor inalienável no âmbito constitucional que está sintetizado na autonomia dos Estados-membros, já que se ocorrer qualquer ofensa a ele, haverá uma violação, que deverá ser combatida e afastada, em defesa da Federação.

#### **4. PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA**

No Brasil, mais uma vez vem sendo amplamente discutida a necessidade de uma Reforma Tributária, a fim de que seja alterado o atual modelo do Sistema Tributário Nacional,

---

12. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo fiscal nos 30 anos da constituição de 1988*. In: *Federalismo (s) em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019. P. 358.

argumentando os formuladores das três propostas atuais adiante tratadas, que as iniciativas contemplem o anseio de concepção de um sistema mais justo e que minimize as distorções econômicas existentes com relação a arrecadação dos tributos, procurando ter em vista, segundo os autores dos projetos, um sistema tributário mais eficiente, seguro, simples e transparente, conforme constante da exposição de motivos dos respectivos anteprojetos de alteração legislativas. Hoje, estão em tramitação no Congresso Nacional 03 (três) propostas de Reforma Tributária, mais especificamente, o Projeto de Emenda Constitucional nº 45/2019, de iniciativa da Câmara dos Deputados, o projeto de Emenda Constitucional nº 110/2019, proposta no âmbito do Senado Federal e o Projeto de Lei nº 3887/2020, concebido pelo Ministério da Economia, portanto, de iniciativa da União. Não se pode perder a atenção de que os três projetos como adiante será melhor detalhado, tratam de propor reformulação no sistema tributário, se restringindo, porém, à alterações nos tributos que incidem sobre o consumo, portanto, tratando de propostas de alterações nos denominados “tributos indiretos”, não incursionando por vertentes que alcancem a alteração da tão criticada regressividade do sistema tributário brasileiro em relação aos dos demais países desenvolvidos ou em desenvolvimento, que exigiria também uma reformulação nos chamados “tributos diretos”.

Trata-se, portanto, de propostas que pretendem corrigir distorções nos impostos que gravam o consumo, aliás, classificação essa criada pela ciência econômica.

O presente texto tem como objetivo traçar uma conexão entre o princípio federativo e as discussões acerca das propostas de reforma tributária, porém, de outro lado, é necessário que se diga, ainda que de forma sucinta, que um tema tão sensível para o país como o da Reforma Tributária, pelo impacto que determina sobre toda a sociedade, notadamente na carga tributária e no preço dos produtos e serviços que a população consome, exige que os agentes de todos os setores envolvidos, diretamente, ou por meio de seus legítimos representantes,

participem efetivamente de todo o processo de discussão das pretendidas reformulações, para que tenham informações e um diagnóstico seguro dos impactos que trarão eventual aprovação de qualquer dos projetos de Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional.

A busca pela melhoria e simplificação do sistema tributário interessa a toda sociedade, disso não se tem dúvidas, daí o aparente consenso em torno da necessidade da reformulação do sistema tributário nacional, todavia, qual a melhor proposta de reforma a ser levada em frente no Congresso Nacional?

Dadas as muitas divergências que afloram quando cada interessado se aprofunda sobre a análise de cada uma das três propostas em tramitação, fica claro que todas elas estão a exigir aperfeiçoamentos, impondo-se a recomendação de reflexões de todos os segmentos representativos da sociedade, privado e público, para que os debates no Congresso Nacional contemplem os ajustes necessários, no sentido de que eventual reformulação que venha ser levada à efeito atinja seu objetivo maior, tal seja, um sistema mais racional, equilibrado, neutro e justo, atinando para o primado do pacto federativo de um lado, e de outro, mire no respeito a outros princípios não menos caros, tais sejam, especialmente o da neutralidade da tributação, simplificação, eficiência e da segurança jurídica, contemplando, enfim, os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, do cidadão, do consumidor, que ao fim, e ao cabo, são os efetivos destinatários da ordem jurídica tributária.

#### **4.1 Principais aspectos**

O projeto de Emenda Constitucional nº 45/2019, traz a ideia da criação de um novo imposto, em substituição a cinco tributos hoje existentes que seriam extintos, o IPI, PIS, COFINS, ICMS, ISS. A proposta é a de que o novo IBS tenha como fato impositivo tributário a realização de um negócio jurídico oneroso, no desenvolvimento da atividade econômica, de forma que alcance todos os negócios jurídicos que tenham por objeto operações com bens e serviços.

Já a PEC nº 110/2019, indica que com a criação do IBS, seriam extintos os seguintes tributos: IPI, PIS, COFINS, ICMS, ISS, IOF, CSLL, Cide-combustíveis e salário-educação.

Em relação à proposta do governo federal, com o Projeto de Lei Ordinária - PLO nº 3887/2020, a União pretende criar uma contribuição social sobre bens e serviços (CBS), juntando os atuais PIS e a COFINS, adotando-se uma alíquota de 12%, em substituição às alíquotas atuais das duas contribuições. A CBS (Contribuição de Bens e Serviços) seria criada, segundo a exposição de motivos de referido PLO, nos moldes de um IVA, ou seja, uma nova forma de tributar o consumo, de forma que as empresas pagariam o tributo sobre o valor que elas agregariam ao produto ou serviço, com a recuperação plena dos créditos incidentes sobre as operações anteriores.

A equipe econômica do governo federal apregoa que a criação da CBS, segundo ela, um IVA federal, pode ser um primeiro passo para se ter no Brasil um IVA moderno, pelo qual, subsequentemente os demais impostos sobre o consumo dos Estados, Distrito Federal e Municípios, poderiam a ele se agregar, caminhando para um IVA amplo, como existente na maioria dos países.

No caso do IBS, Imposto sobre Bens e Serviços, imposto a ser criado pelas PECs nº 45 e 110, o mesmo seria um tributo de caráter nacional, cuja gestão seria dividida pelos três níveis de governo, de forma que, em paralelo às discussões das temáticas relacionadas ao compartilhamento da legislação, da fiscalização e da arrecadação, haverá que ser estabelecida também a disciplina, em âmbito nacional, por meio de lei complementar, de um novo modelo de contencioso administrativo tributário aplicável ao novo imposto.

Nessa medida, não poderá ser desperdiçada a oportunidade para se construir um novo sistema processual administrativo para o contencioso tributário, mais funcional e eficiente, alicerçado nos caros princípios constitucionais que informam a matéria e que reduza o alto índice de litigiosidade e demasiado custo de conformidade dos contribuintes hoje existentes.

#### 4.1.1 Imposto Seletivo – IS

As duas Propostas de Emenda à Constituição, PECs nº 45 e 110, ambas de 2019, criam um Imposto Seletivo, com finalidade extrafiscal, com diferenças substanciais entre as duas propostas, motivo pelo qual entende-se necessária uma apreciação dessa pretendida nova exação tributária ser melhor elucidada nas duas Propostas de Emenda à Constituição.

A PEC nº 45 apresenta o acréscimo do inciso III ao art. 154 da CF, instituindo o Imposto Seletivo (IS), de competência da União, assim transcrito:

“Art. 154

(...)

*III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.”*

A exposição de motivos da PEC 45 consigna que o Imposto Seletivo (IS), incidirá “sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. A incidência do Imposto Seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações”.

A proposta original da PEC nº 45, repise-se, deixa para lei complementar o papel de discriminar os bens e serviços sobre os quais incidirão o Imposto Seletivo.

O conjunto dos Estados e o Distrito Federal, ofereceram a Emenda Aglutinativa nº 192 ao Projeto original da PEC nº 45, por meio do qual, no tocante ao Imposto Seletivo, propõem que o novo IS, incida sobre: cigarros, bebidas alcoólicas, armas e munições, portanto, sobre um rol taxativo já previsto antecipadamente na Constituição, cabendo à Lei Complementar, apenas determinar a regulamentação do novo imposto, conferindo-se previsibilidade quanto aos setores de atividade



econômica que seriam alcançados pela tributação do Imposto Seletivo, ao contrário da PEC original, que deixa ao alvedrio do legislador complementar, a definição do rol de bens e serviços que poderiam ser alcançados pela nova incidência.

A PEC nº 110 também prevê a instituição de um Imposto Seletivo, de competência da União para incidir sobre “operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, a que se refere o art. 21, XI, da CF/88, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos”.

A exposição de motivos da PEC assevera que o Imposto Seletivo federal, incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. A incidência do Imposto Seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações.

Observe-se que o texto original da PEC 110 traz uma preocupação do setor produtivo em relação à criação desse novo imposto, na medida em que já prevê na PEC um grande leque de insumos de toda economia, sobre os quais recairão a incidência do IS, o que provocaria aumento da cumulatividade tributária e elevaria sobremaneira, os custos de produção de diversas cadeias produtivas, já que o mesmo seria de incidência monofásica, sem a recuperação de créditos incidentes nas operações anteriores.

Todavia, a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, constituída para apreciar a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, por meio de seu Relator, emitiu Parecer, conferindo proposta de nova redação ao projeto original:

“Art. 154

(...)

*III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos, vedada a incidência que onere insumos da cadeia produtiva.”*

O Relator de referida Comissão senatorial consignou em sua exposição de motivos que “é preciso garantir na PEC que o Imposto Seletivo não incida sobre insumos da cadeia produtiva, o que provocaria aumento da cumulatividade e elevaria os custos de produção. O Imposto Seletivo deve se restringir apenas a bens finais com externalidades negativas e que, por isso, se deseja desestimular o consumo, como é o caso de cigarros e bebidas alcoólicas”.

Observe-se, porém, que assim como a PEC 45, na PEC 110 o papel de dispor sobre os itens alcançados pela incidência do IS, será exercido por meio de lei complementar, não se garantindo, *a priori*, quais os bens e serviços que sofreriam a incidência de tal imposto, deixando tal papel para o legislador complementar.

Percebe-se uma convergência entre as duas propostas de reforma tributária, no sentido de se criar um Imposto Seletivo, com externalidade negativa, porém, com o dilema sobre que bens e serviços referido imposto iria incidir, no caso das redações originais da PEC n° 45.

Já na proposta original da PEC n° 110, o Imposto Seletivo se encontra definido quanto à sua abrangência, porém, com uma vasta amplitude, reafirme-se, alcançando insumos essenciais das cadeias produtivas, chegando a prever a incidência até mesmo sobre a energia elétrica, telecomunicações e produtos de petróleo e lubrificantes, o que, como sobredito, compromete sobremaneira os custos de produção das empresas, na medida em que incidiriam monofasicamente, determinando uma cumulatividade excessiva de tributo na cadeia produtiva.

#### **4.2 Discussão em torno da necessidade de reformulação do sistema infraconstitucional**

Com as propostas de Reforma Tributária sendo amplamente discutidas, surge a questão de que se aprovada uma delas, será criado um novo tributo, o imposto sobre bens e serviços (IBS), e nesse caso, será necessária a reformulação do sistema

infraconstitucional, a fim de operacionalizar a nova exação tributária. Ademais, como já referido, será necessária uma remodelação também do Processo Administrativo Tributário para tratar desse novo imposto, com o estabelecimento de normas gerais com os critérios de adoção do novo tributo para todos os entes políticos tributantes, sendo que o instituto capaz de disciplinar todas essas mudanças que surgirão com a aprovação da Reforma Tributária, será a lei complementar. A lei complementar caracteriza-se por ser um instituto introdutório de normas que possui características diferentes de outras espécies normativas previstas no Texto Constitucional, pois retiram diretamente da Constituição Federal, o seu fundamento de validade.

Outro aspecto relevante é que a lei complementar tributária tem seu âmbito de atuação delimitado pela Constituição Federal, por isso, são matérias que o legislador constituinte reservou para serem aprovadas de uma forma mais rígida. Em matéria tributária, a lei complementar tem a função de introduzir no ordenamento jurídico, as normas gerais de direito tributário, a fim de evitar os conflitos de competência entre os entes políticos tributantes e para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Assim, a lei complementar que tratará da introdução do novo tributo IBS, caso venha a ser aprovada a Reforma Tributária, deverá se submeter às balizas e aos limites previstos no Texto Constitucional, além de estreita obediência ao princípio federativo, postulado basilar do ordenamento jurídico vigente.

A nova lei complementar deverá indicar como o novo imposto será fiscalizado pelos entes federativos, mencionar como serão os órgãos de julgamento e a qualidade do novo contencioso administrativo, que deve respeitar, entre outros, os princípios do contraditório, do devido processo legal e da razoável duração do processo.

Dessa forma, a par de se discutir a necessidade de uma Reforma Tributária no Brasil, deve se atinar para a ulterior e respectiva reforma no sistema infraconstitucional, com a

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

aprovação de uma lei complementar para regular as mudanças trazidas pela Reforma Tributária, além de serem traçadas as diretrizes legais que devem ser seguidas por todos.

Ademais, deve ser analisado o fato das duas PECs preverem um período de transição para o novo modelo tributário, que será apresentado e a forma de convivência entre o modelo atual e o novo modelo.

A se falar em transição, apresenta-se a seguir, uma síntese dos modelos de transição nas propostas para reforma do sistema tributário, contempladas nas PECs 45, 110 e PLO 6887.

### PEC 45:

A transição total do sistema vigente para a nova sistemática está prevista para perdurar por cinquenta anos, tendo sido apresentadas algumas Emendas à PEC para reduzir tal período de convivência entre o sistema tributário atual e o concebido pela PEC.

### Transição na sistemática de cobrança dos tributos:

Nos primeiros dois anos de implantação, será fixada uma alíquota a título de teste, de 1% (um por cento), com a mesma base de incidência do IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, após, um período de oito anos, quando os atuais tributos são substituídos pela nova contribuição, a razão de 1/8 (um oitavo) ao ano, podendo os entes subnacionais alterar as alíquotas dos impostos a serem substituídos.

### Transição na sistemática de partilha dos recursos:

O prazo de transição previsto é de cinquenta anos. Nos primeiros vinte anos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberão, através do sistema de compensação:

- i) o valor equivalente a redução da receita dos tributos – ICMS ou ISSQN, em decorrência da sua extinção;
- ii) o valor equivalente do aumento ou redução da receita dos tributos, em decorrência das alterações de alíquotas de competência de cada ente subnacional;

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

- iii) superávit ou déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que será distribuído proporcionalmente pelas regras de partilhas do novo IBS, respeitando o princípio de destino, mediante apuração de débitos e créditos.

A partir do vigésimo primeiro ano, a parcela equivalente à redução do ICMS e ISSQN (item i), será reduzida em 1/30 (um trinta avos) ao ano, passando a receita a ser distribuída, segundo o princípio de destino.

PEC 110:

A transição total do sistema vigente para a nova sistemática prevê a duração por quinze anos.

Transição na sistemática de cobrança dos tributos:

No primeiro ano de implantação, será fixada uma alíquota a título de teste, de 1% (um por cento), com a mesma base de incidência do IBS, após, a transição dura cinco anos, sendo os atuais tributos substituídos a razão de 1/5 (um quinto) ao ano, vedado aos entes subnacionais a alteração de alíquotas dos impostos a serem substituídos.

Transição na sistemática de partilha dos recursos:

O prazo de transição previsto é de quinze anos. A partir da criação dos novos impostos, cada ente federativo (União, cada Estado, Distrito Federal e cada Município), receberá parcela das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos; após a implementação definitiva do novo sistema de cobrança, prevista para durar 5 anos, a regra retro descrita é progressivamente substituída pelo princípio de destino, à razão de um décimo ao ano.

PL 3887 (CBS):

A transição total do sistema vigente para a nova sistemática duraria seis meses.

Transição na sistemática de cobrança dos tributos:

O Projeto de Lei prevê um período de transição de seis meses e nesse período, continuam válidas as regras vigentes do PIS/COFINS e após a aprovação do projeto de lei, a cobrança da CBS – Contribuição de Bens e Serviços, dar-se-á no primeiro dia do sexto mês após a data da publicação da Lei.

Os créditos existentes dos tributos extintos – PIS/COFINS, poderão ser utilizados na forma de compensação ou restituição.

Transição na sistemática de partilha dos recursos:

Valem as regras acima, após a aprovação e publicação da Lei, o novo sistema entra em vigor no primeiro dia do sexto mês da data de sua publicação, valendo as regras atualmente em vigor, até o último dia do mês anterior a vigência da nova Lei.

Diante do exposto até aqui, observa-se que há ainda um longo caminho a ser percorrido, até que se chegue a um bom termo sobre qual a melhor proposta de Reforma Tributária que deve ser aprovada no Brasil, para o aperfeiçoamento do Sistema Tributário Nacional, e posteriormente a essa fase, ainda precisa ser discutida e implementada a reforma do sistema infraconstitucional, a fim de viabilizar, por meio de lei complementar, as necessárias modificações, de forma harmônica entre os entes tributantes, sempre respeitando o pacto federativo, cláusula pétrea do ordenamento jurídico brasileiro, como discutido até aqui.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado Federal surgiu com a Constituição norte-americana de 1787, com a independência das 13 ex-colônias britânicas, mediante a agregação desses 13 Estados independentes.

No Brasil, o federalismo teve início com a Proclamação da República em 15 de novembro de 1889, em que os Estados-membros passaram a ser órgãos parciais da Federação com autonomia.

O federalismo no Brasil se construiu, a partir de um Estado unitário que se desenvolveu, sendo que depois de toda

evolução histórica, a Constituição Federal de 1988, estabelece a Federação como sendo uma cláusula pétrea (art. 60, §4º, I), e reimplantou o federalismo cooperativo, com a ampliação de competências comuns e concentradas dos entes subnacionais.

Com a adoção do princípio da descentralização administrativa, política e financeira da Federação, foi conferida maior força aos Estados e Municípios, que passaram a ter uma maior autonomia.

Atualmente, o Brasil pode ser caracterizado como sendo modelo de federalismo por desagregação ou centrífugo, assimétrico, de 2º grau ou trino, cooperativo e de equilíbrio.

A Federação é a união de Estados, tendo cada um, uma parcela de autonomia, reservada à União o desempenho da soberania estatal.

Para que haja um Estado Federal, são necessárias a rigidez constitucional e a existência de um órgão constitucional incumbido do controle de constitucionalidade das leis.

Os elementos tipificadores do federalismo são: (i) a descentralização política ou repartição constitucional de competências, (ii) a participação da vontade dos Estados (ordens jurídicas parciais) na vontade nacional (ordem jurídica central), (iii) a possibilidade de autoconstituição, e, (iv) a existência de um órgão constitucional incumbido do controle de constitucionalidade das leis.

O princípio federativo é considerado cláusula pétrea pelo Texto Constitucional, além de ser um dos princípios fundantes do direito brasileiro.

A Constituição Federal previu a repartição constitucional de competências, que faz parte do pacto federativo e está incluída dentro das cláusulas pétreas, sendo insuscetível de modificação pelo constituinte derivado.

De se registrar que o princípio federativo está endereçado aos legisladores da União, dos Estados e do Distrito Federal,



e dos Municípios, e expressa a autonomia recíproca dos entes políticos.

Ademais, o princípio federativo apresenta um valor inalienável no âmbito constitucional que está sintetizado na autonomia dos Estados-membros, sendo que sua eventual violação deve ser combatida, em defesa de Federação.

Hoje, no Brasil, vem sendo amplamente discutida três propostas de Reforma Tributária que estão em tramitação no Congresso Nacional, que são a PEC nº 45/2019, a PEC nº 110/2019 e o PL nº 3887/2020.

A PEC nº 45/2019, traz a ideia de criação de um novo imposto sobre bens e serviços (IBS), de caráter nacional, com gestão compartilhada entre todos os entes federativos, devendo ser uniforme em todo o território nacional, com a garantia da autonomia dos entes federativos, com relação à fixação da alíquota, por meio de lei ordinária.

Com a criação do IBS, seriam extintos os seguintes tributos: IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.

A PEC nº 110/2019, também prevê a criação de um IBS sobre as operações com bens e serviços específicos, que substituiria os seguintes tributos: IPI, PIS, COFINS, ICMS, ISS, IOF, CSLL, Cide-combustíveis e Salário-educação.

Já a proposta do Governo, PL nº 3887/2020, estabelece a criação da contribuição social sobre bens e serviços (CBS), com uma alíquota de 12%, que seria uma nova forma de tributar o consumo, feita nos moldes de um IVA. Em sendo aprovada a Reforma Tributária, com a criação de um novo tributo, será necessária a reformulação do sistema infraconstitucional, além de uma remodelação do atual Processo Administrativo Tributário contencioso.

A lei complementar é o instituto capaz de disciplinar todas essas mudanças que surgirão com a aprovação de eventual Reforma Tributária, e deverá trazer em seu seio as diretrizes legais a serem seguidas, como os parâmetros do novo tributo,

a forma como será fiscalizado, como serão os órgãos de julgamento e a qualidade do novo contencioso administrativo.

Ademais, deve ser levada em conta a possibilidade de haver um período de transição para o novo modelo tributário e a forma de convivência entre o modelo atual e o novo modelo.

Portanto, será longo o caminho a ser percorrido para que se tenha a melhor proposta de Reforma Tributária aprovada, objetivando o aperfeiçoamento do Sistema Tributário Nacional, sendo que depois de superada essa fase, deve ser implementada a reforma do sistema infraconstitucional, a fim de viabilizar, por meio de lei complementar, as modificações ocorridas, de forma harmônica entre os entes federativos, sempre respeitando o pacto federativo, cláusula pétrea prevista na Constituição brasileira.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: 23ª edição. Capítulo 3 (Sistema Constitucional).

\_\_\_\_\_. *O caminho para um federalismo das regiões*. Revista de Informação Legislativa, n. 65.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 7ª edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

CAVALCANTI, Amaro. *Regime Federativo e a República Brasileira*. Brasília, UNB, 1983.

COSTA, Alcides Jorge. *Aspectos constitutivos de uma federação e a realidade brasileira*. Revista de Direito Tributário nº 121. São Paulo: Malheiros, 2013.

FRANCO, Afonso Arinos de Melo. *Curso de direito constitucional brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 5ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

MOREIRA, André Mendes. *O modelo de federalismo fiscal brasileiro*. In: *30 anos da constituição federal e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. Noeses, 2018.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. *Federalismo, tipos de Estado e conceito de estado federal*. In: *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo fiscal nos 30 anos da constituição de 1988*. In: *Federalismo (s) em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019.

SOARES, Esther Bueno. *União, Estados e Municípios*. In: *Por uma nova federação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 22ª edição – 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014.

TORRES, João Camilo. *A formação do federalismo no Brasil*. Brasília: Câmara dos Deputados, Ed. Câmara, 2017.