

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO: SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A NECESSÁRIA
REFORMA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

*30 YEARS OF THE FEDERAL CONSTITUTION: NATIONAL TAX SYSTEM AND THE
NECESSARY REFORM ON THE SALES TAX*

Eduardo Maneira¹;

Daniel Serra Lima.²

Resumo: O Brasil é constituído por uma federação assimétrica, com muitas desigualdades regionais, faltando a coordenação da União para ações que promovam a isonomia entre todas as regiões. Essas desigualdades são a grande causa da Guerra Fiscal e afrontam a própria ideia de federação, que busca sempre a cooperação – e não a competitividade – entre os seus entes. A Guerra Fiscal jamais seria uma saída crível para Estados e Municípios, não fosse a opção do Constituinte de 1988 pela descentralização das rendas tributárias mediante atribuição de competência legislativa aos Estados e Municípios. Diante desse quadro desalentador e especialmente da crise econômica que assola o país, os debates sobre a necessidade de uma reforma tributária vêm sendo reavivados. A reforma ideal deveria reunir os tributos sobre o consumo – ICMS, IPI, ISS, bem como o PIS e a COFINS – em um único imposto – o IVA nacional. Esse novo imposto deveria seguir os moldes do atual ICMS, ou seja, um imposto verdadeiramente não-cumulativo sobre o consumo, adotando a sistemática do crédito financeiro. Simplificaria e daria maior eficiência ao sistema, poderia diminuir a carga tributária e praticamente eliminaria a guerra fiscal.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional. Guerra Fiscal. Reforma Tributária. IVA.

Abstract: Brazil is constituted by an asymmetric federation, with regional inequalities, lacking the coordination of the Union for a promotion an equality between all the regions. These inequalities are a great cause of the Fiscal War, and the deterioration of the idea of federation, which always seeks cooperation – not competitiveness – between its entities. The Fiscal War is the only way the States and Municipalities can survive among this scenario, because the Constitution of 1988 decided to decentralize the rents charged through the legislative competence of States and Municipalities. In this context and considering specially the economic crisis in Brazil, debates about the importance of tax reform are to be renewed. An ideal tax reform should assemble the taxes on consumption – ICMS, IPI, ISS, as well as PIS and COFINS – in a single tax, the national VAT. This new tax should follow the general rules that shape currently the ICMS, that is a non-cumulative tax on consumption, but granting the systematic of the financial credit. This would simplify and grant more efficiency to the National Tax System and consequently reduce or eliminate the

¹ Professor Associado de Direito Tributário da Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Conselheiro da OAB/RJ. Advogado.

² Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado.

Tax War.

Keywords: National Tax System. Fiscal War. Tax reform. VAT.

1. INTRODUÇÃO

Em 05 de outubro de 2018, a nossa Constituição fez 30 anos. É um aniversário que merece comemoração! A Assembleia Nacional Constituinte eleita em 1986 e instalada no início de 1987 realizou um trabalho monumental pela democracia brasileira, possibilitando a transição do regime militar para um regime democrático. A partir da Constituição de 1988, o Brasil poderia novamente ser chamado de Estado Democrático de Direito.

O Sistema Tributário Nacional contemplado na Constituição de 1988 não representou uma mudança significativa em sua estrutura, se comparado à Emenda Constitucional nº 18/1965, à Constituição de 1967, à Emenda Constitucional nº 1/1969, bem como em relação ao Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966.

As mudanças mais significativas, infelizmente, foram no sentido de reforçar uma anomalia histórica do nosso sistema, que é a de atribuir aos Estados-membros o poder de tributar o consumo por intermédio do ICMS. Na Constituição anterior, os Estados tinham o ICM e, a partir da Constituição de 1988, passaram a ter o ICMS, que, além de todos os campos de incidência do antigo imposto, passou a alcançar os serviços de comunicação, transporte e os impostos especiais da União incidentes sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais.

Diga-se de passagem, perdeu-se uma grande oportunidade em 1965, quando se fez efetivamente um esforço de racionalização do sistema tributário que culminou na EC nº 18/65 e logo depois, no CTN, de passar para a União a tributação do consumo, concentrada em um único imposto. Mas mesmo o regime militar não teve força política para romper com a tradição em que os Estados-membros tributavam o comércio de mercadorias pelo Imposto sobre Vendas e Consignação – IVC, que se tornou ICM; a União, as mercadorias industrializadas (antigo imposto de consumo, atual IPI); e os municípios, os serviços (antigo imposto de indústrias e profissões), atual ISS.

Estruturado para atender à forma federativa de Estado, o nosso sistema trata de repartir as competências tributárias entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e de limitar o exercício dessas competências por meio dos princípios constitucionais

tributários e das imunidades.

Apesar de os 30 anos da Constituição merecerem aplausos, certo é que todos dizem querer a reforma tributária. As Fazendas Públicas em geral, os contribuintes, pessoas jurídicas e físicas. Embora haja um consenso nacional em torno da necessidade de se reformar o sistema tributário, há um enorme conflito em torno das propostas. A União diz que quer a reforma, mas não abre mão de um centavo da sua arrecadação extraordinária; os Estados e Municípios a querem para arrecadar mais; os contribuintes, para pagar menos tributos.

Com essa disparidade de interesses, a discussão se arrasta no Congresso Nacional. Então de que reforma tributária estaríamos tratando e quais os pontos críticos do nosso sistema que merecem alteração? Além disso, qual é o arcabouço jurídico a ser observado no momento de realizar uma reforma tributária?

Quando se fala em reforma tributária, estamos falando, obviamente, da reforma do Sistema Tributário Nacional, na Constituição. Assim, o primeiro ponto a ser observado são os limites estabelecidos no art. 60, § 4º, da Constituição, ao Poder Constituinte Derivado.

Ou seja, a reforma tributária deve observar especialmente a forma federativa de Estado, a separação de poderes, o regime democrático e os direitos e garantias individuais. Desse modo, sabemos que devem ficar fora os princípios constitucionais tributários que são garantias do cidadão-contribuinte e, portanto, cláusulas pétreas, no entendimento do Supremo Tribunal Federal na ADI 939 (BRASIL, 1994b). Além disso, qualquer mudança de competência tributária deve respeitar a forma federativa de Estado.

2. O FEDERALISMO NO BRASIL

Embora adotado por diversos países do mundo, ainda é tormentosa qualquer tentativa de apresentar uma definição universal de federalismo.

E, falando de federalismo, devemos reconhecer as nossas peculiaridades. De fato, por estar intrinsecamente relacionado com a formação do Estado-nação, o pacto federativo é moldado por fatores políticos, sociais, econômicos e culturais de cada país (BURGESS, 2006, p. 01).

Nos EUA temos o exemplo do federalismo clássico, fruto de uma progressão histórica de um movimento de fora para dentro, em que as 13 colônias celebraram, em

1781, um contrato para a formação da Confederação de Estados; firmaram a Convenção da Filadélfia, em 1787; evoluindo para o que hoje são os Estados Unidos da América.

No Brasil, ao contrário do modelo clássico americano, o federalismo é um movimento de dentro para fora. Na monarquia, Constituição de 1824, éramos um Estado Unitário dividido em províncias com quase nenhuma autonomia. Na República, nos tornamos Estado federal por Decreto, confirmado na Constituição de 1891. Esse artificialismo na implementação do federalismo brasileiro é uma das razões históricas de termos uma concentração de poder e renda na União, em desfavor dos Estados.

O nosso federalismo tem ainda uma outra característica única, que é o fato de os municípios terem status de ente federado – ou *autonomia*, no dizer de CARVALHO (2009, p. 290) –, o que resulta em necessária atribuição de autonomia financeira para mais de 5.500 mil entes.

Apesar das peculiaridades de cada nação, é certo que a ideia de federalismo nos leva a pensar em pelo menos dois níveis de governo, com autoridade sobre o mesmo território e o mesmo povo, com garantia de uma certa autonomia para cada governo atuar em uma ou mais áreas. O federalismo pressupõe também a coexistência de ordens jurídicas parciais, que são os Estados-membros, e a ordem jurídica nacional, da qual emanam normas jurídicas válidas para todo o território nacional, tais como a lei complementar brasileira e a Constituição Federal (LEWANDOWSKI, 1994, p. 87).

O federalismo ressalta a subsidiariedade, valorizando a participação do cidadão na comunidade, promovendo a solidariedade e a colaboração entre diferentes. Além disso, o que o distingue, em especial, de um Estado Unitário, é a colaboração e a solidariedade entre os entes que compõem a federação na busca de um ideal comum de justiça.

Já o federalismo fiscal compreende a distribuição racional dos recursos entre os entes federados de forma proporcional às suas responsabilidades (CAMPOS, 2018).

Para alcançar a harmonia e coordenação das ordens políticas parciais, o federalismo fiscal deve almejar três objetivos fundamentais (BRAUN, 2010, p. 173):

- a) impedir comportamento predatório por parte do Poder Central;
- b) impedir o parasitismo dos entes subnacionais (geração de déficits locais), pela abstenção da busca por maior eficiência e desenvolvimento econômico ante a possibilidade de serem financiados pelo Poder Central; e

- c) em complemento ao item anterior, abolir medidas que desincentivam o comportamento produtivo por parte dos entes subnacionais (geração de superávits locais).

No Brasil, podemos reconhecer que falhamos na busca dos dois primeiros objetivos acima. O Poder Central atua com verdadeira truculência contra os interesses de Estados e Municípios, exacerbando taxas e contribuições sobre a receita, em detrimento dos tributos partilháveis com os entes subnacionais – IR e IPI (SCAFF, 2005, pp. 21-23; ALVES, 2017, pp. 80, 94 e 96). Ademais, os Estados e Municípios têm déficit de representação no Congresso Nacional e no Senado Federal, pois os eleitos frequentemente fazem oposição aos chefes do Poder Executivo local, votando contra seus interesses.

Também não se pode afirmar que há uma política nacional consistente de manutenção da saúde fiscal dos Estados e municípios. A União vem renegociando continuamente as dívidas dos entes subnacionais, além de flexibilizar as regras estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal³, que representou um grande avanço. Além disso, a situação de insolvência tornou os Estados e Municípios se tornaram dependentes de investimentos com recursos do Poder Central, o que reduz a liberdade para exercer oposição política.

Estas falhas demonstram que somos uma federação assimétrica, com muitas desigualdades regionais, e uma federação cooperativa meio capenga, faltando a batuta da União para coordenar ações que promovam a isonomia entre todas as regiões. Essas desigualdades são a grande causa da Guerra Fiscal e afrontam a própria ideia de federação, que busca sempre a cooperação – e não a competitividade – entre os seus entes.

Contudo, é evidente que a Guerra Fiscal jamais seria uma saída crível para Estados e Municípios, não fosse a opção do Constituinte de 1988 pela descentralização das rendas tributárias mediante atribuição de competência legislativa aos Estados e Municípios.

3. A NECESSÁRIA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

A opção mais equivocada da Assembleia a Constituinte de 1988 foi a repartição da tributação do consumo em três níveis de governo: a União (IPI e PIS/COFINS), os Estados

³ Cite-se a Lei Complementar 164 de 18.12.2018, que acrescenta os §§ 5º e 6º ao art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), para vedar a aplicação de sanções a Município que ultrapasse o limite para a despesa total com pessoal.

(ICMS) e os Municípios (ISSQN). Esta tripla competência para se tributar o consumo sempre gerou problemas. Além disso, são 26 Estados e o Distrito Federal com competência para instituir o ICMS, e mais de 5.000 municípios para instituir o ISSQN, gerando ambiente propício para que os Estados e os municípios lutem entre si, para atrair o maior número de investimentos, por meio de concessão de benefícios fiscais.

Embora não sejam desconhecidos os nobres objetivos da rígida repartição de competências empreendida pelo Poder Constituinte – notadamente a proteção do contribuinte contra excessos arrecadatórios que ocorreriam com a sobreposição de incidências (SCHOUERI, 2018, pp. 260-261), há que se destacar as consequências nefastas que o atual sistema de tributação do consumo em três níveis de governo causou: alto custo de conformidade para os contribuintes, cumulatividade dos tributos plurifásicos, alto grau de complexidade da legislação, enorme litigiosidade, além da guerra fiscal horizontal (seja no âmbito do ICMS ou ISS) que degrada as bases tributáveis dos entes subnacionais sem alcançar um maior desenvolvimento econômico. Agravando a situação, a União exacerbou a arrecadação das contribuições (não partilháveis) em detrimento do IR e IPI (divididos com os Estados e Municípios).

Além disso, cabe registrar que os conceitos que definem a competência tributária (serviços mercadorias e produtos industrializados), elaborados para onerar uma economia industrial, vêm se mostrando insuficientes à tributação do consumo na economia digital. Por esses e outros motivos, o sistema tributário brasileiro é (com justiça) taxado de complexo (BARRETO, 2011, p. 529), caótico ou irracional (BORGES, 2009, p. 348).

Diante desse quadro desalentador e especialmente da crise econômica que assola o país, que sempre funcionam como molas propulsoras das mudanças institucionais em matéria de federalismo fiscal (ECCLESTON, 2017, pp. 19-27), os debates sobre a necessidade de uma reforma tributária vêm sendo reavivados.

De nossa parte, sempre defendemos que a reforma tributária deveria, assim, tratar especialmente dos impostos sobre o consumo (ICMS, IPI, ISSQN), das contribuições sociais e da repartição das receitas tributárias (MANEIRA, 2016, p. 66).

A reforma ideal deveria reunir os tributos sobre o consumo – ICMS, IPI, ISS, bem como o PIS e a COFINS – em um único imposto – o IVA nacional. Esse novo imposto deveria seguir os moldes do atual ICMS, ou seja, um imposto verdadeiramente não-cumulativo sobre o consumo, adotando a sistemática do crédito financeiro. Simplificaria e

daria maior eficiência ao sistema, poderia diminuir a carga tributária e praticamente eliminaria a guerra fiscal.

O fundamental é que pensemos a reforma tributária a partir da nossa estrutura de Estado federal. E há, aqui, alguns equívocos. O primeiro, em nossa opinião, é o de que geralmente se pensa na reforma tributária mirando a relação Estado-contribuinte, ou seja, nas questões ligadas à competência e às limitações ao poder de tributar, quando se deveria tratar primordialmente de outra questão: a repartição proporcional de receitas e responsabilidades dos Estados e Municípios (CAMPOS, 2018).

Ou seja, a reforma tributária, vista pela lente do Direito Financeiro, poderá contribuir, em muito para uma mudança que promova simplificação e segurança jurídica.

A discussão deve começar, portanto, pelo Direito Financeiro e depois chegar ao Direito Tributário. Deveria começar com a definição clara das responsabilidades, das obrigações e dos deveres de cada um dos entes federados. Evitar as sobreposições hoje existentes.

Por exemplo: o município está sobrecarregado com o ensino infantil, educação fundamental, sistema de saúde, com especial destaque para a rede de urgência e emergência, além da limpeza urbana, preservação dos espaços públicos, praças, etc. É importante que o município cuide disso tudo e que se deem condições financeiras para que ele arque com todas essas responsabilidades.

Isso não quer dizer que ele tenha que necessariamente ter competência para instituir e cobrar ISS. São coisas diferentes. O que precisa são de regras claras de repartição de receitas tributárias. Eventual concentração da competência legislativa/tributária no âmbito da União não significa, *a priori*, ofensa ao federalismo.

4. A REFORMA TRIBUTÁRIA E O ALEGADO RISCO AO PACTO FEDERATIVO

A despeito da necessidade evidente de unificação dos tributos sobre o consumo criando um IVA Nacional (que colocaria o sistema tributário brasileiro em linha com as principais economias do mundo), são conhecidas as resistências políticas à sua aprovação, especialmente pelos poderes subnacionais, que não desejam se ver privados da autonomia para definir a política tributária regional ou local (BORGES, 2009, p. 347).

Fazendo coro a estas insatisfações, vozes autorizadas na doutrina vêm se

manifestando sobre a impossibilidade de se excluir dos Estados (o que seria extensível aos Municípios) a competência legislativa tributária, ainda que com a manutenção dos recursos financeiros, sob pena de violação ao pacto federativo (ÁVILA, 2018).

O debate não é novo, e tem sido respondido pela doutrina de duas formas: de um lado sustenta-se que a competência tributária é elemento indissociável da autonomia financeira dos entes subnacionais (DÓRIA, 1995, pp. 39-40; CARRAZZA, 2015, p. 169); de outro, argumenta-se que o pacto federativo pressupõe a autonomia financeira, mas não a atribuição de competência tributária (GAMA, 2011, p. 208; SCHOUERI, 2018, p. 258).

O argumento contrário ao IVA nacional é justamente o de que o novo imposto afrontaria o princípio federativo, na medida em que estaria restringindo a competência legislativa em matéria tributária dos Estados e dos municípios.

Discordamos desse argumento, porque o importante é que os entes federados tenham *autonomia financeira*, e não necessariamente ampla *competência tributária*.

Com efeito, o art. 60, § 4º, inciso I, da CF/88 pretende vedar apenas alterações que modifiquem o núcleo essencial da forma federativa de estado, o que consistiria na subordinação financeira dos entes subnacionais ao Poder Central (OLIVEIRA, 2014, p. 78; BARROSO, 2010, p. 172-173). Assim, a supressão da competência legislativa tributária não seria atentatória ao pacto federativo, se mantida a titularidade das mesmas fontes de receitas.

A questão já foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades, tendo prevalecido o entendimento de que as emendas constitucionais não podem violar o *núcleo essencial* das matérias arroladas no art. 60, §4º, da CF/88. Não há, portanto, um “congelamento” das regras estruturantes do pacto federativo nos exatos termos de 1988, a impedir qualquer adaptação às novas realidades sociais, econômicas ou políticas.

A ADIN 939-DF foi ajuizada para questionar a criação do IPMF que, nos termos da Emenda Constitucional nº 03/1993, estaria excepcionado do princípio da anterioridade anual e da imunidade intergovernamental recíproca.⁴

⁴ “Art. 2.º A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. § 1.º A alíquota do imposto de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

No julgamento, o Min. Relator Sydney Sanches reiterou os argumentos declinados no deferimento da medida cautelar na ADIN 926-DF (BRASIL, 1994a), ajuizada por diversos governadores de Estado para impugnar o mesmo art. 2º da EC nº 03/1993. O voto-condutor cingiu-se a afirmar, após larga digressão doutrinária, que a imunidade recíproca seria decorrência direta da forma federativa de Estado, razão pela qual sua supressão (ainda que temporária, e relativamente a um único tributo) seria inadmissível. O Min. Celso de Mello trouxe fundamentação mais robusta, esclarecendo que o federalismo decorre da igualdade e convivência harmônica das unidades da federação, o que estaria em risco caso se permitisse à União exigir tributos dos estados e municípios.⁵

Nota-se, que, na ocasião, o Supremo Tribunal Federal privilegiou uma concepção garantista da imunidade recíproca (e também dos direitos e garantias individuais), para declarar a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 03/1993 que, segundo parcela da doutrina, não pretendeu “abolir” (isto é, extinguir) a forma federativa de estado ou os direitos e garantias individuais, conforme decidido na ADIN 926 (id., 1994a). Ao contrário, a própria norma da emenda constitucional esclarecia a transitoriedade do imposto e que as exceções estabelecidas ao princípio da anterioridade, e às imunidades previstas no art. 150, VI, da CF/88, se referiam única e exclusivamente ao IPMF.

Nesta linha, passados mais de vinte e cinco anos do julgamento da ADIN 939-DF, é possível apontar um olhar crítico⁶ sobre os fundamentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal na ocasião, e também sobre as consequências que poderiam decorrer da replicação destes fundamentos em novas decisões.

De fato, se as cláusulas pétreas não proibirem apenas as emendas constitucionais tendentes a “abolir”, mas toda e qualquer modificação sobre as matérias elencadas no art. 60, §4º, da CF/88, chegar-se-ia a uma situação de total imobilismo, a redundar na necessidade de um novo Texto Constitucional, como foi apontado pelo mesmo STF em

§ 2.º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição.

§ 3.º O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada.”

⁵ “A Constituição do Brasil, ao institucionalizar o modelo federal de Estado, perfilhou, a partir das múltiplas tendências já positivadas na experiência constitucional comparada, o sistema do federalismo de equilíbrio, cujas bases repousam na necessária igualdade político-jurídica entre as unidades que compõem o sistema federal. (...) No processo de indagação das razões políticas subjacentes à previsão constitucional da imunidade tributária recíproca, cabe destacar, precisamente, a preocupação do legislador constituinte de inibir, pela repulsa à submissão fiscal de uma entidade federada a outra, qualquer tentativa que, concretizada, possa, em última análise, inviabilizar o próprio funcionamento da federação” (Voto na ADI 939 – BRASIL, 1994b)

⁶ Faça-se justiça, a decisão já fora objeto de profunda análise por parte de NOVELLI, 1995, p. 21-57.

julgados posteriores.

Paradoxalmente, a suposta proteção ao pacto federativo poderia acarretar a necessidade de uma nova Constituição apenas para permitir ajustes na repartição de competências tributárias do Texto Constitucional que pretendem *fortalecer o modelo federativo* (e não o abolir).

Como adiantado, em julgamentos posteriores o Supremo Tribunal Federal passou a sustentar que apenas o “núcleo essencial” das matérias previstas como cláusulas pétreas estaria a salvo de modificação por meio de emendas constitucionais. Como apontou o voto do Min. Sepúlveda Pertence, em medida cautelar e mandado de segurança impetrado por congressistas contra a tramitação de emenda constitucional, ao argumento de que a modificação do regime previdenciário de servidores estaduais violaria a imunidade recíproca, conforme voto proferido no MS 23047 MC (BRASIL, 2003):

Reitero de logo que a meu ver as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, §4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição Originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege.

Convém não olvidar que, no ponto, uma interpretação radical e expansiva das normas de intangibilidade da Constituição, antes de assegurar a estabilidade institucional, é a que arrisca legitimar rupturas revolucionárias ou dar pretexto fácil à tentação dos golpes de Estado.

No mesmo sentido, vale citar várias ações diretas impetradas contra a EC nº 20/1998⁷ que estabeleceu contribuição previdenciária a cargo dos Estados sobre funcionários em cargo comissionado – ADI 2024 (BRASIL, 2007), e contra a EC nº 41/2003⁸ que impôs uma alíquota mínima de contribuição previdenciária a ser exigida pelos Estados sobre os vencimentos de seus servidores – ADI 3138 (id., 2012), ambas rejeitadas com idênticos fundamentos.

A fundamentação adotada nestas decisões parece mais coerente com a função das cláusulas pétreas. Fosse a intenção do Poder Constituinte Originário realmente tornar imutáveis as matérias elencadas no art. 60, §4º, melhor teria sido esclarecer que as mesmas

⁷ “Art. 40. (...) § 13 - Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social.”

⁸ “Art. 149. (...) § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.”

“não seriam objeto de emenda constitucional”.

Contudo, a expressão utilizada foi que não seriam objeto de deliberação as emendas constitucionais “tendentes a abolir”, o que indica a possibilidade de alteração dos dispositivos constitucionais que regem a matéria, desde que não tenham por objetivo amesquinhar, enfraquecer, ou fragilizar a federação, os direitos e garantias individuais, a separação de poderes e a democracia representativa.

A conclusão é que o pacto federativo desenhado em 1988 realmente tinha por premissa a repartição de competência tributária plena, permitindo aos Estados e Municípios a elaboração de leis tributárias próprias, desde que aderentes aos limites estabelecidos na Constituição e Leis Complementares.

Por outro lado, a proteção do pacto federativo contra as gerações futuras não pretendeu impor a imutabilidade desta forma específica de promover a autonomia financeira dos Estados e Municípios. Outro desenho institucional poderia (como pode) ser adotado para o federalismo fiscal, desde que não extirpe a autonomia financeira dos entes subnacionais, e não crie (ou agrave) uma situação de submissão política ao Poder Central.

Logo, a questão em debate não deve ser se a unificação da tributação sobre o consumo (retirando dos estados e municípios a competência legislativa sobre o ICMS e ISS) afronta, *abstratamente*, o pacto federativo. Por tudo o que foi exposto, esta resposta parece ser negativa.

Os mecanismos de concretização desta reforma tributária, isto é, a forma como os Estados e Municípios terão acesso aos recursos, e escopo da influência do Poder Central sobre a repartição os recursos, e também o grau de participação dos Estados e Municípios na formação dos tributos sobre o consumo (como a definição da alíquota), são elementos que apontarão para a existência de uma violação *concreta* do pacto federativo.

A experiência internacional também comprova a ausência de vinculação entre competência para legislar sobre impostos e forma federativa de estado.

Ninguém questiona que a Alemanha é um Estado Federal composto pela União e por 16 estados. Naquele país foi atribuído aos *Länder* (que equivalem aos Estados no Brasil) a receita de determinados tributos, mas não a competência legislativa sobre os mesmos, que permanece com o Poder Legislativo Central. Ou seja, os entes subnacionais não podem aumentar os tributos incidentes no próprio território, o que causa uma indesejável imobilidade em situações adversas. Nestas hipóteses, a única possibilidade de obter fundos

adicionais é o endividamento ou transferências do poder central (BRAUN, 2010, p. 175).

A Alemanha apresenta, portanto, uma estrutura muito mais simplificada: a competência tributária – isto é, o poder de instituir tributos – é concentrada na União, com divisão de competências administrativas, bem como de divisão de receitas, visando, dentre outros objetivos, ao equilíbrio federativo.

No Brasil, foca-se muito na competência para instituir e majorar tributos e pouco na importantíssima questão da repartição de receitas.

4.1 - A POSSIBILIDADE DE RESTRINGIR A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

É cediço que a maior resistência o dos chefes dos executivos regionais e locais a estas propostas de reforma tributária não reside propriamente na manutenção da arrecadação, mas na perda do poder político que acompanha a liberdade para a concessão de benefícios fiscais (MANEIRA, 2016, p. 71). Assim, pode-se argumentar que a perda de discricionariedade para estabelecer a políticas tributárias locais (mediante concessão de exonerações) acarretaria inaceitável perda de autonomia política.

Este, contudo, parece ser um argumento totalmente equivocado.

Em sua redação originária a Constituição Federal de 1988 já reconhecia que a liberdade para conceder benefícios fiscais de ICMS deveria ser limitada, tanto é que delegou à lei complementar a regulamentação da matéria.⁹ E a Lei Complementar nº 24/75, como sabido, condicionou a concessão de benefícios fiscais à aprovação unânime dos demais Estados.¹⁰

Em relação ao ISS a situação não é diferente: o art. 88 do ADCT¹¹ estabeleceu uma

⁹ “Art. 155. (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

¹⁰ Lei Complementar nº 24/1975: “Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Art. 2º (...) § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.”

¹¹ “Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.”

alíquota mínima para o imposto e vedou exonerações até que fosse editada lei complementar a regulamentando dos critérios para a concessão de benefícios fiscais.

Em outras palavras, aos Estados e Municípios nunca foram livres para instituir benefícios fiscais nos impostos sobre o consumo de suas competências (CARVALHO, 2009, pp. 249-250), sob pena de criar desequilíbrio federativo que faria ruir o sistema de arrecadação de tais impostos (como, de fato, vem ocorrendo).

Por decorrência lógica, uma reforma tributária que exclua dos Estados e Municípios a competência para conceder benefícios fiscais que já eram vedados pelo atual sistema tributário não poderá ser acusada de violadora do pacto federativo, a menos que se conclua que a redação originária da Constituição incorreu no mesmo vício.

Assim, a pretendida liberdade para estabelecer a política tributária revela-se, na verdade, uma liberdade para afrontar as regras da Constituição que limitam a concessão de benefícios fiscais.

Não se pode negar que, apesar de todas as salvaguardas da Constituição e da legislação complementar de evitar que a guerra fiscal se instalasse no Brasil, ela é um dado da realidade e tem como principal causa o fato dos Estados e Municípios se utilizarem do ICMS e do ISS como instrumento de atração de investimento e de estímulo ao desenvolvimento regional e local, aniquilando com a sua desejada neutralidade tributária.

Neutralidade significa que o que deve nortear o mercado são as leis da livre concorrência e da competitividade. O empresário, na hora de decidir em que Estado vai instalar a sua fábrica ou indústria, deve levar em conta o clima, a infraestrutura local, o nível de educação e de saúde pública daquela região, bem como as questões de logística, como por exemplo, a localização a beira mar ou continental. Para se instalar, o empresário não deveria se importar com a questão da carga tributária. Neutralidade é isso. A carga tributária, principalmente dos impostos sobre o consumo, ou seja, daqueles impostos em que o consumidor é quem arca com o peso do tributo, deveria ser indiferente para as decisões empresariais.

No entanto a realidade está muito distante da neutralidade tributária. Os empresários fazem verdadeiros leilões dos quais participam os Estados e Municípios em um movimento antropofágico, passando por cima da Constituição para oferecer vantagens aos contribuintes com a finalidade de atrair os disputados investimentos.

As consequências, como visto, foram a degradação das finanças estaduais e

municipais, criando maior dependência do Poder Central e enfraquecendo o pacto federativo.

A única forma de encerrar a guerra fiscal nos tributos sobre o consumo é corrigir o erro histórico de se conceder aos Estados e Municípios a competência para legislar sobre a tributação do consumo, pois é sabido que a incidência de tais repercute além dos territórios municipais e estaduais, tendo incontestável perfil nacional.

5. A REFORMA TRIBUTÁRIA FORTALECE O PACTO FEDERATIVO

Como exposto, o modelo de repartição adotado, com a repartição de competências tributárias incidentes sobre o consumo em vários níveis de governo, causou inúmeros inconvenientes: sobreposição de competências causando conflitos entre os diversos Fiscos e contribuintes, operações denotativas de riqueza livres de tributação (como as locações), guerra fiscal entre Estados e Municípios mediante concessão de benefícios fiscais inconstitucionais (por violação à necessidade de aprovação em convênio, ou à alíquota mínima de 2% estabelecida pela CF/88) que degradaram as respectivas bases tributáveis (MANEIRA, 2016, pp. 65-66), entre outras questões.

Também foi visto que a contribuição sobre a receita bruta, de competência federal, foi transmutada em verdadeiro imposto sobre o consumo, tendo alcançado significativa relevância no orçamento público, em detrimento da arrecadação do imposto sobre a renda e do IPI, cuja arrecadação foi paulatinamente reduzida pela concessão de benefícios fiscais (SCAFF, 2005, pp. 21-23; ALVES, 2017, pp. 80, 94 e 96). Em outras palavras, o Poder Central desidratou os impostos partilháveis com os entes subnacionais (IR e IPI), e aumentou a arrecadação das contribuições sociais.

Logo, a situação atual é de grave desequilíbrio federativo, com perda significativa de autonomia financeira dos entes subnacionais. Em outras palavras, a outorga de competência legislativa tributária aos Estados e Municípios *não foi suficiente para garantir autonomia política e financeira*.

Muito pelo contrário! A liberdade conferida aos Estados e Municípios para legislar sobre impostos criou um estado permanente de competição fiscal, que põe em risco a própria harmonia da federação, e torna os entes subnacionais submissos ao Poder Central, que exerce a tutela financeira sobre eles em troca da transferência voluntária de recursos

(SCAFF, 2005, p. 31).

A solução para esta grave situação de deterioração do pacto federativo, já dissemos, é uma reforma tributária que tivesse por objetivo unificar os tributos sobre o consumo (IPI, ISS, ICMS e PIS/COFINS), com uma fórmula de repasse automático da arrecadação aos entes subnacionais traria como benefícios imediatos o fim da guerra fiscal – com o consequente aumento da arrecadação (ROTHMANN, 2015, p. 26) e um melhor ambiente de negócios no País.

A reforma tributária também deveria cuidar melhor das contribuições sociais, especialmente das CIDEs, que não têm praticamente balizamento constitucional algum e são criadas como verdadeiros impostos federais, residuais, afrontando a rígida repartição de competência para a instituição de impostos. Para se ter uma ideia, atualmente temos CIDEs para o INCRA, Funtel, Fust, AFRMM, CONDECINE, além da CIDE-combustível e CIDE-*royalties*.

Em relação à repartição da receita, defendemos que os Estados e municípios participem da arrecadação de todos os impostos e contribuições federais, e não apenas da arrecadação do imposto de renda, IPI e ITR.

Com isso, evita-se que a União conceda isenções e reduções de impostos que devam ser repartidos com os Estados e Municípios, mantendo, de outro lado, a cobrança integral das contribuições que não são repartidas.

Em suma, uma reforma tributária deve ter por objetivo: a) tornar mais simples o sistema e mais seguro; b) unificar a tributação do consumo; c) eliminar (ou ao menos reduzir) a tributação da receita; d) dar um novo balizamento às contribuições; e) estabelecer uma nova fórmula de repartição de rendas entre os entes federados que tenha por objetivo promover o equilíbrio federativo.

Uma reforma aprovada nestes termos – ainda que tenha por decorrência a exclusão da competência legislativa tributária dos Estados e Municípios - não tenderia a “abolir”, mas a “fortalecer” a forma federativa de estado, reforçando a autonomia política e financeira dos entes subnacionais frente ao Poder Central.

6. CONCLUSÃO

O federalismo é um modelo de governo que divide o poder político entre o governo

central e os governos locais. Contudo, a forma de construção do Estado Federal depende de fatores políticos, históricos, econômicos, culturais e sociais de cada país. O federalismo fiscal é o estudo sobre a alocação e distribuição racional dos recursos entre os entes federados de forma proporcional às suas responsabilidades, garantindo autonomia financeira dos entes subnacionais, e também comporta uma extensa gama de modelos, que não necessariamente exigem a outorga de competência legislativa tributária.

O histórico constitucional brasileiro mostra que o regime republicano sempre conferiu competência tributária ampla aos Estados (e aos Municípios desde 1934), e também é possível atestar que essa foi a intenção do Poder Constituinte Originário, ao descentralizar as receitas tributárias como forma de garantir a autonomia financeira dos entes subnacionais.

Embora o pacto federativo desenhado em 1988 realmente tivesse por premissa a repartição de competência tributária plena aos Estados e Municípios, a cláusula pétrea entabulada no Texto Constitucional jamais pretendeu impor a imutabilidade desta forma específica de promover a autonomia dos Estados e Municípios. Outro desenho institucional poderia ser adotado para o federalismo fiscal, desde que garantisse a autonomia financeira dos entes subnacionais, e não crie uma situação de submissão política ao Poder Central.

Logo, a questão em debate não deve ser se a unificação da tributação sobre o consumo afronta, *abstratamente*, o pacto federativo (o que parece equivocado), mas se os mecanismos adotados para tanto acarretam *concretamente* uma perda de autonomia política ou financeira dos Estados e Municípios.

A conclusão a que se chegou é que as propostas de unificação da tributação sobre o consumo não acarretam redução da autonomia política ou financeira dos Estados e Municípios e, portanto, não tendem a abolição do regime federativo. Ao contrário, tais propostas pretendem um fortalecimento do pacto federativo que restou esgarçado pela competição fiscal entre Estados e Municípios, além da centralização de recursos na União em decorrência da exacerbação das contribuições.

Em outras palavras, propostas de reforma tributária visam corrigir falhas que enfraqueceram o pacto federativo delineado em 1988, reduzindo a autonomia financeira dos Estados e municípios e estabeleceram uma situação de submissão política ao poder central na busca por recursos. Não há, portanto, que se falar em inconstitucionalidade *a priori* de emenda constitucional que pretenda a unificação dos tributos sobre o consumo.

REFERÊNCIAS

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ÁVILA, Humberto. *IVA, uma proposta inconstitucional*. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/blog/opiniao/iva-uma-proposta-inconstitucional/>>. Acesso em: 05 dez. 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescentado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 926 MC. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, DF, j. 01/09/1993, DJ 06-05-1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 939. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, DF, j. 15/12/1993, DJ 18-03-1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 2024. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, j.03/05/2007, DJe 21-06-2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 3138. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, j. 14/09/2011, DJe 10-02-2012.

BRAUN, Dietmar. Making fiscal federalism self-enforcing: Germany, Australia, and Switzerland compared. In: ERK, Jan; SWENDEN, Wilfried (Eds.). *New Directions in Federalism Studies*. London: Routledge, 2010.

BURGESS, Michael. Federalism democracy and the state in the era of globalization. In: *Comparative Federalism: Theory and Practice*. London: Routledge, 2006.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *RE 572.672/SC: Federalismo Fiscal e a Importância da Interpretação Estrutural*. Disponível em: <<https://www.academia.edu/37729650/>>. Acesso em: 05 dez. 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972.

ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard; SMITH, Helen. Fiscal federalism in the twenty-first century. In: ECCLESTON, Richard; KREVER, Richard (Orgs.). *The Future of Federalism: Intergovernmental Financial Relations in an Age of Austerity*. Cheltenham: Edward Elgar, 2017.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MANEIRA, Eduardo. Federalismo Fiscal Brasileiro no Âmbito Constitucional. In: MENDES, Gilmar Ferreira; CAMPOS, Cesar Cunha (Orgs.). *Federalismo Fiscal Brasil – Alemanha*. São Paulo: FGV Projetos, 2016. v. 4.

NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, §2º, da Emenda Constitucional nº 03/93. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 199, 1995.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. O Supremo Tribunal Federal e as Cláusulas Pétreas

da Forma Federativa de Estado e da Separação de Poderes em Matéria Tributária. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; QUEIROZ, Luis Cesar Souza de (Orgs.). *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ, 2014.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação do consumo: reflexões sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável. In: MOREIRA, André Mendes et al. *Estado Federal e tributação: uma perspectiva jurídico-filosófica*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 112, jan. 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018.