

Fabiola Mendes Santos

Mestranda em Direito (FDMC).
Pós-Graduada em Direito Empresarial e Compliance (FUMEC).
Pós-Graduada em Direito Digital e Compliance (IBMEC).
Pós-Graduada em Direito Processual (PUC MINAS).
Pós-Graduada em Direito Tributário (FUMEC).
Pós-Graduada em Direito do Trabalho (Newton Paiva).
Pós-Graduada em Mercado Financeiro com Ênfase em Banking (UNA).

RESUMO

O presente artigo visa analisar o impacto das propostas de reforma tributária mais relevantes da atualidade no atual modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro (a PEC Nº 45/2019, a PEC Nº 110/2019 e a CBS DO BOLSONARO), tendo em vista as proposições de novas competências tributárias advindas das referidas propostas de reforma.

Palavras-chave: federalismo fiscal; reforma tributária; políticas públicas; competência tributária; entes federativos; concorrência tributária; Propostas de Emenda Constitucional – PEC.

FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL: ACEPÇÃO E PECULIARIDADES

Objetivando compreender os motivos que embasam a distribuição de competências, a repartição de receitas e a concorrência tributária, é preciso entender, primeiramente, o funcionamento da dinâmica federalista no Brasil, em especial no tocante ao Direito Tributário.

O Estado Federal é a conjugação de entes políticos autônomos, com personalidade jurídica de direito público, com características fundamentais desse Estado Federal: rigidez constitucional, a imutabilidade da forma federativa, o controle de constitucionalidade, a descentralização político-administrativa fixada na Constituição Federal de 1988, a participação das vontades parciais na vontade geral, por intermédio dos representantes das unidades federativas no Senado Federal e a auto-organização dos Estados-membros, que editam suas próprias constituições estaduais.

Define-se como federalismo fiscal o conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos, serviços e políticas públicas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência.

No Brasil, especificamente, é possível classificar o federalismo sobre variadas perspectivas. Desde logo, vislumbra-se, por exemplo, um “federalismo atípico, tridimensional ou tripartite”, uma vez que identificáveis três esferas de competência distintas: a União (central), os Estados-membros (regional) e os Municípios (local).

Assim, verifica-se existência de um “federalismo de cooperação”, a partir do qual a distribuição de competências segue uma orientação vertical, propondo a coordenação entre as pessoas estatais, na consecução dos fins que atendam ao interesse público, bem como as esferas de atuação comum e concorrente entre elas.

Em complementação, com algumas críticas, é possível afirmar, ainda, que a ordem constitucional vigente adota um “federalismo simétrico” sob o ponto de vista da distribuição equilibrada de competências entre entes federativos de mesmo grau, e também o “federalismo centralizador”, no qual as atribuições constitucionais são predominantemente dirigidas a um poder central, no caso, a União.

A constituição atribui competências privativas a cada ente federativo no âmbito de suas atribuições de autonomia, por óbvio a União tem a responsabilidade de soberania e integração nacional, os Estados pelo método residual de competência, e aos municípios questões de caráter local.

Insta destacar que há competências (previstas na CF/88) comuns às três esferas, ao se tratar de assuntos em que há necessidade da coordenação conjunta de esforços, tais como Saúde, Meio e Educação.

Como forma de satisfazer essa cooperação constitucionalmente prevista, há alguns métodos utilizados, como por exemplo, o repasse de receitas tributárias entre os entes federados.

O fato é que o Pacto Federativo nacional se reveste de uma vocação centralista, lastreada no direcionamento da participação arrecadatória à União Federal, pois os demais entes federados, ainda que inseridos na dinâmica de distribuição da carga tributária, absorvem fatias nitidamente menores.

Tendo em vista a concorrência tributária, diversas reformas tributárias foram propostas, sendo que uma reforma tributária a ser empreendida no Congresso Nacional pode representar verdadeira oportunidade de potencializar a efetivação do federalismo político, sopesando a pretendida alteração dos moldes atuais de arrecadação e distribuição de recursos entre os entes federados, todavia, coloca-se em debate se as reformas tributárias propostas manteriam, ou não, as características constitucionais do federalismo fiscal.

AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM TRÂMITE NO CONGRESSO NACIONAL: A PEC Nº 45/2019, A PEC Nº 110/2019 E A CBS DO BOLSONARO

A necessidade de uma reforma tributária no Brasil

A necessidade de uma reforma tributária ao sistema contemporâneo é, basicamente, uma unanimidade entre os doutrinadores. É ponto pacífico, portanto, a urgência quanto às alterações no sistema tributário, no entanto, há várias dissonâncias teóricas acerca de qual reforma deva ser empreendida, não apenas em termos de extensão das transformações, mas também sobre o que efetivamente deve ser incluído ou retirado do sistema.

Há autores que defendem uma reforma tributária ampla, aproveitando-se do contexto de crise econômica, sugerindo a eliminação de tributos, acompanhada da unificação de cobranças em um imposto único sobre o valor agregado (IVA), cujo uso possibilite a ampliação e a unificação da base de incidência tributária, como método de combate aos conflitos de competência, tal como José Luiz Brazuna e Paulo Caliendo, sob o argumento de que a distinção entre “mercadoria” e “serviço” leva o Judiciário a uma reiterada e inacabável solução de conflitos de competência, acentuando-se, em paralelo, um ambiente de insegurança jurídica, sobre o quê e a quem pagar.

Por outro lado, há quem vislumbre que a adoção de um IVA, no Brasil, deve ser acompanhada de algumas preocupações no que tange ao modelo de Federação. Nessa perspectiva, atribui-se a viabilidade do equilíbrio federativo à “equiparação (de capacidades para o adequado exercício das respectivas responsabilidades e o atendimento das demandas dos cidadãos); harmonização (das ações e dos instrumentos operados); e cooperação (na formulação e gestão das políticas sociais)”.

Nessa segunda vertente, as preocupações alinham-se, primeiramente, à necessidade de elaboração – prévia ao rearranjo do modelo federativo – de uma solução emergencial à crise econômico-financeira das Unidades Federadas, tal como acredita Thomas Piketty. Com o objetivo de permitir o desmantelamento da intitulada “Guerra Fiscal”, lista-se uma série de medidas a serem tomadas:

(i) o IVA, para além do alargamento da base tributável, deve seguir o princípio do destino; (ii) redefinir os campos de competência e os mecanismos de cooperação financeira intergovernamental, face à precariedade do sistema atual de distribuição de receitas tributárias, o qual, inclusive, deve ser reformulado; (iii) criação de um “Fundo de Compensação”, que serviria aos Estados e Municípios como instrumento de recomposição provisória da perda de receitas do ICMS e do ISS, respectivamente, cobrados na origem.

Assim, diante das divergências, diversos projetos de lei foram idealizados, com escopos bem distintos entre si, sendo que, dois deles, pretende-se analisar sob uma perspectiva específica acerca do impacto da

unificação de tributos sobre o federalismo fiscal, são eles: PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019.

A PEC nº 45/2019

O primeiro projeto a tramitar no Congresso Nacional, dentre aqueles investigados no presente estudo, foi a PEC nº 45/2019, cujo texto inicial foi apresentado em 03/04/2019, pelo Deputado Federal Baleia Rossi, com vistas à reforma do sistema constitucional tributário vigente.

A PEC nº 45/2019 propõe a centralização de tributos incidentes sobre o consumo, consubstanciada na substituição de cinco tributos PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS por um único tributo, um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), denominado na redação do projeto de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Por se tratar de alteração na atual discriminação de competências tributárias, questiona-se qual a repercussão na autonomia jurídico-financeira das entidades federadas e, por consequência, do próprio federalismo fiscal.

Em linhas gerais, a PEC busca promover:

“(i) substituição dos cinco tributos atuais sobre bens e serviços por um único imposto, mas preservando a autonomia dos entes federativos, através da possibilidade de fixação das alíquotas e da atuação coordenada na cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto;

(ii) transição para que as empresas possam se adaptar ao novo regime e não tenham seus investimentos atuais prejudicados;

(iii) transição para que os entes federativos ajustem, num horizonte de longo prazo, os efeitos da migração para um modelo de cobrança no destino; e

(iv) redução da rigidez orçamentária, através da substituição das atuais vinculações e partilhas por um sistema baseado em alíquotas singulares do imposto (cuja soma corresponde à alíquota total), gerenciáveis individualmente.”

A PEC nº 45/2019 pretende resguardar a autonomia dos entes federativos através da possibilidade de alterar alíquotas, cobrar, fiscalizar e arrecadar o imposto, prevendo um novo sistema de discriminação de rendas e abandonando, nesse íterim de realocação de competências, o atual modelo de redistribuição de receitas.

Atribui-se à lei complementar federal a faculdade de instituir o imposto. Assim, a cada uma das entidades federativas cumpre, tão somente, alterar as alíquotas do tributo por intermédio de lei ordinária local. Percebe-se, aqui, que, sob o argumento de uniformização legislativa, a competência tributária é aglutinada, mesmo que não integralmente no poder central.

Trata-se, em verdade, de um desenho institucional de delegação à lei complementar, evidenciado, sobretudo, quando constatada a necessidade de criação de um comitê gestor nacional do IBS, composto por integrantes da União, dos Estados e dos Municípios.

Porém, outros pontos devem ser considerados. Primeiramente, existe um a impossibilidade de se estabelecer alíquotas distintas para bens ou

serviços diferentes, isto é, a alíquota fixada por lei ordinária será uniforme em todas as operações. Impede-se, ademais, a possibilidade de concessão de benefícios fiscais sobre o IBS, o que daria lugar a uma maior alocação de recursos da União às unidades federativas com menor atratividade econômica ou capacidade de arrecadação.

Interessante notar, nesse ponto, que a fiscalização do IBS deve ser coordenada entre os entes, não se restringindo a um deles. De mais a mais, pela leitura do item (iii) supramencionado, percebe-se a adoção ao princípio do destino, constante na redação proposta ao art. 152 A, §3º, da CF/88, a fim de evitar dúvidas quanto à destinação das receitas.

A justificativa que acompanha a mencionada proposta fundamenta-se, em síntese, nas distorções causadas pelo atual modelo de tributação sobre o consumo, citando, por exemplo, a cobrança de ICMS e ISS na origem, o que acentua a Guerra Fiscal e afeta o equilíbrio federativo. Assevera que a Guerra Fiscal “induz a alocação de investimentos em locais onde a produção se faz de forma menos eficiente”, gera contencioso e impede a transparência da carga tributária.

Em contrapartida, o próprio texto anexado ao projeto reconhece que a transição ao IVA (IBS) não é simples e que, de fato, há questões de caráter federalista a serem analisadas:

“(i) no modelo atual, os Estados e Municípios possuem autonomia na gestão de seus impostos, e a forma federativa de Estado é uma das cláusulas pétreas da Constituição;

(ii) a migração da tributação nas transações interestaduais e intermunicipais para o destino afeta a distribuição da receita entre Estados e Municípios, o que tende a gerar resistência por parte dos perdedores; e

(iii) embora seja altamente ineficiente, a guerra fiscal ainda é vista como um importante instrumento de desenvolvimento regional por parte de alguns Estados.”

Essa proposta prevê um longo período de 50 anos de transição à adaptação dos entes federativos às novas regras de partilha de receitas, o que vai de encontro com o dinamismo que se pretende resguardar com os outros pontos do projeto.

O projeto não é isento de críticas. Há juristas que tecem críticas mais duras à PEC. Suas ponderações são no sentido de que “o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) constitucionaliza ainda mais nosso sistema tributário, sendo esta, aliás, uma das críticas mais fortes que se faz a esta opção modal, uma vez que o engessa, dificultando as tentativas de mudanças”.

Apesar de reconhecerem a importância de uma reforma do sistema tributário, os juristas salientam que a PEC, por ter larga abrangência e profundo rompimento com a ordem atual, pode ser causa de “conflitos irreparáveis”; como alternativa, propõem que a reforma, inicialmente, seja mais tímida, apenas de escopo infraconstitucional, possibilitando que, posteriormente, se elabore, com respaldo prático, uma reforma no âmbito constitucional.

Não fossem essas considerações, cabe perquirir, especialmente, se as alterações pretendidas pela PEC nº 45/2019, especificamente no que tange à proposta de unificação de tributos, afeta a autonomia jurídico-financeira do Estado Federal; ponto a ser desenvolvido na terceira parte deste estudo.

A PEC nº 110/2019

Posteriormente, como alternativa ao primeiro projeto, foi apresentada no Senado Federal a PEC nº 110/2019, cuja principal pretensão é a de abolir nove tributos, quais sejam IPI, IOF, PIS/Pasep, COFINS, Salário Educação, CIDE Combustíveis, ICMS e o ISS.

Até então, foram apresentadas 135 emendas ao projeto inicial. Mais uma vez, diante da possibilidade constante de mudança do texto inicia l enquanto não interrompidas as discussões no espectro legislativo, busca se analisar a redação original do projeto, porquanto estrutura e essência do mesmo.

Na justificativa anexada à proposta inicial, buscou se demonstrar que a nova reformulação do sistema em que a tributação sobre o consumo seria dividida entre o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo (IS) combaterá vários aspectos supostamente problemáticos do modelo vigente:

“A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumenta-se gradativamente os impostos sobre a renda e o patrimônio, e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia.

Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menos custo de produção; aumento de competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia.”

Na justificativa do projeto é possível identificar o desenho jurídico conferido à tributação pelo IBS e pelo Imposto Seletivo, nos seguintes termos:

“O IBS seria criado nos moldes do que existe em países industrializados, e sem tributar medicamentos e alimentos. Como será de competência estadual, mas com uma única legislação federal, a arrecadação deve ser administrada por uma associação de fiscos estaduais.

O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Lei complementar definirá quais os produtos e serviços estarão incluídos no Imposto Seletivo. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual. [...] Além da fusão ou extinção de tributos, há alteração das competências tributárias da União, estados, Distrito Federal e municípios. Para evitar perdas de arrecadação para alguns entes federados, propõe-se a criação de dois fundos, que vão compensar eventuais disparidades da receita

per capita entre estados e entre municípios. [...] Em primeiro lugar, a concessão para que os Municípios tenham iniciativa na proposição de leis complementares que tratem do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS). [...] No caso do Imposto Seletivo, especifica-se que os serviços de telecomunicação passíveis dessa taxa são apenas aqueles regulados pela União. [...] No IBS em geral não é permitida a concessão de incentivos fiscais, havendo, no entanto, exceções, entre as quais destacamos a do transporte público de passageiros. [...] Há também previsão de que lei complementar disponha sobre critérios, forma e montante da compensação aos Municípios em caso de frustração de receitas. Para tanto, são utilizados recursos do fundo de equalização de receitas per capita, apelidado de Fundo de Solidariedade Fiscal, para, no período de quinze anos da transição, destacar parcela dos seus valores para reduzir eventuais perdas nas receitas municipais em decorrência da aprovação da Emenda Constitucional.”

Portanto, fica evidente a intenção de alterar o atual regime de discriminação de rendas, tanto sob o aspecto da discriminação de competências tributárias, quanto pela transferência de receitas entre as entidades federadas, inclusive pela criação de fundo para repartição das receitas disposta no art. 11 da PEC nº 100/2019. De todo modo, no que interessa à extinção de tributos para criação do IBS e do IS, vê-se que, ao primeiro, a competência tributária é conferida aos Estados e ao Distrito Federal, enquanto a o segundo, a competência fica a cargo da União para tributar a seguinte materialidade:

“Art. 153 [...] VIII – operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcóolicas e não alcóolicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;”

Destaca-se que o IS incide sobre uma base econômica reduzida, limitada, tendo uma característica eminentemente extrafiscal, de modo que a materialidade concernente ao IBS, os bens e serviços em geral, é que possui maior escopo e função propriamente arrecadatória. No entanto, é importante observar que, muito embora se atribua a competência tributária para instituir o IBS aos Estados e ao Distrito Federal, há uma limitação prática significativa no tocante à extensão do exercício dessa competência.

Percebe-se que a instituição do IBS, ainda que de competência estadual, depende do Congresso Nacional para se perfazer. Além disto, a regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a própria cobrança do tributo em questão subordinam-se a uma atuação conjunta dos Estados, Distrito Federal e Municípios, em uma espécie de fisco unificado.

Conforme se denota, a PEC propõe uma “regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma”. Assim, a liberdade dos Estados para dispor e gerenciar o imposto é limitada, tornando-se questionável se haveria a manutenção da sua autonomia, dado que, ainda que a redação conferida ao art. 162-A e seguintes da CF/88 preveja o devido financiamento, há uma lacuna do ponto de vista jurídico normativo.

Cabe notar, ainda, que tal como na PEC nº 45/2019, prestigiou-se o princípio do destino, nesse caso, com a exigência pelo Estado de origem e o repasse ao Estado de destino, além da utilização de uma alíquota padrão.

Novos pontos de críticas já vêm sendo traçados quanto a essa proposta, em especial no que se refere ao esvaziamento da competência tributária estadual, visto que os Estados se limitariam a, tão somente, exercer a capacidade ativa tributária com vistas a, especificamente, arrecadar o IBS; em paralelo, a criação de um fisco unificado “superfisco” pode esbarrar em empecilhos de natureza operacional.

Reconhece-se, todavia, que a proposta concentra ainda mais, no âmbito da União, a concepção e a formulação do sistema tributário nacional. Ainda que a lei complementar que venha a tratar do IBS seja de iniciativa restrita, reservando boa participação aos Estados e Municípios, e que sua aprovação dependa da chancela do Senado, é inegável que se está tirando daqueles entes a competência para tratar, com autonomia, dos seus principais instrumentos de arrecadação.

Foram realizadas conversas com representantes dos Estados e do Governo Federal para bipartir o Imposto sobre Bens e Serviços. A proposta é fundir os cinco impostos e contribuições sociais de competência da União em 1 (um) IBS; e o ICMS e o ISS em outro IBS. Este último com alíquotas fixadas por lei complementar, mas com a gestão e administração a cargo de um conselho composto por membros indicados por esses entes, inclusive com representantes dos contribuintes.

A proposta é que essa dualidade do IBS seja invisível ao contribuinte, que continuaria recolhendo para duas fontes, mas segundo a mesma sistemática (mesma base de incidência e mesmo princípios referentes à não-cumulatividade). Crendo-se que, com isso, compatibilizar-se-ia a necessidade de uniformização da tributação, mas com garantia de manter a autonomia dos entes federados.

Por todas essas questões, afloram-se as problemáticas da redação original do projeto, especialmente no que toca à autonomia jurídico-financeira dos entes federados.

CBS DO BOLSONARO

O setor de serviços é um dos que mais se opõem à proposta de criar a CBS, encaminhada pelo governo ao Congresso Nacional em julho como primeira fase da reforma tributária. O projeto de lei está sendo discutido na mesma comissão mista que trata das PECs da Câmara e do Senado, mais amplas e que incluem mudanças na tributação de Estados e Municípios.

A proposta do governo para a CBS prevê uma alíquota única de 12% sobre bens e serviços, acabando com grande parte dos regimes especiais e simplificando a tributação. O subsecretário de Política Fiscal da SPE, Erik Figueiredo, afirma que as estimativas comprovam que uma alíquota unificada é capaz de tornar um tributo mais progressivo, ou seja, cobrar relativamente mais de quem tem maior renda.

Para não esbarrar na Constituição Federal, a CBS ficará restrita à arrecadação federal, sem mexer no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS, estadual) e no Imposto sobre Serviços (ISS, municipal).

Considerando este aspecto, isoladamente, não haveria afronta ao federalismo fiscal, tomando-se por pressuposto que a concentração de competências, por si só, não o desnatura, todavia, é preciso garantir a capacidade ativa tributária dos entes federados.

Desse modo, no tópico a seguir investigar-se-á se tais impactos são suficientes a desnaturar o federalismo fiscal pátrio.

A UNIFICAÇÃO DE TRIBUTOS E A MANUTENÇÃO DA AUTONOMIA NO FEDERALISMO FISCAL

Diante das considerações acerca dos projetos em trâmite no Congresso Nacional, é possível observar que o debate a orientar a discriminação de rendas na reforma tributária perpassa, necessariamente, o conflito de interesses observado no espectro político.

Trata-se de uma consequência direta da chamada “concorrência tributária”. Em síntese, muito embora a cooperação seja um elemento marcante do princípio federativo no Brasil, à luz do art. 23 da CF/88, é sempre possível que um sistema fiscal de um ente federado, dotado de autonomia, varie o grau de impacto no sistema fiscal de um segundo ente federado, evidenciando-se a mencionada concorrência tributária, fenômeno natural em uma estrutura federativa.

Especialmente sob o aspecto da discriminação de competências tributárias, a Constituição Federal elegeu materialidades passíveis de tributação, atribuindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a competência para instituir os respectivos tributos. É, assim, uma demarcação com vistas à manutenção da autonomia dos entes federados e do próprio federalismo, porquanto se viabilizam os recursos necessários à realização das atividades administrativas.

No entanto, a extensão de tais competências esbarra, nos conceitos jurídicos indeterminados empregados no texto constitucional, de modo que as conclusões doutrinárias e o exercício de hermenêutica jurídica pelos tribunais, ambos exercidos a posteriori, são fundamentais à delimitação prática das competências tributárias. É o caso, por exemplo, do que há muito se observa entre os conceitos de “mercadoria” e “serviço”, cada qual com importância nuclear ao exercício da competência dos Estados, pelo ICMS, ou pelos Municípios, através do ISS, respectivamente.

Por conseguinte, a intenção de se reformar o sistema constitucional tributário, conforme se infere das justificativas que acompanham os projetos citados, segue, preponderantemente, nessa perspectiva de reverter o atual cenário de complexidade do sistema tributário nacional, bem como as distorções por ele provocadas, sem perder de vista, porém, a manutenção da discriminação de recursos e da capacidade de gerenciá-los e dispor sobre eles.

Os projetos ora analisados propõem-se a uma reformulação mais profunda do sistema. De todo modo, considerando todas as problemáticas da sistemática vigente e das críticas doutrinárias, a sua reformulação deve levar em conta a autonomia, analisada sob o aspecto jurídico-financeiro, para fins de verificação do seu preenchimento, mas atentando-se ao fato de que não é prudente desconsiderar as contingências políticas à elaboração de qualquer projeto de reforma tributária, sob pena de repercutir-se na autonomia de um ou outro ente.

(In)viabilidade da unificação de tributos pela ordem constitucional tributária vigente

Conforme mencionado, ambos os projetos de reforma tributária apresentados convergem quanto à abolição tanto do ICMS, quanto do ISS, além de outros tributos, sem substituí-los por equivalentes de competências estaduais, distritais e municipais, de maneira que se pretende, na verdade, condensar tais competências em um imposto unificado.

Por esse motivo, muito embora a manutenção do federalismo fiscal resulte na autonomia jurídico-financeira, há discussões acerca da inconstitucionalidade da PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019, sob o aspecto da preservação do federalismo, diante da referida extinção de tributos, tendo em vista as cláusulas pétreas da ordem constitucional vigente, consoante art. 60, §4º, I, da CF/88, o qual disciplina que: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir [...] a forma federativa de Estado”.

Nesse ponto, cabe perceber, aqui, que nenhuma das PEC's dispõe, expressamente, acerca de uma abolição da forma federativa, limitam-se, na verdade, a uma reformulação do sistema tributário nacional, a partir de alterações específicas, notadamente a unificação de tributos. Desse modo, o desenho institucional proposto, respaldado na extinção tributos, a priori, não contraria o federalismo, sendo possível destacar outros momentos em que tributos de competências estaduais e municipais foram extintos por intermédio de emenda constitucional, sem substituição por equivalentes.

A título de ilustração, esse foi o caso da EC nº 03/1993, que eliminou, a um só turno, o adicional ao imposto de renda, de competência dos Estados, bem como o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, de competência dos Municípios.

Por outro lado, toda a problemática ora discutida parece residir no âmbito de uma observação dessa constitucionalidade sob outro ângulo: Isto é, quando abalizadas as repercussões à autonomia jurídico-financeira dos entes federados. Extinguir tributos, por si só, não implica, necessariamente, na descaracterização do federalismo fiscal. Para tanto, é preciso um tanto mais, quer dizer, uma afetação no fluxo de recursos e na capacidade de geri-los pelas entidades federativas; em outras palavras, o comprometimento da autonomia jurídico-financeira.

Em vista disso, a mera investigação da constitucionalidade dos projetos de reforma tributária, sob um ponto de vista abstrato, é insuficiente para concluir se existe, de fato, risco ao modelo de federação.

Nesse caso, é indispensável avançar a uma análise em concreto da referida constitucionalidade, ancorando-a nas consequências práticas de eventual alteração do atual regime jurídico-tributário.

Não se trata de questionar o fato de que a autonomia jurídico-financeira é inerente à autônoma federativa, mas, propriamente, de avaliar sua abrangência. Nesse sentido, a definição da capacidade tributária ativa para as atividades voltadas à exigência do imposto unificado é elemento fundamental.

É que, no Brasil, historicamente, verifica-se que a distribuição de competências tributárias tende a ser rígida, consistindo, por consequência, em uma característica determinante do federalismo nacional. Isso se dá em razão das dificuldades, de natureza pragmática, na alocação ideal de recursos por intermédio da repartição de receitas entre os entes federados, de sorte que a atribuição constitucional de competências é o principal fator de consecução da autonomia jurídico-financeira de tais entidades.

Identifica-se quem deve instituir o tributo – competência tributária, aspecto político-jurídico da descentralização no federalismo – e, em geral, também, quem deve arrecadá-lo, fiscalizá-lo e administrá-lo – capacidade ativa tributária, aspecto jurídico-instrumental da descentralização no federalismo.

A criação de um tributo unificado, que pressuponha a concentração ou a partilha de competências tributárias, deve preservar a descentralização jurídico-financeira experimentada pelo Brasil para que seja compatível com o modelo de federação nacional.

Para tanto, ainda que a competência tributária seja retirada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, é preciso garantir que os mesmos possuam a respectiva capacidade ativa tributária, viabilizando-se a obtenção de recursos pelos próprios entes federados, sem agredir, com isso, a essência do federalismo brasileiro. Caso contrário, a preservação da autonomia dependeria de uma repartição de receitas entre os entes federados, absolutamente utópica, desconexa das limitações impostas à realidade prática.

Resumidamente, não há óbices à extinção de competências tributárias atualmente fixadas na Carta Magna, todavia, é indispensável que, uma vez suprimidas competências federais, estaduais, distritais e municipais, haja, então, uma segregação entre a competência para instituir o tributo unificado e a capacidade ativa para cobrá-lo, esta última, permanecendo a cargos das entidades subnacionais, mantido um grau razoável de equilíbrio.

De fato, o federalismo fiscal demanda que os entes subnacionais disponham de recursos que contraponham às suas despesas. Gerir o tributo unificado, por conseguinte, configura verdadeiro pressuposto desse fluxo de recursos.

No âmbito da PEC nº 45/2019, a competência tributária sobre o IBS é partilhada entre a União, os Estados, o DF e os Municípios, de sorte que à lei complementar federal é atribuída a faculdade de instituir o tributo, embora a fixação e a posterior alteração de alíquotas sejam delegadas à lei local de cada ente, porque arbitradas segundo o somatório de todas elas.

Entretanto, o principal aspecto passível de críticas na PEC nº 45/2019, conforme já ressaltado, diz respeito à criação de um comitê gestor do IBS, de acordo com o disposto na redação conferida pelo projeto ao art. 152-A, §6º, da CF/88: “Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.”

Nesse ponto, veicula-se um desenho institucional de delegação à lei complementar. Ocorre que, em virtude dessa delegação, omitem-se do texto constitucional relevantes questionamentos que podem, invariavelmente, repercutir na quebra do pacto federativo, porquanto tenham impacto no exercício da capacidade ativa tributária, tais como (a) a forma de indicação dos representantes que comporão o comitê e (b) o correspondente critério da indicação, (c) o modelo de deliberações do comitê e (d) a influência de cada ente federativo nessas deliberações.

O risco ao federalismo fiscal, portanto, consiste nessa concentração da fiscalização, arrecadação e administração do IBS sob uma “atuação coordenada” das entidades subnacionais, sem a definição de parâmetros claros, precisos e definidos desde já na pretensa norma constitucional.

Não há que se falar, portanto, em autonomia, sob o ponto de vista jurídico, se não é resguardada a capacidade tributária ativa de cada ente federado. Ainda que seja possível exercer tal capacidade de forma coordenada, ao invés de fazê-lo isoladamente, o fato é que não há motivos para que a Carta Magna não preveja os critérios específicos quanto às atividades voltadas à exigência do tributo, sem o que não é possível assegurar que a autonomia jurídico-financeira e, por consequência, o próprio modelo de federalismo não serão violados.

Delegar tais fundamentos à lei complementar é permitir que o legislador, em caráter infraconstitucional, eventualmente deturpe a forma federativa de Estado e, então, viole o art. 60, §4º, I, da CF/88.

Muito embora a PEC nº 45/2019 tenha méritos de buscar uma maior simplificação do atualmente complexo sistema tributário nacional, não se deve perder de vista que a almejada unificação de tributos deve preservar as ferramentas necessárias para que os próprios entes federados obtenham os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições constitucionais.

O texto original da PEC 45/2019, contudo, não parece seguir nesse caminho, inaugurando, propositadamente, lacunas normativas que só seriam preenchidas no âmbito infraconstitucional; o que não deve se conservar, para fins de consecução da autonomia das entidades federativas. Já no tocante à PEC 110/2019, a partir da extinção de nove tributos, dentre eles o ICMS e o ISS, pretende-se criar o IBS e o IS. Este último, de competência da União,

com características notadamente extrafiscais, e o primeiro, de competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, com o fito, prioritariamente, arrecadatório.

Na PEC 110/2019, a competência tributária é atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, devendo, contudo, ser instituída por lei complementar federal; trata-se de uma iniciativa restrita, em que necessário o aval do Congresso Nacional, ainda que os Estados tenham participação na formulação do tributo em comento.

Quanto a isso, é bem verdade que, mesmo que a competência do IBS seja estadual e distrital, o que se verifica, na prática, é, novamente, uma partilha de competências sobre o mencionado tributo, dada a necessidade de sua instituição por intermédio de lei complementar federal.

Entretanto, caso considerado esse aspecto de forma isolada, não haveria afronta ao federalismo fiscal, tomando-se por pressuposto que a concentração de competências, por si só, não o desnatura.

Ocorre que é preciso, por outro lado, garantir a capacidade ativa tributária dos entes federados. Entretanto, tal como na PEC nº 45/2019, não foi o que se verificou. É que, nos termos da redação proposta ao art. 155-A, caput, da CF/88:

"Art. 155-A. A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do imposto previsto no art. 155, IV, bem como de outros tributos ou responsabilidades que lhe sejam delegados por convênio, serão realizadas por conjunto de 20 20 administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, cabendo à lei complementar [...]".

Isso implica dizer que, muito embora os instrumentos vinculados ao exercício da capacidade ativa sejam direcionados ao conjunto dos entes federados, através de uma realização conjunta das atividades que envolvem a exigência do tributo, os critérios que balizarão essa coordenação são, novamente, delegados à discricionariedade de posterior lei complementar federal. Assim, mais uma vez, todos os parâmetros, que deveriam estar previamente estabelecidos no texto constitucional, são remetidos a uma futura deliberação legal.

Dessa forma, as problemáticas observadas quanto à PEC nº 45/2019 são igualmente pertinentes à PEC nº 110/2019, isto é, a delegação à lei complementar federal para dispor acerca dos contornos da capacidade ativa das entidades subnacionais, ocasionalmente, possibilitará que o modelo federativo seja desconfigurado por norma infraconstitucional.

De todo modo, também é possível arguir que, em ambos os projetos de reforma tributária não existiria violação ao federalismo fiscal, porque está garantida, ainda que sob uma perspectiva geral, a capacidade ativa tributária dos entes federados e, por conseguinte, a respectiva autonomia e a descentralização jurídico-financeira inerente ao modelo federativo. Nesse caso, eventual lei complementar que, ao dispor sobre os detalhes do exercício de fiscalização, arrecadação e administração do tributo unificado, descaracterizar o federalismo fiscal é que deveria, então, ser submetida ao regular controle de constitucionalidade.

Por todo o exposto, entende-se que, em tese, que todas as PEC's aqui mencionadas são, na origem, constitucionais, porém, abre-se margem para uma adulteração do modelo federativo, via lei complementar posterior. Assim, a alteração de ambos os textos originais dos projetos é recomendada, com vistas a garantir, a todos os entes federados, o fluxo de recursos, bem como o poder para geri-los; mas, especialmente, a partir de contornos objetivos e explícitos na esfera constitucional, sem delegação ao crivo de lei complementar ulterior, resguardando-se a autonomia jurídico-financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, em última análise, da própria forma federativa de Estado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todos os pontos abordados, verificou-se os reflexos da unificação de tributos sobre o IBS, a partir do abandono da atual rigidez na discriminação de competência tributárias, à estrutura do federalismo fiscal no Brasil. Demonstrou-se, também, a relevância do fluxo de recursos para fins de financiamento das tarefas delegadas constitucionalmente às entidades federadas.

O modelo federativo, do ponto de vista fiscal, pressupõe um considerável grau de descentralização jurídico-financeira, que confira às pessoas políticas os instrumentos financeiros e os mecanismos normativos de prover recursos próprios e, por conseguinte, dotados dessa autonomia garantida pela Lei Maior, concretizar o federalismo político e os anseios democráticos. Desse contexto, é que a discriminação de rendas ganha relevo.

Com a finalidade de assegurar uma razoável distribuição de recursos às entidades federadas, assim como permitir que as mesmas possam exercer as atividades relacionadas à obtenção de tais recursos, é que a Carta Magna optou pela discriminação de competências tributárias, em geral acompanhada da correspondente capacidade ativa tributária, além da repartição de receitas entre os respectivos entes tributantes. A autonomia jurídico-financeira, portanto, emana dessas ferramentas constitucionais.

Os projetos de reforma tributária (PEC nº 45/2019, PEC nº 110/2019 e a CBS do Bolsonaro) alinham-se em relação às críticas ao atual sistema tributário nacional, isto é, respaldam-se na rejeição às complexidades do atual regime, com a promessa de conferir-lhe maior grau de simplificação, no que se evidencia a proposta de unificação de tributos sobre o valor agregado (IVA).

Os embates políticos não são poucos em torno do trâmite de ambos os projetos e encontram lastro, principalmente, na concorrência tributária observada entre os entes subnacionais. Há um claro conflito de interesses a ser balizado, para que se alcance um consenso acerca de quais as mudanças apropriadas ao sistema, a fim de que os orçamentos de cada entidade não sejam afetados. Nesse sentido, o Simples Nacional é um exemplo de que a

almejada simplificação tributária pode ser acompanhada de uma necessária e horizontal cooperação dos entes federados.

Portanto, no que tange à extinção de tributos sem a respectiva suplantação das competências tributárias suprimidas, não se permite concluir, imediata e diretamente, um nexos causal com uma eventual desnaturação do modelo de Federação; da mesma sorte que, realizando-se uma leitura “fria” das propostas de reforma, vê-se que nenhuma delas se propõe, expressamente, a abolir o federalismo fiscal. Por conseguinte, a mera supressão de competências tributárias, a priori, num exercício de investigação abstrato, não se vislumbra qualquer violação ao art. 60, §4º, I, da CF/88.

Na linha da abordagem empreendida acerca das características determinantes ao federalismo fiscal, denota-se que, ambos os projetos de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional são, em tese, constitucionais, muito embora germinem um ambiente jurídico propício à descaracterização do federalismo fiscal. Tal problemática se refere à delegação à lei complementar federal para dispor acerca dos critérios relativos às atividades relacionadas com a fiscalização, arrecadação e administração dos recursos provenientes no novo tributo.

Desse modo, é recomendável a alteração dos textos originais da PEC nº 45/2019, da PEC nº 110/2019 e da CBS, para que prevejam, com clareza e concisão, os parâmetros objetivos que orientarão o exercício da capacidade ativa tributária dos entes federados, a fim de resguardar a captação e a gerência dos recursos por cada um deles, bem como o Federalismo Fiscal instituído pela CF/88.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRUCIO, L. F.; SOARES, M. M. **Reforma do Estado e o contexto federativo brasileiro**. São Paulo: Fundação Konrad Adenaur, Série Pesquisas, nº12, 1998.

AFFONSO, R.B.A. **A Federação no Brasil**: Impasses e Perspectivas. In: A Federação em Perspectiva. Rui de Britto Álvares Affonso & Pedro Luiz Barros Silva (Org.). São Paulo, FUNDAP. p. 57-79, 1995.

ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 85-179.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ARAUJO, E. A.; GARSON, S. **Federalismo Fiscal**. Ações Sociais Básicas: Descentralização ou Municipalização? Informe-SF, 2001. Disponível em <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_23.pdf> Acesso em: 03 nov.2020.

ARRETCHE, M. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV/Fiocruz, 2012.

AUGUSTO, F.; SALVADOR, E. Financiamento da política social, federalismo e reforma tributária. **Revista política social e desenvolvimento**; v.5: 6-37, 2014.

BAHIA, G. M. **Competência tributária, arrecadação efetiva e o Fundo de Participação dos Municípios**. E-gov, 2012. Disponível em URL: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/compet%C3%Aancia-tribut%C3%A1ria-arrecada%C3%A7%C3%A3o-efetiva-e-o-fundo-departicipa%C3%A7%C3%A3o-dos-munic%C3%ADpios>. Acesso em: 15 out.2020.

BALEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARBOSA, F.H. et al. **Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária**. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

BONAVIDES, P. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros. 1997.

COELHO, S. C. N. **Comentários à Constituição de 1988**, Sistema Tributário, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CUSTÓDIO FILHO, U. **As Competências do Município na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Celso Bastos, 2000.

FERRAZ, D. S. **Autonomia municipal fundamental: o poder local na efetivação de direitos sociais no Brasil**. Fortaleza, 2009. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/4103.pdf>, Acesso em 20 nov. 2020.

IBGE. **Perfil dos Municípios Brasileiros: Pesquisa de Informações Básicas Municipais**. Rio de Janeiro: IBGE, Diretoria de Pesquisas/Departamento de População e Indicadores Sociais. 2001.

ICHIHARA, Y. O Sistema Tributário e sua Possível Reforma: Tributos Municipais. **Revista dos Tribunais**, 2003.

ITIRUÇU, **Portal Eletrônico Oficial do Município**. “Apresentação do Município”. 2016. Disponível em: <http://www.itirucu.ba.gov.br/municipio>. Acesso em 07 jan. 2021.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MIRANDA, J. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MOURA, D. M. A efetivação dos direitos fundamentais pelo Estado fiscal: função social do tributo. In: **XI Seminário internacional de demandas sociais e políticas públicas na sociedade contemporânea**. Anais. p: 1-15, 2014. Disponível em < <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidssp/article/viewFile/11828/1518> > Acesso em: 12 jan. 2021.

OLIVEIRA, J. M. D. **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP Editora. 2007.

PIOVESAN, F. O Poder Judiciário e o Papel de suas Instituições na Construção do Estado Democrático Brasileiro. In: PORTELLA, A. A. **Federalismo fiscal: atualidade e perspectivas para o sistema tributário municipal**. Disponível em <<http://brasiljuridico.com.br/artigos/federalismo-fiscal--atualidade-e-perspectivas-para-o-sistema-tributario-municipal.-porandre-portella>> Acesso em 06 nov. 2020.

PORTELLA, A. A.; NASCIMENTO, C. V. **Da Repartição das Receitas Tributárias**. In: BONAVIDES, P.; MIRANDA, J.