

A Necessidade da Definição de um Sistema Tributário Adequado aos Princípios Consagrados na Ordem Constitucional: para uma Reforma que atenda à Repartição de Encargos

The Need to Define a Tax System Which is Adequate to Constitutional Principles: for a Tax Reform that meets the Burden Sharing

Raphaela Conte

Advogada. Pós-graduanda em Direito Tributário pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (USP-FDRP). Graduada em Direito pelo Centro Universitário de Bauru, mantido pela Instituição Toledo de Ensino (CEUB-ITE). *E-mail*: raphaelaconte@hotmail.com.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.54.17.2023.2435>

Resumo

O presente artigo tem como desígnio precípua apresentar, como contribuição ao debate que ora se (re)inicia, a necessidade da definição de um sistema tributário adequado aos princípios consagrados na ordem constitucional, sobretudo no momento atual de deliberação de propostas de reforma já maduras e com possibilidade de serem finalmente efetivadas pelo Congresso Nacional. Por meio da investigação histórica do federalismo e da análise do conteúdo jurídico-normativo do princípio federativo como cláusula pétrea na Constituição Federal de 1988, realiza-se o cotejo entre as propostas de reforma tributária mais maduras em discussão – PECs n. 45/2019 e n. 110/2019 – e o necessário respeito à repartição de encargos.

Palavras-chave: sistema tributário, princípios, Constituição Federal, Reforma Tributária, repartição de encargos.

Abstract

The main purpose of this article is to present, as a contribution to the debate that is now (re)initiating, the need to define a tax system appropriate to the principles enshrined in the constitutional order, especially at the current moment of deliberation of reform proposals already mature and with the possibility of being finally effected by the National Congress. Through the historical investigation of federalism and the analysis of the legal-normative content of the federative principle as a stone clause in the Federal Constitution of 1988, the comparison between the most mature tax reform proposals under discussion – PECs n. 45/2019 and n. 110/2019 – and the necessary respect for burden sharing is carried out.

Keywords: tax system, principles, Federal Constitution, Tax Reform, burden sharing.

1. Introdução

Em discussão há pelo menos duas décadas pelo Congresso, pela academia e pela sociedade, a reforma tributária voltou à agenda de debates, destacando-se entre as prioridades nacionais. Atualmente, o projeto de reforma conta com duas propostas de emenda constitucional (PECs) já maduras, a PEC n. 45, de 2019, da Câmara dos Deputados e a PEC n. 110, de 2019, do Senado Federal, e um texto alternativo recém apresentado, a PEC n. 46, de 2022, todas elas com promessas de simplificação do Sistema Tributário brasileiro.

Muito embora cada projeto de reforma e, conseqüentemente, proposta de emenda constitucional contenha sua particularidade, é possível observar que há um consenso entre elas: objetivos abstratos em comum, a exemplo da simplificação, eficiência e justa repartição da carga tributária, bem como o desenvolvimento nacional. Isso, sobretudo, pelo fato de que o Brasil ainda se mostra, entre os 30 países com a maior carga tributária, o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar social¹. Além do mais, como cediço, o Sistema Tributário brasileiro é também um dos mais complexos e onerosos do mundo, e uma prova disso é o tempo que uma empresa aqui situada gasta apenas para calcular e pagar impostos: entre 1.483 e 1.501 horas, o que corresponde, para uma pessoa física, a 149 dias trabalhados², já que há a necessidade de se navegar por um mar de tributos com regras fixadas por 5.568 municípios, 26 estados, mais o Distrito Federal e a União³.

É por estes motivos que dizem que uma reforma fiscal, em terras brasileiras, deve priorizar determinados objetivos, como a simplificação, a redução das distorções geradas na economia, a correção das ineficiências na alocação de recursos, a contribuição para a estabilidade econômica e o atendimento aos ditames da justiça, mormente no que se refere à capacidade contributiva e à isonomia. Porém, tem-se deixado de lado o principal deles: o atendimento à repartição de encargos e ao próprio princípio do federalismo, consagrado na Constituição Federal de 1988 (CF/1988) como cláusula pétrea.

¹ BRASIL oferece o pior retorno em benefícios em comparação à alta carga tributária. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. Disponível em: <https://ibpt.com.br/brasil-tem-alta-carga-tributaria-mas-continua-oferecendo-menor-retorno-a-populacao/>. Acesso em: 05 abr. 2023.

² IMPOSTÔMETRO. Associação Comercial de São Paulo. Disponível em: <https://impostometro.com.br/>. Acesso em: 06 abr. 2023.

³ REFORMA TRIBUTÁRIA 2023: O que é o sistema tributário brasileiro e por que ele é tão complexo. Reforma Tributária. *Valor Econômico*. Disponível em: <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/noticia/2023/04/04/reforma-tributaria-2023-o-que-e-o-sistema-tributario-brasileiro-e-por-que-ele-e- tao-complexo.ghtml>. Acesso em: 07 abr. 2023.

O presente artigo propõe-se a demonstrar, portanto, sem pretensão de esgotar o tema, a necessidade da definição de um Sistema Tributário adequado aos princípios consagrados na ordem constitucional, sobretudo no que se refere aos limites materiais inerentes à forma federativa de Estado, consagrada na CF/1988 como cláusula pétrea, com vistas à busca de uma reforma que atenda ao pacto federativo e à repartição de encargos.

2. A Constituição Federal de 1988 e o Sistema Tributário Nacional

Aprovada pela Assembleia Constituinte em 22 de setembro de 1988 e promulgada em 5 de outubro de 1988, sob o espírito da redemocratização, a Constituição da República Federativa do Brasil vigente, batizada de “Constituição Cidadã”, foi concebida. Por meio de representantes eleitos pelo povo e com intensa participação da sociedade, o Brasil começara, então, a viver uma nova ordem: a democrática.

Considerado como uma das grandes (re)conquistas em *terrae brasilis*, o Estado Democrático de Direito foi (re)instituído na Constituição Federal de 1988 com a proclamação de seus fundamentos – a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (art. 1º e incisos da CF/1988) – e seus objetivos – construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º e incisos da CF/1988).

Notoriamente, para alcançar seus objetivos e fundamentos, o Estado brasileiro necessita de recursos, motivo pelo qual se vale do poder de tributar, baseando-se nos princípios gerais e elementos de organização e funcionamento dos entes políticos, ou federados – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios –, estabelecidos pela Constituição, sobretudo, no “Título VI – Da Tributação e do Orçamento” (arts. 145 a 162 da CF/1988). É desta forma, portanto, que no âmbito do Sistema Constitucional brasileiro encontra-se o Sistema Constitucional Tributário, que com toda a ordem constitucional se harmoniza e extrai seus fundamentos e condições de existência⁴.

Por meio da Constituição Federal, portanto, é que revelaram-se os principais princípios e regras do Direito Tributário, tal como o Código Tributário Nacional estabelece as normas gerais e a lei ordinária promove tais princípios e regras a partir da indicação das obrigações e dos direitos dos contribuintes. Sendo

⁴ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito* 62 (2), Universidade de São Paulo, p. 223-240. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023, p. 226.

assim, para compreender verdadeiramente o Sistema Tributário brasileiro é de extrema importância que se o entenda *a priori* sob a perspectiva do texto constitucional, onde está salvaguardado o conjunto de princípios que estabelece o quadro orgânico das normas fundamentais e gerais do direito tributário⁵. Até porque os elementos que integram um sistema não lhe constituem, somados, o todo por si só, mas são responsáveis por papéis que, coordenada e harmoniosamente, são desempenhados em função uns dos outros e todos em função do todo (sistema)⁶.

Com efeito, por “sistema” deve-se entender o conjunto ordenado de elementos que fazem parte de um todo sob uma perspectiva unitária, ao passo em que o conjunto de normas constitucionais forma, portanto, o Sistema Constitucional. Por corolário, o Sistema Constitucional Tributário é o conjunto das normas, ou melhor, dos princípios constitucionais mais genéricos com disposições que envolvem matéria tributária, de modo que, a partir disso, tem-se o poder tributante e as garantias e os direitos dos contribuintes⁷.

Ao delimitar a atividade de tributar, por sua vez, o Sistema Constitucional Tributário apresenta duas características evidentes: rigidez, exaustão e complexidade – considerada como consequência da rigidez –, tendo em vista que o constituinte brasileiro desenhou praticamente todos os contornos da disciplina tributária de forma analítica e pormenorizada, deixando ao legislador ordinário a mera função regulamentar. A partir desta concepção, há quem defenda que o sistema brasileiro é um dos mais rígidos – senão o mais – dentre os conhecidos no mundo, em comparação, por exemplo, com a França, a Itália ou os Estados Unidos da América (EUA)⁸, pois discrimina e distribui sistematicamente as rendas e os encargos tributários para evitar a bitributação e os conflitos de competência, bem como para garantir e preservar a autonomia dos entes federados⁹. Ou seja, mos-

⁵ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito*62 (2), Universidade de São Paulo, p. 223-240. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023, p. 228.

⁶ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito*62 (2), Universidade de São Paulo, p. 223-240. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023, p. 227.

⁷ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito*62 (2), Universidade de São Paulo, p. 223-240. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023, p. 230-231.

⁸ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito*62 (2), Universidade de São Paulo, p. 223-240. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023, p. 237.

⁹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 3-39.

tra-se singular no Direito Comparado¹⁰ pelo grau de detalhamento das competências tributárias, além do extenso rol de limitações constitucionais ao poder de tributar¹¹.

Esta rigidez constitucional, inclusive, se mostra como um importante entrave para se conseguir reformar, ou modernizar, o sistema tributário, uma vez que vincula o legislador ordinário aos fundamentos e aos limites estabelecidos na Constituição. Tanto isso é verdade que, no Brasil, para realizar qualquer reforma substancial no sistema tributário, é necessário que uma emenda constitucional seja aprovada e, para tanto, deve ser votada nas duas Casas do Congresso Nacional, e só terá aprovação se obtiver, em ambas, três quintos dos votos de seus respectivos membros em dois turnos de votação (art. 60, § 2º, da CF/1988).

Ocorre, no entanto, que algumas questões não poderão sequer ser objeto de proposta de emenda, por representarem limites materiais à *modificação do texto constitucional* impostos pelo Poder Constituinte Originário, a fim de preservar os elementos que formam o seu núcleo essencial. Estas limitações materiais são chamadas de cláusulas pétreas e podem ser entendidas como princípios constitucionais, ou normas essencialmente constitucionais, responsáveis por preservar a ordem constitucional em vigor¹². Entre elas, encontram-se a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, incisos I a IV, da CF/1988).

Devido ao fato de que o Sistema Tributário goza de autonomia dogmática (princípios e conceitos próprios) e estrutural (institutos e figuras jurídicas próprios)¹³, é inevitável que seus primados necessitem de proteção, de forma a se manterem íntegros no espaço e no tempo. Foi justamente por este motivo que a Ordem Constitucional se encarregou de estabelecer e resguardar os princípios tributários, alguns deles até abrangidos pelas cláusulas pétreas.

2.1. Os princípios tributários consagrados na ordem constitucional

Assim como as regras, os princípios são classificados no sistema jurídico como normas, seja de forma implícita ou explícita. Em contrapartida, enquanto as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas¹⁴, devendo

¹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 21.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 2.

¹² SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 137.

¹³ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financieiras, 1960, p. 29-65.

¹⁴ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 90-91.

ser aplicadas da forma tudo ou nada¹⁵, os princípios são considerados como *mandamentos de otimização*, ordenando que algo seja realizado no maior grau possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes¹⁶.

Disso decorre que os primados têm como função primordial atuar como verdadeiros alicerces a serem seguidos no exercício do direito, servindo de critério para a compreensão das regras jurídicas e definindo a lógica e a racionalidade do sistema normativo. Em síntese, ao atraírem em torno de si regras jurídicas que são interpretadas sob sua influência, manifestam a força de sua presença de forma harmônica exercendo uma reação centrípeta¹⁷.

Considerando, desta forma, que a norma jurídica é gênero, do qual normas-regras e normas-princípios são espécies, o Sistema Tributário nacional é formado tanto por regras específicas¹⁸ quanto por princípios constitucionais fundamentais e outros especificamente tributários, que podem ser encontrados na legislação infraconstitucional – Código Tributário Nacional e leis tributárias – e, em especial, na Constituição Federal.

Atribuindo-se destaque àqueles princípios tributários inscritos na CF/1988, é possível citar: princípio da segurança jurídica (art. 5º, inciso XXXVI¹⁹), princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º²⁰), princípio da legalidade (art. 150,

¹⁵ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 3. ed. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 39.

¹⁶ Neste ponto, é importante ressaltar que a ideia de distinção entre regras e princípios convergem entre Roberto Alexy (em sua obra *Teoria dos direitos fundamentais*) e Ronald Dworkin (especialmente em *Levando os direitos a sério*), como explicitado por Luigi Ferrajoli: “Llego así al segundo de los tres aspectos del constitucionalismo principialista que señalé antes, en los que se basa una concepción de la constitución y del constitucionalismo opuesta a la concepción positivista y garantista recientemente ilustrada: la distinción entre reglas y principios, tal como ha sido formulada por Ronald Dworkin y que Robert Alexy considera como ‘uno de los pilares fundamentales del edificio de la teoría de los derechos fundamentales.’” (FERRAJOLI, Luigi. *Constitucionalismo principialista y constitucionalismo garantista*. Universidad de Roma III. DOXA, *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 34 (2011), p. 15-53, p. 34).

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 72.

¹⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 261-262.

¹⁹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

²⁰ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

inciso I²¹), princípio da isonomia (art. 150, inciso II²²), princípio da irretroatividade (art. 150, inciso III, alínea *a*²³), princípio da anterioridade geral e nonagesimal (art. 150, inciso III, alíneas *b* e *c*²⁴), princípio do não confisco (art. 150, inciso IV²⁵), princípio da uniformidade geográfica (art. 151, inciso I²⁶), princípio da não cumulatividade (art. 153, § 3º, inciso II²⁷, e art. 155, § 2º, inciso I²⁸), princípio da seletividade (art. 153, § 3º, inciso I²⁹, e art. 155, § 2º, inciso III³⁰).

Além dos princípios citados, tem-se o princípio do federalismo, protegido como uma das cláusulas pétreas pela Constituição Federal (art. 60, § 4º, inciso I, da CF/1988), que consiste, em poucas palavras, na adoção da forma federativa pelo Estado brasileiro.

2.1.1. O princípio do federalismo e a repartição de encargos como cláusula pétrea

Muito embora alguns traços cooperativos já se revelavam desde as sociedades políticas mais remotas, foi por meio da Constituição dos Estados Unidos da

²¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

²² “Art. 150. [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

²³ “Art. 150. [...] III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

²⁴ “Art. 150. [...] III – cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*;”

²⁵ “Art. 150. [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco;”

²⁶ “Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;”

²⁷ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

²⁸ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

²⁹ “Art. 153. [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;”

³⁰ “Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar;”

América, em 1787, que o federalismo surgiu³¹. Na época, as 13 colônias inglesas, ao se tornarem Estados soberanos após a Declaração da Independência, exprimiram sua vontade de fomentar um regime federal devido à “falência” do Estado Confederado. Considerada como a pioneira, a federação norte-americana é famosa por sua formação centrípeta, originada do desejo das 13 colônias inglesas, após se tornarem Estados independentes, em adotarem uma forma de poder político unificado, mas sem perder a independência, a individualidade, a liberdade e a soberania que tinham acabado de conquistar³².

É possível afirmar que James Madison, Alexander Hamilton e John Jay contribuíram para dar à luz o Estado Federal, pois, ao reunirem-se com o intuito de sanar as complicações oriundas da Confederação, revolucionaram a história dos EUA ao publicarem artigos em jornais³³ propondo uma forma de Estado jamais vista antes: a federação, que era compreendida por duas ordens, ou entidades, jurídicas, quais sejam, a ordem central – concedida à União – e as ordens parciais – concedidas aos Estados-membros. Esta forma de Estado pregava acima de tudo um regime em que a autonomia das entidades regionais sobressaísse à soberania que, antes presente em cada um desses entes, agora exclusivamente era posta às mãos do Estado Federal.

Portanto, além de ser o resultado de um fenômeno histórico-cultural, o federalismo se molda especialmente na ideia de descentralização político-administrativa, já que o poder político fica descentralizado, compreendendo entidades federativas dotadas de autonomia. Não há, contudo, se falar em hierarquia entre as ordens jurídicas da federação, tendo em vista que a soberania é exclusiva e somente designada ao Estado Federativo, e as competências das entidades são devidamente distribuídas pelo corpo de normas constitucionais. É por esta razão que a distinção de competências atribuídas constitucionalmente se mostra como o traço marcante do Estado Federal, ao passo em que o equilíbrio entre os Estados-membros e o poder central é estabelecido pela descentralização política e administrativa, ficando ao encargo de cada um suas próprias competências, definidas na Constituição Federal³⁴.

Não à toa, afirma-se que a forma federativa de Estado é um modo de escapar do excesso de centralização de poder³⁵. Ainda assim, para que um Estado seja

³¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 141.

³² BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 246.

³³ MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. *Os artigos federalistas*. Tradução de Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993, p. 9-11.

³⁴ SILVA, Sandra Krieger Gonçalves. *O município na Constituição Federal de 1988: autonomia, competência legislativa e interesse local*. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003, p. 7.

³⁵ MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. *Ciência política e Teoria Geral do Estado*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 158.

agraciado com o federalismo, não basta que possua apenas a descentralização do poder político e a distribuição de competências, pois inúmeras outras variáveis influenciam no resultado desta equação³⁶. É preciso que também contemple certas casuísticas, como, notadamente, a participação das vontades regionais nas decisões da vontade central, a rigidez constitucional – aquela em que o processo de elaboração da emenda é mais complexo que o de uma lei ordinária e que conserva a forma federativa como petrificada –, a indissolubilidade do vínculo federativo e a possibilidade dos Estados-membros de elaborarem sua própria Constituição.

A gênese do Estado Federal na América do Norte inspirou diversos outros países a aderirem a esta ordem jurídica descentralizada, também considerada como um mecanismo de fortalecimento da democracia dos Estados de Direito. O Brasil, por exemplo, é um dos países que foi diretamente influenciado pela experiência norte-americana e, apesar de existirem divergências doutrinárias acerca do nascimento da federação brasileira, pouco importa se foi fruto de uma mera idealização³⁷ ou resultado de fatos histórico-culturais, uma vez que, de fato, a forma federativa de Estado foi ratificada em terras brasileiras.

Importante mencionar que a forma de Estado, no Brasil, passou por inúmeras modificações durante a história, inclusive, pela transição da Monarquia para a República, até finalmente se consolidar no federalismo. Este último, porém, surgiu em terras brasileiras no ano de 1889, sendo ratificado como forma de Estado, de maneira simultânea à fixação da República como forma de Governo, apenas em 1891, com a primeira Constituição promulgada.

Entre o íterim das Constituições de 1891 e 1988, a federação brasileira sofreu recaídas. A Carta Magna de 1934, que teve a menor duração até hoje e veio após a de 1891, manteve a forma federal de Estado, mas com uma singularidade: o Senado Federal passou a ser órgão colaborador da Câmara dos Deputados³⁸. Já a Constituição de 1937, conhecida como a “Polaca”, foi a que aniquilou a forma federativa, a democracia e os direitos humanos, e concentrou todo o poder no Presidente da República, de modo que persistiu, na Constituição de 1946 até a Constituição de 1967, um período marcado pela forma de Estado unitária, devido

³⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da Federação*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 25.

³⁷ “[...], parte da doutrina entende que a federação brasileira proveio de uma idealização. E essa idealização, revelada juntamente à República, era consequência da vontade de atender o interesse coletivo que ansiava por uma forma de Estado que lograsse êxito em aproximar o poder do povo. Por isso, ainda sob o ensinamento do Ministro supramencionado, ‘o federalismo brasileiro não foi uma imposição dos fatos, mas uma criação legal, surgida com a República.’” (BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da Federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 29)

³⁸ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 71.

ao regime ditatorial. Foi graças à Carta Constitucional de 1988 que a redemocratização ocorreu, tendo sido retornado, então, o modelo federativo, com o inédito estabelecimento de quatro entidades federativas (art. 18³⁹).

Merece destaque o fato de que o federalismo brasileiro é considerado como atípico e singular, porque seu surgimento não seguiu de maneira estrita o movimento original, como ocorreu nos EUA – onde a Confederação como regime jurídico estava trazendo instabilidade, então os Estados se uniram abdicando de sua soberania e, em seu lugar, auferindo autonomia. Aqui, a formação do Estado Federal se deu de maneira centrífuga, provindo de dentro para fora, quando a união de todos os Estados se fragmentou em vários centros competenciais e especialmente autônomos. Isto é, a centralização do poder político que colocava as províncias em um nível exacerbado de subordinação foi extinta, pondo fim, portanto, ao Estado Unitário, sendo justamente por este motivo que o poder deixou de irradiar da entidade central – União – e de tão só uma entidade regional – Estados-membros –, e abriu suas portas a outras entidades regionais – Distrito Federal e Municípios, no caso específico da República Federativa do Brasil.

Neste sentido, em que pese efetivamente não crie tributos, a CF/1988 outorga a competência tributária para os entes federados, conferindo-lhes aptidão para criar, modificar e extinguir, mediante lei, tributos. E foi visando proteger a autonomia e os limites impostos aos entes que a Carta Constitucional consagrou o princípio do federalismo, delimitando e dividindo o poder de tributar entre cada um deles, os quais desenvolvem, dentro de suas respectivas competências, iniciativas voltadas à incorporação de novos tributos e ao aproveitamento dos recursos arrecadados dentro de suas respectivas possibilidades. *À vista disso*, quanto aos aspectos fiscais, se diz que o Estado Federal brasileiro apresenta algumas particularidades, entre as quais cita-se: (i) presença de quatro entes federados – União, estados, Distrito Federal e municípios – dotados de autonomia e com Poderes Legislativo e Executivo próprios; (ii) todos os entes federados possuem competências voltadas à instituição, fiscalização, arrecadação e administração de tributos; e (iii) além de suas receitas próprias, advindas da arrecadação que lhe é atribuída, os entes também se valem do compartilhamento de receitas entre si⁴⁰.

Ao elevar o federalismo e, por corolário, a repartição de encargos a um princípio constitucional intangível, a CF/1988 pretendeu reforçar a descentralização tanto política quanto financeira. Isso, em verdade, se deu devido ao objetivo do

³⁹ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

⁴⁰ LEITE, Vitor Thaler Teixeira. A cláusula pétrea do princípio federativo e a PEC n. 45/2019. *Revista Direito Tributário Atual. Current Issues of Tax Law Review*. ISSN: 1415-8124 /e-ISSN: 2595-6280. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Vitor-Thaler-Teixeira.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2023.

Constituinte Originário em proteger os verdadeiros sustentáculos à existência e organização do Estado brasileiro por meio das cláusulas pétreas, entre as quais está a forma federativa de Estado (art. 60, § 4º, inciso I⁴¹). Esta elevação da discriminação de rendas tributárias ao altiplano constitucional, com rigidez modificativa, faz com que estes dispositivos constitucionais com conteúdo predominantemente tributário somente possam ser alterados por emenda, o que exige quórum qualificado e votação em dois turnos nas duas Casas do Congresso Nacional. Assim, além do rigoroso requisito formal para a sua modificação, a CF/1988 veda expressamente a propositura de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado (requisito material), de maneira que qualquer reforma que vise alguma modificação neste sentido deve se ater a tais “barreiras”.

3. As propostas de emenda constitucional com vistas à Reforma Tributária no cenário brasileiro

No ano corrente de 2023, o cenário brasileiro de discussão sobre a reforma tributária volta-se especialmente a duas propostas de emenda constitucional que se mostram mais maduras no âmbito do Congresso Nacional, as PECs n. 45 e n. 110, de 2019, e uma terceira proposta apresentada mais recentemente, mas nem tão madura, a PEC n. 46, de 2022.

A PEC n. 45/2019, apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), trata-se de uma proposta que já foi, inclusive, aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) da Câmara dos Deputados em 22 de maio de 2019 e encaminhada para a Comissão Especial de Reforma Tributária. De forma sintética, esta PEC pretende promover uma verdadeira reforma tributária na incidência sobre bens e serviços no Brasil, prevendo a substituição de cinco tributos – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS), Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) –, por um único imposto sobre bens e serviços incidente no destino e com alíquota uniforme, bem como com exportações e investimentos totalmente desonerados⁴².

Por outro lado, a PEC n. 110/2019 propõe acabar com nove tributos – Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre os combustíveis (Cide-Combustíveis), IPI, ICMS, ISS, PIS/Pasep e Salário-educação – e criar o Imposto sobre Valor Agregado (IVA, ou

⁴¹ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I – a forma federativa de Estado;”

⁴² O QUE é a reforma tributária e quais mudanças são discutidas no Congresso? *JOTA*. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/o-que-e-a-reforma-tributaria-e-quais-mudancas-sao-discutidas-no-congresso-26042023>. Acesso em: 14 abr. 2023.

VAT, de *Value Added Tax*) dual com sistema eletrônico de cobrança. Nesse caso, o IVA seria dual porque, dele, decorreria um tributo federal chamado CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços)⁴³ e um tributo para os Estados e Municípios, resultado da fusão do ICMS e ISS, intitulado de IBS (Imposto sobre Bens e Serviços)⁴⁴.

Além das propostas de emenda à Constituição mencionadas, tem-se também a PEC n. 46/2022 que, apesar de não ter avançado no âmbito legislativo tanto quanto as demais, possui praticamente o mesmo fim: simplificar a cobrança dos impostos sobre o consumo. Na presente ocasião, a proposta tem como foco, resumidamente, unificar as leis estaduais, do Distrito Federal e municipais que regulam o ICMS e o ISS, de modo a beneficiar os cidadãos e o setor produtivo com uma verdadeira simplificação da legislação tributária.

Vê-se que todas as propostas de emenda constitucional com vistas à reforma do sistema tributário nacional possuem objetivos similares, mas a principal questão, e que deve-se chamar atenção, é o fato de que, embora todas elas contenham determinadas promessas, há, ainda, a necessidade da definição de um sistema adequado aos princípios consagrados na ordem constitucional, sobretudo no que tange à repartição de encargos.

4. A necessidade da definição de um sistema tributário adequado aos princípios consagrados na ordem constitucional: para uma reforma que atenda à repartição de encargos

Não se nega que o Sistema Tributário Nacional vigente conta com inúmeras deficiências⁴⁵. É necessário ter em vista, porém, que qualquer proposta de refor-

⁴³ “Características do IBS: (i) terá caráter nacional, com alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estaduais e municipais; estados e municípios determinam suas alíquotas por lei; (ii) incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tributando todas as utilidades destinadas ao consumo; (iii) será cobrado em todas as etapas de produção e comercialização; (iv) será não cumulativo; (v) contará com mecanismo para devolução dos créditos acumulados pelos exportadores; (vi) será assegurado crédito instantâneo ao imposto pago na aquisição de bens de capital; (vii) incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo); e (viii) nas operações interestaduais e intermunicipais, pertencerá ao estado e ao município de destino.” (REFORMA TRIBUTÁRIA: entenda a proposta. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/ReformaTributaria/index.html>. Acesso em: 18 abr. 2023)

⁴⁴ SENADO NOTÍCIAS. Reforma tributária deve ficar para 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/07/27/reforma-tributaria-deve-ficar-para-2023>. Acesso em: 10 abr. 2023.

⁴⁵ “[...] o sistema é injusto e cumulativo, onera exportações, é ineficaz na prevenção da guerra fiscal, gera inúmeras e custosas batalhas administrativas e judiciais, inibe o investimento e impõe uma fiscalização a um tempo onerosa, porque burocrática, e incapaz de combater a sonegação e a irregularidade” (RELATÓRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA – PEC N. 45/2019 E N. 110/2019. Comissão Mista da Reforma Tributária. Maio de 2021. Disponível em: https://www.agfadvice.com.br/wp-content/uploads/2021/05/Relato%CC%81rio_Reforma-Tributaria_Dep-Aguinaldo-Ribeiro_04.05.2021.pdf. Acesso em: 16 abr. 2023).

ma com teoria de uma tributação justa que não leve em conta a totalidade do sistema social cai na abstração metafísica, pois o sistema tributário é parte de um sistema econômico-social concreto⁴⁶. É justamente por este motivo que a reforma tributária, no Brasil, se mostra como um paradoxo: é deveras almejada, mas não consegue ser planejada de forma a adequar-se completamente aos princípios consagrados na ordem constitucional, sobretudo à repartição de encargos.

Prestes a fazer 35 anos, a Constituição Federal, que já foi modificada mais de cem vezes desde 1988⁴⁷, agora corre o risco de ser novamente alterada por meio de emenda e, ainda, em dos alicerces da ordem constitucional: a forma federativa de Estado. Isso porque, muito embora as propostas de emenda constitucional que visam à reforma do sistema tributário – especialmente as que pretendem concentrar vários tributos em um só – não comprometam, por si só, os recursos destinados aos entes federados para desempenhar suas funções, tais receitas não se mostram suficientes para tanto.

A Constituição consagra certas particularidades, presentes na forma federal de Estado, que são indispensáveis para preservar o pacto federativo, mantendo-o exatamente como o constituinte positivou, sendo a repartição constitucional de competências a maior delas, oportunidade em que para cada entidade federativa são distribuídas parcelas de autonomia em forma de encargos. Disso decorre, conseqüentemente, um sistema complexo em que convivem competências privativas, repartidas horizontalmente, com competências concorrentes, repartidas verticalmente, abrindo-se espaço também para a participação das ordens parciais na esfera de competências próprias da ordem central, mediante delegação⁴⁸.

A repartição de encargos, assim, é considerada como a característica da federação de maior importância, a julgar pelos benefícios que traz, como a ativa cooperação entre as entidades federativas e a efetivação da democracia participativa. Por isso, é imprescindível que haja recursos suficientes para que os entes federados – Estados e Municípios – sejam, de fato, autônomos, de tal forma que possam receber e gerenciar as receitas, decorrentes dos tributos, sem ter que cumprir condições impostas pelo Poder Central (União) ou depender completamente de repasses feitos por este, sob pena de tornar os entes subservientes. Sus-

⁴⁶ SILVA, José Afonso da. *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 89.

⁴⁷ “Além das 128 emendas regulares, há as seis emendas aprovadas durante a revisão de 1994 e seis tratados internacionais sobre direitos humanos que foram aprovados pelo Congresso com quórum de emenda constitucional e, por isso, têm a mesma força.” (AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. Parlamentares aprovaram 14 emendas à Constituição em 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/931900-parlamentares-aprovaram-14-emendas-a-constituicao-em-2022/>. Acesso em: 12 abr. 2023)

⁴⁸ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 74.

tenta-se que, caso isso ocorra, os Estados e os Municípios acabariam se tornando autarquias federais, o que acarretaria a perda da autonomia destes entes, modificando o federalismo brasileiro e ferindo a cláusula pétreia do princípio federativo (art. 60, § 4º, inciso I, da CF/1988).

Daí a necessidade imperiosa que seja dada maior segurança jurídica aos princípios consagrados na ordem constitucional, primordialmente àqueles salvaguardados como cláusulas pétreas, evitando-se, portanto, grave distorção de todo o sistema na corrida desenfreada para efetivação de uma reforma. É claro que, no Brasil, esse desafio se torna ainda mais significativo diante de tanta definição e detalhes de matérias tributárias cravados no texto da Constituição, ou seja, diante da rigidez, exaustão e complexidade do Sistema Tributário Constitucional.

Seja qual for a reforma que se efetivar(á), que tenha-se como prioridade uma reforma que reafirme o federalismo, à repartição de encargos e, por corolário, a própria força normativa da Constituição⁴⁹. Ainda que não se possa nutrir a ilusão de que uma reforma tributária seja efetuada sem que se altere o *status quo* e sem provocar ganhos e perdas para determinados entes, não se pode perder de vista a necessidade da definição de um Sistema Tributário que se adeque aos princípios da ordem constitucional.

5. Conclusão

Analisando, ainda que de forma superficial, as propostas de emenda constitucional que visam à reforma tributária em discussão no Congresso Nacional, principalmente as PECs n. 45 e n. 110, de 2019, foi possível perceber que ao mesmo tempo em que apresentam características adequadas aos princípios tributários e constitucionais, no que se refere à forma federativa, também apresentam características que tendem à abolição do federalismo brasileiro.

Por esta razão é que se afirma que a melhor reforma tributária será – enquanto viger a Constituição Federal de 1988 – aquela que atender à repartição de encargos, e que se vier para transformar o Sistema Tributário Nacional, que seja para adequá-lo cada vez mais aos princípios consagrados na ordem constitucional, reafirmando o princípio do federalismo e a própria força normativa da Constituição.

6. Referências

AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. Parlamentares aprovaram 14 emendas à Constituição em 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/931900-parlamentares-aprovaram-14-emendas-a-constituicao-em-2022/>. Acesso em: 12 abr. 2023.

⁴⁹ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1991.

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2017.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 1968.
- ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito* 62 (2), Universidade de São Paulo. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da Federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 out.1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao-Compilado.htm. Acesso em: 03 abr. 2023.
- BRASIL oferece o pior retorno em benefícios em comparação à alta carga tributária. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. Disponível em: <https://ibpt.com.br/brasil-tem-alta-carga-tributaria-mas-continua-oferecendo-menor-retorno-a-populacao/>. Acesso em: 05 abr. 2023.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 3. ed. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.
- FERRAJOLI, Luigi. *Constitutionalismo principialista y constitucionalismo garantista*. Universidad de Roma III. *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 34 (2011).
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1991.
- IMPOSTÔMETRO. Associação Comercial de São Paulo. Disponível em: <https://impostometro.com.br/>. Acesso em: 06 abr. 2023.
- LEITE, Vitor Thaler Teixeira. A cláusula pétrea do princípio federativo e a PEC n. 45/2019. *Revista Direito Tributário Atual. Current Issues of Tax Law Review*.

- ISSN: 1415-8124 /e-ISSN: 2595-6280. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Vitor-Thaler-Teixeira.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2023.
- MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. Os artigos federalistas. Tradução: Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.
- MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. *Ciência política e Teoria Geral do Estado*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.
- O QUE é a reforma tributária e quais mudanças são discutidas no Congresso? *JOTA*. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/o-que-e-a-reforma-tributaria-e-quais-mudancas-sao-discutidas-no-congresso-26042023>. Acesso em: 14 abr. 2023.
- REFORMA TRIBUTÁRIA: entenda a proposta. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/ReformaTributaria/index.html>. Acesso em: 18 abr. 2023.
- REFORMA TRIBUTÁRIA 2023: O que é o sistema tributário brasileiro e por que ele é tão complexo. Reforma Tributária. *Valor Econômico*. Disponível em: <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/noticia/2023/04/04/reforma-tributaria-2023-o-que-e-o-sistema-tributario-brasileiro-e-por-que-ele-e-tao-complexo.ghtml>. Acesso em: 07 abr. 2023.
- RELATÓRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA – PEC N. 45/2019 E N. 110/2019. Comissão Mista da Reforma Tributária. Maio de 2021. Disponível em: https://www.agfadvice.com.br/wp-content/uploads/2021/05/Relato%CC%81rio_Reforma-Tributaria_Dep-Aguinaldo-Ribeiro_04.05.2021.pdf. Acesso em: 16 abr. 2023.
- SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SENADO NOTÍCIAS. Reforma tributária deve ficar para 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/07/27/reforma-tributaria-deve-ficar-para-2023>. Acesso em: 10 abr. 2023.
- SILVA, José Afonso da. *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- SILVA, Sandra Krieger Gonçalves. *O município na Constituição Federal de 1988: autonomia, competência legislativa e interesse local*. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.
- TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.