

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 45/2019: UNIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E FRAGMENTAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO

Rafael Barroso de Andrade¹

Sumário: 1 – Introdução; 2 – Federalismo; 2.1 – Competências administrativas e reflexos orçamentários; 2.2 – Federalismo fiscal e repartição de receitas; 2.3 – Desequilíbrio entre entes federados na participação das receitas; 3 – Proposições da PEC nº 45/2019 e federalismo fiscal; 4 – O perfil da arrecadação municipal; 5 – Conclusão; Referências bibliográficas.

1. Introdução

Os anseios e discussões sobre uma reforma tributária não são novidades no Brasil – nem deveriam ser, uma vez que o sistema tributário deve ser objeto de constante análise – atividade expressamente atribuída ao Senado Federal (art. 52, XV, CRFB) – e adaptação, permitindo que acompanhe as transformações da economia. A proposta com maior movimentação na Câmara dos Deputados, a PEC nº 45/2019, tem como objetivo “transformar o sistema em algo mais simples, transparente e neutro, beneficiando o crescimento a longo prazo do Brasil”.

¹ Procurador do Estado de São Paulo, antes Procurador do Município de Paulínia. Especialista em Direito Administrativo pela Universidade Cândido Mendes, Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

A principal medida da proposta é a substituição de cinco tributos – duas contribuições e um imposto federais, um imposto estadual e um municipal – por um único imposto sobre valor agregado, com arrecadação única e divisão de receita entre os entes federados.

Tal proposta tem por objetivo pôr fim a uma das reiteradas críticas ao Sistema Tributário Nacional, que é a fragmentação da base de incidência dos tributos sobre produção e consumo. De fato, não faltam críticas ao modo como o constituinte originário estruturou o Sistema Tributário Nacional, repartindo incidências tributárias que nem sempre possuem tão nítida diferenciação na economia, o que culminou em disputas tributárias no seio da federação, a guerra fiscal.

Contudo, a simplificação do sistema tributário, por meio da cobrança de imposto único e da unificação da incidência sobre o consumo, não pode ser vista como a única força motriz do debate sobre a reforma tributária. Conforme bem pontua Sérgio André Rocha, uma reforma tributária deve obedecer a alguns pilares: justiça tributária, respeito ao pacto federativo, simplificação e projeção para o futuro².

Ademais, a complexidade do Sistema Tributário Nacional não decorre do fato de haver, atualmente, cinco tributos incidindo sobre a base tributária de consumo – ou, mais precisamente, não decorre unicamente disso. Não é possível tratar a questão de forma simplista, devendo ser bem compreendido que a complexidade possui uma multiplicidade de causas, de modo que a redução do número de tributos não se traduzirá necessariamente em simplificação do sistema³.

O presente trabalho tem por objeto uma análise da PEC nº 45/2019 sob um de seus aspectos controvertidos. Assim, contribuindo com a discussão republicana sobre a reforma tributária, busca-se lançar luzes sobre os efeitos da reforma no sistema federativo constitucional, em seus

2 ROCHA, Sérgio André. Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 18 jul. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>. Acesso em: 28 nov. 2020.

3 ROCHA, Sérgio André. Reduzir número de tributos não significa, necessariamente, simplificação. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 16 ago. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-16/sergio-rocha-reduzir-numero-tributos-nao-garante-simplificacao>. Acesso em: 28 nov. 2020.

aspectos de limitação do poder, divisão de receita, prestação de serviços públicos e garantia de direitos fundamentais.

A PEC nº 45/2019 tem como medidas a extinção do ISS (Imposto Sobre Serviços), principal fonte de recurso de municípios maiores, bem como do ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), principal fonte de recurso dos estados e tributo que possui a maior arrecadação consolidada do país, e, em seu lugar, propõe-se a criação de um tributo por lei complementar federal, sem qualquer possibilidade dos entes subnacionais exercerem política fiscal com sua principal fonte de arrecadação, representando inegável centralização do sistema tributário⁴.

Desse modo, cabe analisar o federalismo brasileiro, em especial sua conformação pela Assembleia Nacional Constituinte, suas características então e suas alterações mais significativas, e cotejar o cenário atual do Sistema Tributário Nacional com as proposições da reforma.

2. Federalismo

O federalismo possui raízes no constitucionalismo moderno – o movimento constitucional que tem como principal objetivo a limitação do poder político em favor dos direitos dos governados⁵. Difere, assim, dos movimentos existentes na antiguidade e na idade medieval: naquela, o foco do pensamento era de que as pessoas deveriam servir a comunidade política, não sendo considerada sua dignidade individual; enquanto na idade medieval, a limitação ao exercício do poder se restringia a alguns estamentos privilegiados⁶.

A Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, fruto da revolução francesa, promulgada na Assembleia Nacional, já trazia

4 SCAFF, Fernando Facury. Estão propondo mais Brasília e menos governos estaduais em nossa federação. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 30 jul. 2019. Contas à vista. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-30/contas-vista-propondo-brasilia-governos-estaduais>. Acesso em: 28 nov. 2020.

5 SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 69.

6 *Ibidem*, p. 70-72.

a previsão de que *qualquer sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos, nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição*. Na Declaração, são consideradas como essenciais ao constitucionalismo tanto a observância das liberdades individuais quanto a contenção do poder do Estado.

Segundo Luís Roberto Barroso⁷, constitucionalismo significa limitação de poder, o que pode ser alcançado a partir de três ordens de limitação: material, orgânica e processual. Tais limites poderiam ser explicados, respectivamente, como a garantia de direitos individuais, a contenção do poder dos governantes e a necessidade de legitimação do governo por meio do devido processo.

A segunda ordem de limitação, orgânica, não se limita à separação das funções de legislar, administrar e julgar, havendo outros mecanismos com o mesmo objetivo, dentre os quais o federalismo. Nesse sentido, o federalismo, conforme leciona Sacha Calmon, “mormente em países de grandes extensões territoriais e povoado heterogeneamente, é uma sobregarantia adicional de igualdade e liberdade”⁸.

De fato, o federalismo é uma forma de limitação do poder porque, a despeito de somente haver uma soberania, internamente há mais de um nível político decisório – na configuração normal do federalismo, há duas esferas com poder decisório; no Brasil, três, em decorrência do reconhecimento do município como ente federado (art. 18, CRFB).

A visualização do papel do federalismo como limitador do poder nem sempre é clara, seja em decorrência de eventual alinhamento político entre os governantes das diferentes esferas, seja por uma concentração de atribuições de maior alcance à União no federalismo brasileiro – na seara legislativa, por exemplo, os estados não podem legislar sobre matéria concernente a direito civil, penal, comercial, agrário e trabalho, de modo que, nessas áreas, não há uma limitação do poder decisório.

7 BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 5-6.

8 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O direito tributário do Brasil: federalismo e constituição*. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (coord.). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 136.

Contudo, é possível trazer um exemplo de limitação do poder presente na ideia de federação: após a rápida disseminação de um vírus no mundo (Covid-19), num quadro de pandemia declarada por organizações internacionais, o Presidente da República insistiu reiteradamente na necessidade de manter o funcionamento normal da economia, com uma visão de minimização dos efeitos da doença. Governadores e prefeitos optaram por uma abordagem de limitação das atividades econômicas para tentar frear o avanço do vírus, privilegiando a proteção da saúde e da vida. O governo federal, com a edição da Medida Provisória nº 926/2020, buscou trazer à esfera federal todas as decisões concernentes a isolamento, quarentena, interdição de locomoção, de serviços públicos e atividades essenciais e de circulação. Tratou-se de uma tentativa de afirmar sua competência, seja como competência exclusiva, seja como forma de se afirmar que tais medidas teriam interesse nacional e, por isso, necessitariam ser tomadas pela esfera federal.

No bojo da ADI nº 6.341, argumentou-se que tal ato normativo esvaziaria a competência dos estados, municípios e do Distrito Federal sobre matéria de saúde. O plenário do Supremo Tribunal Federal concedeu a tutela provisória requerida, reconhecendo as competências administrativas de todos os entes federados no combate à pandemia. Noutros termos, foi reconhecido que há uma limitação ao poder decisório da União, na medida em que as medidas sanitárias não cabem única e exclusivamente a uma autoridade, podendo as esferas estadual e municipal deliberar a respeito e adotar medidas até mesmo contrárias ao interesse político do governo federal. A relevância para o presente trabalho é o fato que a decisão deixa explícita a função do federalismo como forma de contenção do poder ao impor ao chefe do Executivo federal que respeite as atribuições de cada esfera federativa, não podendo fazer valer sua própria vontade sobre a vontade dos dirigentes dos estados, municípios e do Distrito Federal.

2. 1. Competências administrativas e reflexos orçamentários

Conforme já indicado, o federalismo trabalha com o modo de distribuição do poder político de um determinado Estado. A ideia do federalismo como é tratado atualmente remonta à Revolução Americana, especificamente nos artigos que compõem a obra *O Federalista*, de James

Madison, Thomas Jefferson e Alexander Hamilton. O sistema foi concebido como uma divisão em duas esferas do poder, o central e o regional, cabendo esse último a cada estado membro.

A despeito de não consistir numa estrutura predeterminada, é possível identificar conteúdos caracterizadores do modelo, conforme leciona Luís Roberto Barroso⁹:

A caracterização do Estado federal envolve a presença de três elementos: a) a *repartição de competências*, por via da qual cada entidade integrante da federação receba competências políticas exercitáveis por direito próprio, frequentemente classificadas em político-administrativas, legislativas, e tributárias; b) a *autonomia* de cada ente, descrita classicamente como o poder de autodeterminação exercido dentro de um círculo pré-traçado pela Constituição, que assegura a cada estatal poder de auto-organização, autogoverno e autoadministração; e c) a *participação* na formação da vontade do ente global, do poder nacional, o que tradicionalmente se dá pela composição paritária do Senado Federal, onde todos os estados têm igual representação.

Dentre as características apresentadas, a primeira é um ponto de grande importância para o presente trabalho: há um espaço de competências políticas próprias para cada ente, não se tratando de mera delegação de capacidades administrativas a serem desempenhadas por outro ente. Não se trata, assim, de uma faculdade atribuída ao ente federal de delegar aos entes regionais ou locais, ou mesmo a eleição de matérias para que esses executem um plano determinado por aquele.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu competência própria dos estados, sendo possível citar como exemplo a ADI nº 4.060, que teve como objeto lei catarinense disciplinando limites de alunos por sala de aula, versando, portanto, sobre direito à educação, bem como a ADI nº 3.937, que teve por objeto lei paulista sobre o meio ambiente e a proibição do uso de amianto. São matérias que, tal como ocorre com o Direito à Saúde, são de competência administrativa comum entre estados, municípios e a União.

⁹ BARROSO, op. cit., p. 172.

Sobre a interação do governo central com os regionais, Maurine Morgan¹⁰, com fundamento nas lições de Anwar Shah, aponta que o federalismo possui dois grandes modelos: o federalismo dual e o federalismo cooperativo. O diferenciador residiria na distribuição de competências dos entes federados: no federalismo dual, cuja origem remonta ao modelo norte americano, as competências do ente federal e dos entes subnacionais são distintas, havendo uma área na qual cada esfera possui autonomia. Apesar de o ente federal atuar sobre o território e a população do ente subnacional, há uma esfera de atuação em que o estado-membro tem liberdade para atuar sem a interferência do governo federal.

O federalismo dual possui duas subdivisões: pode se apresentar sob a forma de um bolo de camadas (*layer cake model*), em que as camadas representam as esferas federal e estadual, havendo uma hierarquia entre elas, facultando-se ao governo central decidir atuar diretamente com os entes subnacionais ou atuar diretamente com o governo local, ultrapassando o ente subnacional por completo.

Outro modelo seria o de autoridades coordenadas (*coordinate authority*), pelo qual não se fala em hierarquia entre o governo central e os entes subnacionais, que detêm significativa autonomia em face daquele. Trata-se do modelo de federalismo presente nos Estados Unidos da América, possivelmente em decorrência do fato de que os estados-membros, quando da criação da federação, já se constituíam como estados soberanos e, por isso, mantiveram um espaço de autonomia garantido.

Por outro lado, no federalismo cooperativo há uma ênfase na necessidade de exercício cooperativo das competências do ente central e dos entes subnacionais, de modo que as responsabilidades de cada esfera estão mais interligadas. A origem indicada desse modelo é da Alemanha.

Tal modelo possui três subdivisões; o primeiro é o de bolo marmorizado (*marble cake model*), em que as diferentes esferas dividem as responsabilidades (tal qual num federalismo dual), mas que são coincidentes em certa medida (característica do federalismo cooperativo).

10 FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 25-26.

Outro traço marcante do modelo é não haver hierarquia entre os entes federados, diferente do *layer cake model*.

A segunda subdivisão é das esferas interdependentes (*interdependent spheres*), em que o ente central define a política a ser implementada pelos entes federados – não se trata, contudo, de mera atuação como *longa manus* porque há considerável participação dos entes menores na formação das políticas públicas pelo governo central.

A última subdivisão é das esferas independentes (*independent spheres*), pela qual todos os entes, independentemente do nível federativo, possuem a mesma autonomia. O Brasil seria o único país da categoria, tanto em face da autonomia que os estados-membros gozam face ao governo federal, tanto em decorrência da posição peculiar do governo local, os municípios, que não são meras *longa manus* do governo central ou do governo estadual.

A autonomia, contudo, só pode ser plenamente exercida se houver recursos disponíveis para tanto – e é precisamente nesse ponto que a discussão sobre o federalismo deve ter espaço dentro da discussão sobre reforma tributária.

De fato, o ente federado somente pode se autoadministrar se possuir recursos financeiros suficientes para tanto – tal previsão, inclusive, é uma decorrência lógica da atribuição, pela Constituição Federal, de competências administrativas para cada ente: os entes somente poderão cumprir as diversas obrigações que lhe são atribuídas se detiverem os recursos materiais para tanto. É esse o objeto do federalismo fiscal, “uma técnica de divisão das competências entre os entes federados, e possui diversas dimensões entre arrecadação, gasto e endividamento públicos”¹¹. Nesse sentido, defendem Onofre Batista Júnior e Marina Marinho¹²:

Não há como falar em autonomia, requisito do princípio da subsidiariedade, e fundamental para permitir a participação em igualdade de

11 SCAFF, Fernando Facury. Federalismo fiscal na crise do coronavírus: como dividir o dinheiro. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 28 abr. 2020. Contas à vista. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-28/contas-vista-federalismo-fiscal-crise-coronavirus-dividir-dinheiro>. Acesso em: 14 nov. 2020.

12 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, ano 55, n. 219, p. 27-52, 2018.

consideração, sem “independência financeira”. Em outras palavras, não é possível exercer autonomamente os poderes políticos atribuídos sem suporte financeiro; da mesma forma, é impossível realizar qualquer projeto de governo sem os recursos necessários para tanto. Apenas é possível falar em autogoverno, auto-organização e autoadministração se houver recursos disponíveis para exercê-los. A dependência financeira destrói a autonomia de governo porque subordina a atuação de um ente ao auxílio do outro e tudo isso só ocorre na prática com o alinhamento das demais pessoas políticas às propostas do ente central.

Há que se reconhecer, assim, que as competências administrativas dos entes federados são intrinsecamente relacionadas à sua despesa orçamentária.

2. 2. Federalismo fiscal e repartição de receitas

A análise do Sistema Tributário Nacional tal como previsto na Constituição põe em evidência a importância de se assegurar fontes de rendas necessárias ao cumprimento das obrigações que a própria Carta impôs, seja por meio da fixação de competências tributárias exclusivas, seja pela imposição de divisão das receitas de tributos federais e estaduais.

Nesse sentido, explica a professora do Departamento de Ciência Política da USP (Universidade de São Paulo), Marta Arretche, citando o docente Joel Migdal, da Universidade de Washington¹³:

Migdal (1988) argumentou que a capacidade de extrair recursos da sociedade e gastá-los de maneira autônoma constitui uma dimensão central da capacidade de os estados nacionais fazerem-se obedecer, na medida em que define sua possibilidade de formular e implementar políticas de modo autônomo, independentemente dos interesses privados. O argumento pode ser estendido às relações intergovernamentais, quer em estados federativos, quer em unitários. A autonomia dos governos para tomar decisões deriva em boa medida da extensão em que detêm autoridade efetiva sobre recursos tributários e/ou fiscais. Governos desprovidos de autonomia para obter – por meio da taxaço –

13 ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, p. 69-85, jun. 2005.

recursos, em montante suficiente para atender minimamente às demandas de seus cidadãos, tendem a incorporar à sua agenda as orientações políticas do nível de governo – ou agente privado, ou ainda organismo internacional – que de fato tem controle sobre tais recursos.

No mesmo artigo em que apresenta tais ponderações, Arretche ainda aponta que a União “perdeu com relação a quase todos os itens de natureza tributária e fiscal”¹⁴ na Constituição de 1988, o que, contudo, deve ser lido com cautela. Não há que se falar propriamente em derrota da União, mas de fortalecimento da autonomia dos estados e municípios com os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte de 1987.

Por fim, ainda com referência ao texto original da Constituição de 1988, a autora aponta que houve desvinculação das receitas fiscais, em comparação com regimes anteriores. Não basta a mera concessão de receitas tributárias próprias, se houver uma vinculação dos gastos a serem realizados – conforme indicado anteriormente, a capacidade de formular e implementar políticas de modo autônomo depende da arrecadação de recursos, que, por um imperativo lógico, não podem possuir destinação obrigatória. A Assembleia Constituinte reforçou tal garantia ao proibir expressamente a vinculação de gasto de receita derivada de imposto, excetuando unicamente a educação¹⁵.

Assim, paralela e complementarmente à fixação das competências materiais de cada ente, foram fixadas as receitas próprias, com garantia de liberdade na eleição das despesas, além da fixação de transferências constitucionais. Noutros termos, a Assembleia Constituinte fixou o equilíbrio na distribuição dos entes da receita gerada pela arrecadação de impostos num patamar que beneficiou os estados, comparado ao regime anterior.

Houve inequívoco aumento da liberdade dos estados em sua arrecadação própria, seja ao permitir fixar autonomamente as alíquotas do ICMS, seja pelo próprio aumento de sua base de incidência, pela eliminação da possibilidade de a União conceder isenção heterônoma (art. 151, III, CRFB), ou ainda pela possibilidade de instituição de

14 Ibidem, p. 83.

15 Ibidem, p. 82.

adicional de alíquota em imposto de competência federal (art. 155, II, CRFB, em sua redação original).

Analisando o Federalismo Fiscal, Richard Bird, professor da Universidade de Toronto, afirma que os entes subnacionais devem não apenas ter acesso a receitas próprias como devem ser autorizados e encorajados a explorar tal fonte de recursos sem fiscalização do governo central¹⁶.

Além disso, as transferências de recursos entre as esferas são essenciais para manter o equilíbrio fiscal vertical, garantindo que haja um equilíbrio em cada nível federativo de receitas e despesas, em decorrência tanto da maior facilidade que o ente central possui de arrecadação, quanto pela maior vocação dos entes locais na prestação de serviços, posto que mais próximos dos cidadãos¹⁷. Nesses termos, César Caúla e Lilian Manzi explicam¹⁸:

[...] é preciso observar que, em decorrência do próprio modelo federativo cooperativo, o qual implica a concentração de certas competências tributárias em poder do ente central (União), bem como da já mencionada desigualdade econômica e social existente entre os entes federados, a renda obtida por meio de exploração da competência tributária própria atribuída às localidades (Estados e Municípios) pode ser, ou pelo menos em muitas situações será, insuficiente, o que levará à necessidade de adoção de mecanismos corretivos.

É precisamente a vertente da balança da receita que necessita ser avaliada quando da análise de uma reforma tributária que altere competências tributárias estaduais e municipais, em especial em decorrência das alterações propostas pela PEC nº 45/2019.

Não é suficiente, contudo, uma análise da vontade do constituinte originário, sendo necessária uma avaliação sobre as mudanças

16 BIRD, Richard M. Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization. *National Tax Journal*, Chicago, v. 46, n. 2, p. 207-227, 1993, p. 211.

17 *Ibidem*, p. 211-218.

18 CAÚLA, César; MANZI, Lilian C. T. Miranda. Transferências constitucionais e federalismo cooperativo. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). *O federalismo na visão dos estados: uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg – aos 30 anos da Constituição*. Belo Horizonte: Letramento, 2018, p. 313.

no ordenamento jurídico nacional desde então, em pouco mais de três décadas, para determinar o real impacto das alterações propostas.

2.3. Desequilíbrio entre os entes federados na participação das receitas

A PEC nº 45/2019 possui uma característica que afeta em grande parte os itens aqui tratados: a instituição de um único tributo que geraria arrecadação para três níveis federativos distintos. Há ainda questões que somente serão devidamente esclarecidas uma vez aprovada a reforma, como a criação de uma entidade transfederativa, ou o modo de compensação entre os estados com a implementação da arrecadação no destino, que será feito no bojo da citada entidade.

Sobre a evolução da participação dos estados na arrecadação nacional, César Caúla e Lilian Manzi apuraram que, entre a década de 1960 e o ano de 2014, houve uma queda na participação em 10%, ou, noutros termos, se antes os estados recolhiam pouco mais de um terço da arrecadação nacional, passaram a arrecadar menos de um quarto¹⁹; além de que, durante a vigência da atual Constituição, precisamente entre 1994 e 2002, quando a carga tributária do país passou de 23,3% para 33,2%, o aumento de arrecadação da União representou 76% do total²⁰.

Essa mudança na tributação é de especial importância para a análise de uma reforma tributária, demonstrando que o equilíbrio que o constituinte originário escolheu já foi desobedecido pelas reformas, com real ameaça ao pacto federativo.

A principal medida adotada pela União foi iniciada com o Fundo Social de Emergência, depois chamado de Fundo de Estabilização Fiscal e, por fim, nomeado de Desvinculação das Receitas da União. O nome diz menos do que deveria, uma vez que não se trata de mera desvinculação de receita pontualmente indicada pelo constituinte ou pelo legislador ordinário, mas de desvinculação de receita que não possui repartição de receitas, justamente em decorrência de sua arrecadação ser vinculada a um fim.

19 CAÚLA; MANZI, *op. cit.*, p. 320.

20 *Ibidem*, p. 318.

O Sistema Tributário Nacional delimitou fontes de rendas próprias dos entes, permitindo o aumento da arrecadação por meio de simples majoração da alíquota. Ao mesmo tempo, e visando dar concretude ao federalismo cooperativo, foi fixada repartição de receita de impostos federais e estaduais, de forma a garantir a suficiência de verbas para o desempenho das atribuições constitucionais de cada ente. Ademais, o próprio constituinte originário indicou que a União poderia obter recursos provenientes de impostos – espécie tributária caracterizada por sua não vinculação – residuais, cuja arrecadação deveria ser compartilhada com os estados, conforme dispõem os artigos 154, I, e 157, II, da Constituição.

Ocorre que, desde 1994, a União tem aumentado a tributação via contribuições, concentrando poder econômico que não é repartido com os estados, criando um poder de barganha que afeta a autonomia dos estados-membros, como discorrem Batista e Marinho²¹:

A CRFB previu a possibilidade de instituição de imposto novo caso houvesse a necessidade de aumento da receita tributária, mas, para manter a integridade de seu sistema normativo em absoluta sintonia com o princípio federativo, estabeleceu mecanismo para evitar que a União ampliasse sua arrecadação com base em impostos não compartilhados e provocasse desigualdade nas relações intergovernamentais, pois a concentração de recursos financeiros no ente central ofende ao ideal democrático-descentralizador da CRFB e ataca o princípio federativo, na medida em que afeta a autonomia (financeira e política) dos demais entes, que precisam se valer da “política dos pires nas mãos” para cumprir suas obrigações. Portanto, o STN também foi desenhado para garantir o equilíbrio federativo, em especial para impedir que os governadores (ou mesmo que os prefeitos) sejam subjugados e precisem submeter-se aos desmandos do Executivo federal para cumprirem suas missões constitucionalmente estabelecidas.

Outra alteração constitucional que gerou diversas perdas aos estados foi decorrente da Emenda Constitucional nº 42/2003, que tratou sobre a não incidência de ICMS sobre exportação. Isso porque, originalmente, a Constituição apenas previu a não incidência do tributo na exportação

21 BATISTA JÚNIOR; MARINHO, op. cit., p. 27-52.

de produtos industrializados, sendo, portanto, permitida a incidência na exportação de produtos primários e semielaborados. Por meio de negociações entre a União e os estados, restou determinado que estes seriam compensados pela União pela não incidência do tributo, que primeiramente foi inserida no ordenamento como uma isenção, e posteriormente como imunidade, por meio da EC n° 42/2003. Sobre o histórico, Onofre Batista Júnior e Marina Marinho ensinam²²:

A análise histórica dos debates em torno da Lei Kandir, das Leis Complementares que a modificaram e da EC n° 42/2003 deixa claro que as negociações entre os entes sempre foram no sentido de compensar os Estados e o DF por seu esforço exportador. Isso porque a desoneração buscou, sobretudo, reverter o desequilíbrio da balança comercial brasileira, causado pela opção do Governo Federal de manter paridade cambial entre o real e o dólar. Entretanto, desde 1997, os valores transferidos não fizeram frente às perdas experimentadas, reduzindo ano após ano, o que motivou a edição reiterada de atos normativos buscando nova forma de garantir o pagamento no montante efetivamente devido.

Conforme apurado por Batista e Marinho, em artigo de 2018, ao longo de 22 anos, a União deixou de repassar aos estados o montante de R\$ 590 bilhões²³, valor esse que, em 2018, correspondia a dois terços das dívidas consolidadas de todos os estados, conforme relatório de transparência do Tesouro Nacional²⁴. Assim, contando unicamente a devida compensação pela União como contrapartida à perda da arrecadação pela exportação de produtos primários e semielaborados, seria possível reduzir a dívida consolidada de todos os estados a um terço do seu valor.

Por último, merece destaque a análise da carga tributária realizada pela própria Receita Federal, sendo a última análise disponível

22 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. As esperanças de reequilíbrio federativo trazidas pela ADO 25. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **O federalismo na visão dos estados: uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg – aos 30 anos da Constituição**. Belo Horizonte: Letramento, 2018, p. 173.

23 Ibidem, p. 193

24 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/visao-integrada-das-dividas-da-uniao-dos-estados-do-distrito-federal-e-dos-municipios>. Acesso em: 20 mar. 2022.

a do ano de 2018²⁵. Verifica-se que o Imposto de Renda possui pouca participação na carga tributária nacional, enquanto as contribuições para PIS/Pasep (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) somam quase um quinto de toda a arrecadação federal. Noutros termos, a Constituição Federal atribuiu somente à União a competência para imposição de tributo direto, intrinsecamente não regressivo, contudo, o que se verifica é que o ente central tem insistido na criação de tributos indiretos, que são somados aos tributos dos estados e municípios, que só podem instituir esses tipos de exação, gerando um sistema marcadamente regressivo.

Assim, não são poucas as críticas direcionadas à PEC nº 45/2019 quanto a seus efeitos na economia²⁶ e no sistema tributário²⁷. Sobre a crítica, merece destaque a análise de Fabrício Augusto de Oliveira, doutor em Economia pela Unicamp (Universidade Estadual de Campinas)²⁸:

Com essa estratégia, o governo federal, já em 1993, havia recuperado sua participação relativa no “bolo tributário”, em detrimento principalmente dos governos estaduais, mas com a estrutura do sistema caminhando na contramão das tendências internacionais de se eliminar os impostos cumulativos, à medida que crescentemente contaminada por impostos “em cascata”, de incidência indireta e com participação declinante dos impostos diretos. De qualquer forma, com a prioridade que passou a ser conferida aos impostos dessa natureza, seja pela

25 Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2022.

26 ANDRADE, José Maria Arruda de. Preocupações econômicas com a proposta federal de reforma tributária. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 9 ago. 2020. Estado da Economia. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-09/estado-economia-preocupacoes-economicas-proposta-federal-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 nov. 2020.

27 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 20 nov. 2020.

28 OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). In: FAGNANI, Eduardo (org.). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília, DF: Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil: Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, 2018, p. 121.

sua maior produtividade, seja por não estarem sujeitos ao princípio da anualidade, mas da noventena ou, principalmente, por não terem seus recursos compartilhados com as esferas subnacionais, semeou-se, nessa época, o que poderíamos chamar de ovo da serpente que, reverenciado pelos governos que se seguiram ao utilizá-los como instrumento preferencial do ajuste de suas contas, continuaria provocando e ampliando as distorções do sistema tributário brasileiro.

3. Proposições da PEC nº 45/2019 e federalismo fiscal

A PEC nº 45/2019 possui como principais bandeiras a unificação da base de incidência dos tributos sobre o consumo, que se encontra fragmentada entre o ICMS e o ISS, com a inclusão de tributos federais para obter uma redução de obrigações acessórias, resultando em simplificação para o contribuinte. A pretensa reforma, contudo, não busca solucionar dois grandes problemas do Sistema Tributário Nacional, quais sejam, seu caráter regressivo e o fato de que o consumo já ser a maior base tributável do país, além de apresentar grandes riscos ao Federalismo brasileiro.

Quanto ao primeiro aspecto, qual seja, a regressividade do sistema, é preciso entender o sentido em que o termo foi empregado: tal qual a progressividade, a regressividade pode tanto fazer referência a uma técnica utilizada para aferição de determinado tributo quanto pode fazer referência a uma norma prescritiva econômica. Nesse sentido, precisas são as lições de Tatiana Junger²⁹:

Fosse assumida a técnica da progressividade como uma exigência do sistema, todo e qualquer tributo componente desse sistema deveria pautar sua incidência em uma progressão de alíquotas. Por outro lado, assumida a progressividade sob a acepção de uma norma prescritiva econômica, seriam bem-vindos no sistema tributário tributos com sistemáticas diversas de incidência, desde que o efeito geral do sistema fosse progressivo. A crítica que se antepõe à regressividade da matriz tributária do Brasil do século XXI se esteia em uma pretensão de progressividade sob esta acepção de prescrição econômica, não restrita ao

²⁹ JUNGER, Tatiana, *Reforma tributária: desigualdade, tributação e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 159.

sentido limitado da técnica da progressividade. Afinal, somente à luz do princípio da progressividade – e não da desértica técnica – é possível conceber um fenômeno tal como a regressividade sistêmica.

Para esclarecer a regressividade do Sistema Tributário Nacional, a autora³⁰ se valeu de um estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)³¹ que relaciona a distribuição da carga tributária segundo a renda mensal familiar. Os dados presentes no relatório são precisos: entre 2004 e 2008, houve um aumento da carga tributária para todas as faixas de renda, contudo as famílias com renda até dois salários-mínimos suportavam, em 2008, uma carga tributária superior a 50% de sua renda, enquanto famílias com renda superior a trinta salários-mínimos suportaram uma carga inferior a 30%. O estudo também traduziu a carga em termos de dias trabalhados: enquanto a primeira família precisou de 197 dias no ano para pagar os tributos suportados, a segunda precisou somente de 106 dias. É cristalina a regressividade do sistema brasileiro: quanto maior a renda, menos se sente o efeito da carga tributária.

A PEC nº 45/2019 tem como característica negativa não enfrentar essa desigualdade³², sem qualquer desoneração da base tributária do consumo, que já é muito maior que em outros países. Tomando por base o já mencionado relatório da Receita Federal sobre Carga Tributária no Brasil de 2018, verifica-se que, enquanto tributos sobre a renda representam somente 21,7% da carga tributária, tributos sobre bens e serviço representam 44,35%; por outro lado, nos Estados Unidos da América, a tributação sobre receita representa 45,2%, enquanto a tributação sobre o consumo, 15,7%. Adotando-se como parâmetro outro país latino-americano, o México, a situação ainda seria desfavorável ao Brasil,

30 Ibidem, p. 161-162.

31 Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5297/1/Comunicado_n22_Receita.pdf. Acesso em: 22 mar. 2022.

32 DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O imposto de renda mínimo e reflexões sobre a isenção de lucros e dividendos distribuídos em um contexto de reforma tributária. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (org.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que e para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 27-55.

uma vez que a média de tributação sobre a renda é de 43,2%, enquanto a média de tributação do consumo é de 36,3%³³.

Uma reforma que tem como propósito a neutralidade da tributação objetivando o crescimento econômico do país deve abordar a redução da tributação sobre o consumo. Apesar de a proposta substituir uma incidência fragmentada, em especial na polarização ICMS-ISS, privilegiando um imposto de base ampla, a alíquota proposta é muito elevada, o que contraria estudos da OCDE sobre modelos eficientes de reforma tributária para facilitar o crescimento econômico³⁴.

Deve-se ressaltar que a pretendida neutralidade da tributação impede que se utilize o princípio da seletividade, ou seja, será aplicada uma mesma alíquota tanto para bens essenciais ao consumo popular quanto aos bens supérfluos. Destaque-se, ainda, que a utilização de alíquota única pode afetar de modo especial os serviços, ainda que seja prevista uma não cumulatividade ampla, afetando sobremaneira o preço aos consumidores³⁵, o que prejudica em especial aqueles com menos recursos, agravando a regressividade.

Contudo, tanto a regressividade quanto a sobrecarga da utilização de tributos indiretos, apesar de indesejáveis, não possuem o condão de tornar a reforma proposta inconstitucional. A crítica à reforma tributária que pode conduzir à sua inconstitucionalidade diz respeito à autonomia financeira e política dos entes federados, uma vez que o art. 60, § 4º, CRFB, preceitua que sequer será objeto de deliberação proposta tendente a abolir a forma federativa.

Contrapõem-se dois pensamentos: o de que, para assegurar o federalismo, bastaria a garantia abstrata de receitas na Constituição, ainda que na prática tais transferências sejam reduzidas por políticas discricionárias da União, e, por outro lado, aquele que entende que não basta

33 Dados extraídos de relatório da OCDE, disponíveis em: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2022.

34 CEBREIRO, Ana. (ed.). **Choosing a broad base: low rate approach to taxation**. Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development Publishing, 2010.

35 FERNANDES, Anaïs; OLIVEIRA, Filipe. Alta de impostos preocupa setor de serviços. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 7 jul. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/07/alta-de-imposto-preocupa-setor-de-servicos.shtml>. Acesso em: 22 mar. 2022.

a previsão de receitas, sendo necessário que os entes possam utilizar a tributação como instrumento de política econômica, o que exige competência legislativa ampla.

É importante indicar que, nos termos da reforma proposta, a competência tributária dos estados para seu principal tributo resta esvaziada: em síntese, manteve-se somente a competência para fixação de alíquota. Competência essa que pode até nem ser exercitada, uma vez que a proposta já conta com uma “alíquota subsidiária” inserida no corpo do ADCT.

A despeito de a fixação de alguns elementos dos impostos dever ser feita em lei complementar federal, nos termos do art. 146, III, *a*, CRFB, no caso do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a fixação de todos os elementos será feita em lei federal, ficando os estados à mercê da vontade da União na fixação de elementos como responsáveis tributários, base de cálculo, forma de recolhimento do tributo etc. Nesse caso, a lei federal não será fixadora de norma geral, conforme previsão do art. 146, CRFB, mas efetiva norma de incidência tributária.

Estados e municípios não poderão eleger de quem será cobrado o tributo – eleição de contribuinte e substituto –, definir base de cálculo, indicar o momento de pagamento do tributo ou mesmo onde serão cobrados os tributos, matérias essas que serão todas tratadas pela União, por meio do Legislativo federal, com participação, por iniciativa ou por veto, do chefe do Executivo federal³⁶, sem qualquer participação dos estados e municípios, mesmo que detenham uma maior participação na alíquota final do tributo.

Importa esclarecer que, por meio de técnica legislativa, é possível a criação de uma situação assemelhada ao benefício fiscal da isenção: não incidência. Trata-se de hipótese não prevista na PEC nº 45/2019, contudo, acaso não se definam os elementos da incidência tributária, como a não identificação da base de cálculo de alguma das várias incidências do imposto, o que se terá na prática é a não tributação de uma atividade. Assim, por uma escolha, ainda que por omissão, da União,

36 OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital *et al.* Reforma tributária, IBS e a cláusula pétrea da forma federativa de Estado. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (org.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que e para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 491-505, p. 495.

será possível deixar de cobrar tributo de um fato gerador que esteja previsto na Constituição, condição essa vedada aos demais entes da federação. Verifica-se, assim, a potencial fragilização dos estados, que não terão controle sobre a arrecadação de sua principal fonte de receita.

Consequência direta e imediata da retirada de competência tributária dos estados, além da inclusão de outros entes federados na composição do tributo, será sentida na prestação de serviços públicos, tais como serviços de transporte intermunicipal. Atualmente, os estados possuem liberdade para conceder isenções sobre tais serviços – benefício esse que não gerará nenhuma externalidade referente à guerra fiscal, uma vez que o serviço de transporte intermunicipal deve ser realizado dentro da área do estado – como forma de assegurar a modicidade tarifária. Com as alterações previstas na PEC nº 45/2019, os estados deverão arcar com os custos do reequilíbrio econômico-financeiro do contrato, em relação à parcela da arrecadação que será dirigida à União e aos municípios, além de gerar desnecessário esforço fiscal em redirecionar os recursos arrecadados pela sua parcela do IBS para a concessionária, acaso se mantenha o mesmo intuito de se conceder isenção no serviço público concedido.

Registre-se que não se trata de um exercício teórico, sendo que o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) prorrogou até março de 2021 diversos benefícios fiscais (Convênio ICMS 133/2020), dentre os quais o Convênio ICMS 100/2017, o Convênio ICMS 79/2019 e o Convênio ICMS 218/2019, que autorizam concessão de benefícios fiscais na prestação de serviço de transporte intermunicipal de passageiros³⁷.

Em decorrência da vedação à concessão de benefício fiscal, no caso apresentado, para manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, o Estado terá mais gastos, além de ser obrigado a cobrar a cota correspondente à sua alíquota do IBS, mesmo que para destinar os recursos ao concessionário, o que também acarretará custos. A proposta não apresenta justificativa para afastar isenção a serviços públicos – considerando que o valor arrecadado será de competência do ente destinatário do bem ou serviço, os impulsos de guerra fiscal serão afastados.

37 Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/convenio-icms-133-20>. Acesso em: 22 mar. 2022.

Não há indicativos de que a vedação peremptória à concessão de benefícios fiscais seja essencial para a simplificação da tributação e da gestão fiscal por parte das empresas, objetivos da PEC nº 45/2019.

Além dos serviços públicos de competência estadual, os serviços federais e municipais que forem concedidos à iniciativa privada também serão afetados, com conseqüente aumento no preço final ao consumidor. Ainda que, em algumas situações, não haja cobrança direta, o custo será suportado ou pelos consumidores ou pelo Poder Público, que deverá aumentar sua receita para conseguir prestar o serviço.

Contudo, a vedação à concessão de isenção não afeta somente a prestação de serviços públicos e a necessidade de se manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Tal característica da PEC nº 45/2019 também afeta a própria autonomia política dos entes federados, conforme lecionam Gustavo da Gama, Rodrigo Nascimento e Tadeu Puretz³⁸:

A autonomia desenhada pelo constituinte denota o objetivo de atribuir fontes próprias de custeio para cada ente tributante, *conferindo a estes não apenas autonomia financeira, mas também autonomia política*, em linha com a ideia de federalismo cooperativo. A análise sob a perspectiva da autonomia política, como se observa, não leva em consideração os ingressos financeiros nos cofres dos entes tributantes, mas o poder – e por isso se denomina de política – de estabelecer as diretrizes e as pautas importantes para o desenvolvimento econômico de seu território.

É necessário ponderar que o tributo não possui uma função única e exclusiva de arrecadar, sendo um importante instrumento de intervenção na economia, efetivo mecanismo de indução. Apesar de a PEC nº 45/2019 prever a criação de um imposto seletivo federal, que possui a principal função extrafiscal de desestimular bens e serviços geradores de externalidades negativas, sua incidência é pontual. Assim, tanto a vedação à concessão de benefícios fiscais quanto a imposição de se utilizar uma alíquota única impedem que os entes tributantes se utilizem da tributação para promover outras finalidades constitucionais relevantes, como a proteção ao meio ambiente e a redução das desigualdades sociais e regionais.

38 OLIVEIRA *et al.*, op. cit., p. 498, grifos no original.

Na justificativa da Proposta de Emenda Constitucional³⁹, recomendou-se, para promover o desenvolvimento regional, que haja alocação de recursos da União, ou seja, os próprios autores da reforma entendem que não poderão estados e Municípios, conservando seu nível atual de arrecadação e sem aumentar a repartição das receitas obtidas pela União, manter uma política própria de desenvolvimento, dependendo da atuação do governo federal para tanto.

Conforme leciona Ricardo Lodi, tanto estados quanto municípios ficarão sem competência tributária, uma vez que a competência para legislar seria da União, por meio de lei complementar, bem como que o regulamento do imposto seria elaborado pelo Comitê Gestor Nacional, que será entidade federal, uma arena que possuirá pouca influência de representantes estaduais e municipais⁴⁰.

O próprio comitê gestor tal como previsto mitiga a autonomia dos entes federados. A regulamentação do imposto abordará questões sobre a repartição de receitas entre estados e municípios, com a definição dos termos do que será considerado como “destino”. A operacionalização da distribuição da receita entre os entes subnacionais, além de ser determinada em âmbito federal, terá sua regulamentação feita por meio de uma entidade que terá natureza de entidade federal. As principais atribuições do Comitê Gestor Nacional influenciam diretamente os interesses estaduais e municipais, contudo a União terá mais representantes que qualquer outro ente da federação – seus representantes atuarão em matérias que nada dizem respeito aos interesses da União, imiscuindo-se indevidamente em assuntos dos estados e municípios.

Não basta uma reforma que se proponha a manter o nível de arrecadação dos entes federados, é necessário garantir real autonomia dos entes regionais em face do ente central, para que não haja uma submissão dos interesses daqueles. O enfraquecimento dos entes regionais é

39 Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C5A7237C268198AE9810F0714EA3FF00.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 22 mar. 2022.

40 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 20 nov. 2020.

acompanhado pelo enfraquecimento do papel constitucional da federação como limitação do poder, porque gera dependência do ente central.

4. O perfil da arrecadação municipal

A análise das consequências da PEC n° 45/2019, em especial quanto aos impactos no pacto federativo brasileiro, não seria completa se não houvesse uma análise quanto aos entes locais, motivo pelo que, nesta parte do trabalho indicar-se-ão as alterações pretendidas pela proposta, em cotejo com a situação dos Municípios na arrecadação.

A proposta de reforma tributária, com o objetivo de simplificação da tributação e de gestão fiscal por parte das empresas, retira a competência do imposto sobre serviços de qualquer natureza dos Municípios, atribuindo-lhes a possibilidade de composição no IBS a ser instituído pela União mediante lei complementar por meio da fixação, via lei municipal, de uma alíquota a ser adicionada à alíquota federal e à estadual, já se prevendo uma alíquota “provisória” no corpo do ADCT enquanto o Município não legislar sobre o assunto.

É de se registrar, ainda, a movimentação no Congresso Nacional, que resultou na aprovação da Lei Complementar n° 157/2016, e mais recentemente, com a Lei Complementar n° 175/2020 – verifica-se uma atuação consistente no sentido de se atualizar a lista de serviços sobre os quais incide o ISS, em detrimento do ICMS, conforme relatado por Maurine Morgan⁴¹.

Contudo, tal movimentação não se traduz num federalismo coeso, representando, antes, a assimetria presente no país. Conforme previsto em Nota Técnica do Ipea⁴², a análise da esfera municipal da federação brasileira é marcada por realidades bastante distintas. São dados como o fato de que mais de 40% dos municípios apresentam esforço fiscal abaixo da média, ou o fato de que apenas três municípios detêm um terço de toda arrecadação municipal, ou ainda que 3.796 municípios representam apenas 4% da arrecadação conjunta de IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), ISS e ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis), mas,

41 FEITOSA, op. cit., p. 252.

42 Disponível em: ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/200730_cc48_nt_municipios_final.pdf. Acesso em: 22 mar. 2022.

somando-se as transferências interfederativas, esses mais de dois terços do total de municípios possuem 17% das receitas municipais totais.

Assim, o aumento de competências municipais, ou sua inclusão na PEC nº 45/2019, somente perpetua uma “enorme concentração da arrecadação dos impostos municipais”, conforme registrado no estudo do Ipea. Conforme o estudo, menos de 825 municípios, ao menos desde 2003, não conseguem sequer manter uma arrecadação com seus impostos que representem mais de 10% do total das receitas municipais, o que demonstra não só a dependência com as transferências interfederativas, como a própria diferença no esforço fiscal dentre esse grupo de mais de 5.500 entes federados.

Apesar da comprovação estatística da dependência dos municípios com menor esforço fiscal das transferências, em especial do governo federal, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 653, fixou a tese de ser constitucional a concessão de benefícios fiscais mesmo que haja um decréscimo do valor a ser repassado para os Municípios, que dependem de tais verbas. Tal decisão, inclusive, diverge do decidido no RE nº 572.672/SC, que teve por objeto o debate sobre a repartição de receita entre estados e municípios⁴³.

Considerando os custos de manutenção de um órgão de arrecadação tributária, mostra-se necessário que sejam indicados os motivos para inclusão dos Municípios na estrutura de arrecadação quando, em sua maioria, não há esforço fiscal que se justifique. A própria instituição do IBS com a previsão de repartição de receitas com os Municípios pode se mostrar mais benéfica justamente para a maior parte desses entes, conforme entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário supramencionado.

5. Conclusão

Com objetivo de simplificação da tributação e da gestão fiscal por parte das empresas, a PEC nº 45/2019 propõe uma reformulação parcial

43 Sobre o tema, cf. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. RE 572.672/SC: federalismo fiscal e a importância da interpretação estrutural. *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (coord.). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 541-574.

do sistema tributário, abrangendo apenas os tributos que hoje incidem sobre bens e serviços, restringindo-se à base tributária do consumo.

Cabe esclarecer que não há uma contraposição entre o federalismo fiscal e a simplificação tributária, havendo outras propostas que também possuem como objetivo a simplificação tributária, como o Simplifica Já⁴⁴, de modo que não se trata de uma opção entre haver ou não reforma ou realizar ou não simplificação do Sistema Tributário Nacional.

Já se escreveu sobre o potencial da reforma de aumentar a regressividade do sistema e do acúmulo da carga tributária sobre o consumo, que faria do Brasil um dos maiores países a tributar tal fonte de riqueza. Apesar de indesejáveis, tais características, isoladamente, apesar de possivelmente violarem a obrigatoriedade de que os impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade contributiva, podem não impedir o regular trâmite e aprovação da reforma.

Contudo, a retirada da competência tributária dos entes regionais, concentrando o poder político na União, ameaça o federalismo brasileiro, cláusula pétrea da Constituição. Esse limite ao poder de reforma não se atém unicamente a propostas de emendas que visem transformar o país num Estado Unitário, sendo também aplicável quando há fragilização do seu núcleo essencial, como se decidiu na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7, em que se reconheceu a inconstitucionalidade de dispositivos que previam a incidência do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras sobre operações realizadas por estados, Distrito Federal e municípios.

Considerando as obrigações tributárias dos entes regionais, a discriminação de receitas na Constituição é essencial para garantir que os estados não dependam da União para prestar seus serviços, o que demandaria, em última análise, ingerência do governo federal sobre políticas democraticamente escolhidas dos governos locais.

Não obstante, diversas foram as atuações da União ao longo das mais de três décadas da Constituição que impuseram redução da participação dos demais entes na arrecadação da União, cujo orçamento hoje é composto

44 Disponível em: <https://simplificaja.org.br/>. Acesso em: 22 mar. 2022.

em sua maior parte por tributos que não são repartidos, mas conta com instrumento de desvinculação das respectivas receitas para livre aplicação.

A PEC nº 45/2019, portanto, deve ser analisada sob o prisma do já fragmentado federalismo fiscal brasileiro, mostrando-se afrontosa à autonomia política dos entes pela inserção da União nos tributos sobre o consumo e ainda atribuindo-lhe maior participação no Comitê Gestor Nacional do que qualquer outro ente, mesmo que sua alíquota seja inferior à alíquota estadual que será aplicada na operação.

Por outro lado, a imposição de uma única alíquota e a vedação à concessão de benefícios tributários afeta diretamente a autoadministração, a autonomia financeira e a autonomia política dos entes, afetando diretamente a prestação de serviços públicos, usualmente objeto de concessão de benefícios fiscais que não geram conflitos federativos, além de impedir a utilização de seus principais tributos como forma de atuação na economia.

Ainda há que se pontuar, por último, a forma de tratamento que se tem dado aos Municípios, usualmente tratados como entes uniformes, mas que, em sua maioria, são dotados de pouca estrutura para fiscalização e cobrança do tributo, beneficiando-se mais da repartição de receitas do que da efetiva atribuição de competências tributárias. Devem ser considerados arranjos outros de reforma tributária que exijam menos complexidade da estrutura arrecadatória para que haja real fortalecimento da federação, e não simples aumento da arrecadação de alguns Municípios em detrimento de uma grande maioria.

Desse modo, o arranjo proposto pela reforma tributária contido na PEC nº 45/2019, exigindo grande depósito de confiança pelos entes regionais no ente central, contrariando o histórico recente de medidas tributárias que reduziram repasses obrigatórios e limitaram compensações devidas, cumulados com a retirada de competência tributária dos entes para instituição de seu principal tributo, resulta numa impressão de inconstitucionalidade pelo cerceamento da autonomia dos entes.

Referências bibliográficas

ANDRADE, José Maria Arruda de. Preocupações econômicas com a proposta federal de reforma tributária. **Consultor Jurídico**, São Paulo,

9 ago. 2020. Estado da Economia. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-09/estado-economia-preocupacoes-economicas-proposta-federal-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 nov. 2020.

ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa não federação brasileira. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, p. 69-85, jun. 2005. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3717/2965>. Acesso em: 20 nov. 2020.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, DF, ano 55, n. 219, p. 27-52, 2018. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27.pdf. Acesso em: 16 nov. 2020.

_____. As esperanças de reequilíbrio federativo trazidas pela ADO 25. *In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). O federalismo na visão dos estados: uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg – aos 30 anos da Constituição*. Belo Horizonte: Letramento, 2018. p. 172-197.

BIRD, Richard M. Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization. *National Tax Journal*, Chicago, v. 46, n. 2, p. 207-227, 1993.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. RE 572.672/SC: federalismo fiscal e a importância da interpretação estrutural. *In: SCAFF, Fernando Facury et al. (coord.). Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 541-574.

CAÚLA, César, MANZI, Lilian de Miranda. Transferências constitucionais e federalismo cooperativo. *In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). O federalismo na visão dos estados: uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg – aos 30 anos da Constituição*. Belo Horizonte: Letramento, 2018. p. 311-329.

CEBREIRO, Ana (ed.). **Choosing a broad base: low rate approach to taxation**. Paris: OECD Publishing, Paris, 2010. (OECD Tax Policy Studies, n. 19).

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O direito tributário do Brasil: federalismo e constituição. *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al.* **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 125-138.

DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O imposto de renda mínimo e reflexões sobre a isenção de lucros e dividendos distribuídos em um contexto de reforma tributária. *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (org.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que e para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 27-55.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FERNANDES, Anais; OLIVEIRA, Filipe. Alta de impostos preocupa setor de serviços. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 7 jul. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/07/alta-de-imposto-preocupa-setor-de-servicos.shtml>. Acesso em: 22 mar. 2022.

JUNGER, Tatiana. **Reforma tributária: desigualdade, tributação e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). *In*: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília, DF: Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2018. Disponível em: <http://www.sindifisco.org.br/wp-content/uploads/2018/06/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2020. p. 112-129.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de *et al.* Reforma tributária, IBS e a cláusula pétrea da forma federativa de Estado. *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (org.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que e para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 491-505.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 20 nov. 2020.

ROCHA, Sérgio André. Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 18 jul. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>. Acesso em: 28 nov. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Estão propondo mais Brasília e menos governos estaduais em nossa federação. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 30 jul. 2019. Contas à vista. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-30/contas-vista-propondo-brasilia-governos-estaduais>. Acesso em: 28 nov. 2020.

_____. Federalismo fiscal na crise do coronavírus: como dividir o dinheiro. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 28 abr. 2020. Contas à vista. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-28/contas-vista-federalismo-fiscal-crise-coronavirus-dividir-dinheiro>. Acesso em: 14 nov. 2020.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

