

## **IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO FEDERALISMO BRASILEIRO**

**NATHÁLIA LISBOA DE AGUILAR:** Advogada e Juíza Leiga do TJ BA - Juizado Especial Cível. Concurseira. Aprovada no concurso de conciliador e juiz leigo do TJ BA 2014 e na Procuradoria do Município de Salvador (cargo: procurador).

**RESUMO:** O Estado Federal tem por objetivo a unidade na diversidade mediante o equilíbrio de poderes entre seus entes. Ocorre que o federalismo brasileiro sofre frequentes ataques da própria Constituição, com a concentração de mais de 50% da arrecadação tributária total pela União, que, utiliza-se das contribuições sociais, com uso da bitributação. O objetivo deste trabalho é o de analisar a questão do Impacto da Reforma Tributária. Em uma pesquisa bibliográfica, constatou-se que a reforma tributária aprovada pela EC nº 42/2003 não causou impacto no federalismo brasileiro, porque não tratou de assuntos como a criação do IVA. Logo, as contribuições são maléficas ao federalismo. Neste sentido, propõe-se a implantação do IVA no país.

**Palavras-chave:** Federalismo. Reforma. IVA. Contribuições. Repartições de Renda. Competência Residual.

**ABSTRACT:** The Federal Government aims at unity in diversity by the balance of power among its entities. It happens that the Brazilian federalism suffers frequent attacks of the Constitution itself, with the concentration of more than 50% of total tax revenue for the Union, which is used in social contributions, with use of double taxation. The objective of this study is to analyze the issue of Impact of Tax Reform. In a literature review, it was found that the tax reform approved by EC No. 42/2003 did not impact the Brazilian federalism, because it

dealt with issues such as the creation of VAT. Therefore, contributions are harmful to federalism. In this sense, it is proposed that the implementation of VAT in the country.

**Keywords:** Federalism. Reform. VAT. Contributions. Income offices. Residual competence.

## **INTRODUÇÃO**

O Brasil adotou como forma de Estado o Federalismo, cujo pioneiro foram os Estados Unidos, que em 1787 substituíram, na Convenção da Filadélfia, a Confederação pelo Federalismo. Este logo se espalhou por todo o mundo que até então só conhecia os Estados Absolutistas.

Já que o Federalismo é composto por governos que abriam mão de suas soberanias em virtude de objetivos comuns, ficando sujeitos, porém com autonomia, ao Governo Federal, busca-se com esta forma de Estado manter os governos regionais que o compõem em harmonia, de maneira que haja “unidade na diversidade”.

Para que os Estados e municípios mantivessem preservadas suas autonomias, foi-lhes entregues competências tributárias de exploração própria por meio do sistema rígido de partilha de receita operada pela Constituição, que escolheu este sistema objetivando diminuir as bitribuições que corroem o patrimônio do contribuinte.

Além da partilha horizontal de receita, a Constituição realizou a partilha vertical, através da qual é repassado parte do produto da arrecadação de tributos alheios àqueles entes federados que têm um menor potencial arrecadatório. Esse sistema de partilha teve por objetivo diminuir as desigualdades regionais existentes entre os diversos Estados e municípios.

Apesar da Constituição ter delimitado rigidamente as competências de cada unidade da federação, visando evitar a invasão de competências através da bitribuição, observamos que a própria constituição permite que ela ocorra ao

atribuir à União a competência de criar contribuições sociais que não possuem uma hipótese de incidência completa, tendo em vista que o Texto Magno não determinou os fatos que deveriam compor essa hipótese, o que acabou por autorizar que estas exações tivessem os mesmos fatos geradores dos impostos dos Estados e municípios. Neste contexto, apesar dos esforços empregados no sentido de evitar a bitributação, esta ocorre com uma evidente invasão da União nos campos tributários das unidades federadas.

As partilhas verticais também têm tido seu curso mudado pela própria Constituição, que tem permitido, nos Art. 160, parágrafo único e Art. 169, parágrafo 2º, que a União e Estados suspendam o repasse de verbas cuja transferência deveria ser obrigatória. Desta forma, observamos a minimização da autonomia que deveria ser preservada face ao modelo Federal de Estado adotado.

A Constituição traz ainda em seu bojo duas situações que prejudicam o federalismo fiscal que são: a exclusividade da União no uso da competência residual e a pulverização da base de incidência do imposto sobre o consumo.

Apesar da atribuição da competência residual aos Estados e municípios operar um aumento na carga tributária, que no nosso caso já é uma das maiores do mundo, haveria um incremento não só de fontes arrecadatórias aos governos regionais e locais, mas também a ampliação da autonomia destes, que não mais ficariam a depender da União nos casos de insuficiência de recursos, que seriam complementados através do uso das competência residuais.

A divisão do imposto sobre o consumo entre a União (IPI), Estados (ICMS) e Municípios (ISS) coloca o Brasil na contramão do sistema internacional que concentra na União a exação sobre o consumo. A implantação do IVA com a fusão

destes impostos não só adequaria o Brasil ao modelo internacional como poria fim à Guerra Fiscal que tanto degrada nosso Federalismo Fiscal.

A realidade constitucional, acima delineada de maneira sucinta, que causa prejuízo ao Estado Federal Brasileiro, nunca foi encarada de maneira séria pelas sucessivas emendas constitucionais que se intitulavam de reformas tributárias.

Logo, cabe indagarmos se a Emenda Constitucional nº. 42/03 intitulada de reformadora do sistema tributário causou impacto ao Federalismo Brasileiro, e se qualquer outra emenda que objetive realizar uma ampla reforma constitucional tributária poderia causar esse impacto.

A problemática acima exposta foi de suma importância, nos motivando a realizar o presente trabalho através de uma análise crítica a respeito do Federalismo Fiscal e, propondo modificações constitucionais consideradas importantes para a reestruturação do mesmo.

Devido à extrema complexidade e subjetividade que permeiam o tema objeto da pesquisa, a vertente metodológica será delineada sob o paradigma qualitativo. O método de abordagem utilizado será o dedutivo por ser o que melhor se apresenta à busca dos resultados almejados. Quanto ao método jurídico de interpretação, utilizaremos o sistemático, tendo em vista que será analisado o sistema federal desde sua origem no Brasil, comparando-o com o federalismo norte-americano, até às influências que sofre por determinações constitucionais.

Utilizaremos o procedimento bibliográfico e documental, o que classifica como documental indireta a técnica de pesquisa. O objetivo da utilização desses métodos foi o de apresentar a estrutura do federalismo brasileiro e os elementos constitucionais que o debilitam. Após esta análise, verificaremos as propostas de reforma e a influência que estas podem causar no já debilitado Federalismo

Brasileiro, apontando no final a proposta que se nos apresenta viável no sentido de reestruturar o Federalismo Pátrio. O levantamento bibliográfico foi feito utilizando-se livros, artigos *on line*, revistas jurídicas, monografias e toda a legislação necessária para a construção do marco teórico na confecção deste TCC.

A estrutura geral dividir-se-á em capítulos. No primeiro, apresentaremos os aspectos gerais do Federalismo, abordando o federalismo dos Estados Unidos, a influência desta forma de Estado no Brasil e seu reflexo na estrutura fiscal pátria. Momento em que comentaremos o federalismo fiscal. No segundo, abordaremos a questão da Reforma Tributária, da viabilidade da implantação do IVA e das contribuições sociais. Por fim, procederemos às conclusões, utilizando, para isso, todo o embasamento teórico exposto no decorrer da pesquisa monográfica.

## **CAPÍTULO 1 - ASPECTOS GERAIS DO FEDERALISMO**

### **1.1 Federalismo Norte-Americano**

As usurpações praticadas pela coroa britânica às treze colônias americanas fizeram com que elas, em 1776, assinassem a Declaração de Independência, documento de autoria de Thomas Jefferson, através do qual se declaravam livres do jugo inglês e independentes para viver como Estados autônomos e soberanos. A mera declaração de independência não tornava as ex-colônias imunes às eventuais tentativas da Inglaterra, de subjugá-las novamente. Além disso, existiam problemas de ordem interna, situações que clamavam por condições que garantissem a independência alcançada.

Foi objetivando tornar as ex-colônias mais fortes para enfrentar os problemas de ordem externa e interna que, em 1781 foi assinado um tratado que foi conhecido como Artigos de Confederação, mediante o qual, reuniram-se as ex-colônias, agora

Estados Soberanos. No entanto, mantiveram suas soberanias e os direitos dela decorrentes, para alcançar objetivos comuns.

Com a utilização prolongada da Confederação, como forma de organização dos Estados, foi-se percebendo sua fragilidade tendo em vista que, por se tratar, na Confederação, de um tratado, a qualquer momento poderia haver o desligamento de um dos Estados.

Foi no meio de idéias transformadoras como essas que, em 1787, realizou-se a Convenção da Filadélfia, na qual existiam duas correntes de pensamento: uma que pregava o aperfeiçoamento dos artigos de Confederação; e outra que pretendia transformar a Confederação em federação, à qual os Estados cederiam parte de sua soberania a um governo central e estariam subordinados a uma constituição comum.

As correntes federalistas e antifederalistas não constituíam núcleos de pensamento mutuamente excludentes, pois ambos tinham um só objetivo, que era a manutenção das conquistas auferidas com a revolução que tornou as treze colônias inglesas em Estados soberanos. O que fazia essas duas correntes de pensamento ser diferentes eram as formas que ambas defendiam, respectivamente; a confederativa e a federativa, mediante as quais a liberdade das ex-colônias ficaria garantida.

Os antifederalistas temiam que a criação de uma federação propiciasse o centralismo político, com a conseqüente subordinação dos Estados ao Governo Central. Os federalistas, que pregavam a criação de um poder central que protegesse os Estados, uns dos outros e das nações estrangeiras, contornaram o argumento de centralismo dos antifederalistas com o sistema da divisão de poder entre os entes componentes da Federação.

Outra argüição dos antifederalistas dizia respeito à necessidade de proteção aos direitos e liberdades individuais. Para eles, o sistema federal com a repartição de poderes pregado pelos federalistas não era suficiente para garantir a proteção por eles almejada. Para superar essa problemática, foram elaboradas dez emendas na Constituição norte-americana, as quais ficaram conhecidas como Bill of Rights e versavam sobre a proteção aos direitos individuais dos cidadãos. Foi a elaboração dessa declaração de direitos na Constituição norte-americana que possibilitou a implantação do federalismo, já que a partir dela os antifederalistas e federalistas chegaram a um consenso sobre a viabilidade do sistema federal.

A transformação de confederação em federação foi realmente um acerto feito pelos norte-americanos, pois em 1861, com o final de uma guerra civil motivada pela secessão de alguns Estados, com a vitória da federação, mostrou-se concretizada essa forma de Estado como a de uma união indissolúvel de Estados.

A primeira forma de federalismo existente nos Estados Unidos foi o Federalismo Dual, no qual havia duas esferas de poder independentes, apesar de cooperadas, que não interferiam, de modo recíproco, no respectivo domínio. Nessa forma de federalismo, cada esfera de poder, ou seja, tanto o governo central como os regionais eram dotados de poderes legislativos, executivos e judiciários.

Os poderes do governo federal eram enumerados na Constituição, sendo dos Estados os poderes remanescentes.

Na época desse federalismo ficou estabelecida não só a regra dos poderes expressos da União como também a dos poderes implícitos. A depressão econômica de 1929 fez com que os Estados Unidos necessitassem de um governo federal intervencionista, que pudesse fazer com que a nação saísse da crise econômica.

Foi nesse contexto histórico que na administração Roosevelt surgiu o New Deal, cuja finalidade foi a de permitir ao governo federal uma maior intervenção não só no âmbito econômico, extremamente abalado com a depressão econômica, mas em todos aqueles em que a eficácia dos programas sociais, previdenciários e muitos outros dependessem de atuações governamentais em escala nacional. O New Deal representou, portanto, o abandono do federalismo dual, sob cuja ótica jamais seria possível tal intervenção federal nos Estados, e o surgimento de um novo federalismo chamado de federalismo cooperativo, no qual a União e Estados atuam de maneira cooperada.

Na década de 1970, surge a corrente de pensamento que modifica o federalismo até então chamado de cooperativo, que, como já foi visto, propiciou a expansão da autoridade federal. Essa nova corrente de pensamento denominada de neoliberalismo, arduamente defendida por Ronald Reagan e Margareth Thatcher, tinha como principal objetivo o de vedar a intervenção federal até então vigente. Esta nova política defendida pelos Estados Unidos visava a fazer frente aos novos problemas que surgiam em virtude do processo de globalização e que não eram sanados com as políticas do Welfare State ou Estado Social, onde predominavam as políticas cooperativas do federalismo.

É no governo do social-democrata Bill Clinton que a política da minimização consolida-se nos Estados Unidos. Sua prioridade foi reduzir as funções da União repassando-as aos Estados, que a partir daí teriam a responsabilidade de executar as políticas de bem-estar social antes controladas pela União. Inicia-se, então, uma nova fase do federalismo americano que ficaria marcada pelo processo de descentralização. Este, no entanto, não observou as diferenças financeiras de cada

Estado-Membro, o que os levou a ter dificuldade na execução dos programas sociais.

## **1.2 Federalismo Brasileiro**

Antes da instalação do Estado Federal, o Brasil era uma monarquia que centralizava, na figura do Imperador Pedro II, o poder político e administrativo. Todos os vinte e sete Estados brasileiros, naquela época chamados de províncias, viviam absolutamente subordinados ao Monarca, sem que tivessem liberdade para escolher seus líderes políticos, sem a possibilidade de auto-administrar e com isso se desenvolver. Essa situação política do Brasil é modificada com a implantação do Estado Federal, forma de Estado que permitiu a união e desenvolvimento dos Estados Unidos, pioneiros na adoção desse sistema.

A instalação no Brasil do federalismo só se concretiza após uma rebelião militar liderada por Marechal Deodoro da Fonseca, que após esse levante torna-se o primeiro Presidente da República Federativa do Brasil, denominação que o país recebeu após a publicação do Artigo 1º do primeiro decreto da república. O federalismo no Brasil surgiu da vontade e do envolvimento de uma única classe social: os militares.

Mas essa não é a única característica do federalismo brasileiro. Com a transformação monarquia-federação, os líderes da nova República Federal transformaram as antigas províncias em Estados, concedendo-lhes uma autonomia antes inexistente. Portanto, o estabelecimento do federalismo no Brasil não foi precedido da união de Estados independentes, visto que estes não existiam por ser o Brasil um Estado centralizador. Somente após o surgimento da República Federal é que o Brasil se autodivide em Estados, diferentemente dos Estados Unidos onde, como foi visto no tópico anterior, o federalismo surge da união de Estados

soberanos, Estado Independentes que desejaram unir-se para manter-se independentes e desenvolver-se política, econômica e militarmente.

A designação, no Artigo 1º do primeiro decreto da República, do Brasil como uma República Federal e a transformação das províncias em Estados autônomos não significaram na história brasileira a implantação efetiva do federalismo, que é muito mais do que uma mera nomenclatura. Um Estado federal pressupõe a divisão constitucional de competências entre a União e os Estados, de maneira que exista um equilíbrio entre eles e passe a haver uma unidade na diversidade, que é o almejado pelo Estado federal. Ocorre que no Brasil dotaram os Estados de autonomia; no entanto, o poder decisório permaneceu centralizado na esfera federal.

A centralização do poder político na esfera federal motivou algumas revoltas estaduais, cuja conseqüência, após uma série de tentativas arbitrárias e antidemocráticas para controlá-las, foi a renúncia do primeiro Presidente Marechal Deodoro da Fonseca.

No período do Estado Novo, Getúlio Vargas assume a presidência da República em meio ao entusiasmo popular e à crença da implantação de um verdadeiro regime democrático. No entanto, com o decorrer do tempo e com a utilização de métodos arbitrários, além da inércia na produção de uma nova constituição, fomentou-se contra o governo federal, em 1932, a revolução constitucionalista, cuja conseqüência apaziguadora foi a promulgação da Constituição de 1934<sup>1</sup>, que surgia em um mundo onde começavam a prevalecer sobre a democracia os ideais fascistas, nazistas e comunistas. A constituição de 1934 representou um verdadeiro atentado ao modelo federativo, tendo em vista que

---

<sup>1</sup>BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm) >. Acesso em: 14 ago. 2006, passim.

através dela Vargas enfraqueceu o poder de interferência dos Estados na política federal.

Em 1937, Getúlio Vargas realizou o golpe de Estado, que põe fim ao sistema federal e a sua base democrática, fazendo com que o país mergulhasse numa fase ditatorial, de onde só emergiria (apesar de, no interregno de 1946<sup>2</sup> a 1961, o país ver restaurada a democracia e o sistema federal, com os Estados voltando a ter autonomia política) após 1964, com o fim da ditadura militar. Então, se antes de 1937 já havia um centralismo político, este se agravaria passando o poder político a ficar inteiramente concentrado nas mãos do poder executivo.

A Constituição de 1937 foi sucedida pela de 1946, que permitiu, como já foi visto, que o Brasil visse restaurado o sistema federal, com a restituição da autonomia aos Estados e aos municípios, a qual foi significativamente ampliada, tal como a vedação da intervenção federal nos Estados. A política desenvolvimentista regional também foi estabelecida durante a vigência da Constituição de 1946.

Em 1964, todo o trabalho de reestruturação do sistema federal é interrompido pelo golpe militar, que novamente transforma o sistema político nacional numa ditadura. O primeiro ato institucional, o AI-1, manteve a Constituição de 1946 e os princípios democráticos dela decorrentes; no entanto, reforçou o poder executivo, pois os militares tinham consciência de que só num regime centralizador poderiam manter-se no poder.

Com a derrota dos militares nas eleições de 1965 para governador, foram instituídos o AI-2 e o AI-3, que puseram fim, respectivamente, aos partidos políticos e às eleições diretas para governadores, determinando, então, as indiretas, havendo assim um maior centralismo político. É nesse período que o Congresso Nacional

---

<sup>2</sup>BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em: 14 ago. 2006, passim.

fecha suas portas, só sendo reconvocado para que houvesse a promulgação da Constituição de 1967<sup>3</sup>. Ela ampliou o centralismo político na esfera federal e reduziu o poder dos Estados-Membros, que novamente na história brasileira ficam dependentes da boa vontade do governo federal.

O fim do regime militar foi motivado pelo declínio da economia, o qual pôs em crise o fenômeno do “milagre econômico” que permitira o desenvolvimento do país por cinco anos. A derrocada do regime militar propiciara que novamente o país reestruturasse suas bases democráticas e a estrutura federalista.

O centralismo político vivenciado não só durante o período do regime militar, mas durante boa parte da história política brasileira, como até aqui se pôde constatar, motivou, no período de redemocratização do país, debates acerca da descentralização política e administrativa, cujo palco foi ocupado não apenas pelos debates em torno da descentralização mas também pela promulgação da Constituição Federal de 1988<sup>4</sup> e das eleições para governadores, que significaram a recuperação do poder político dos Estados.

A Carta Magna de 1988, além de inovar na forma de repartição de competências acrescentando à forma clássica as competências privativas, comuns, concorrentes e supletivas, deu um destaque até então não dado no resto do mundo aos municípios que, a partir de 1988, foram elevados à categoria de entes federados, assim como a União e os Estados. A autonomia dada aos municípios foi consequência do papel que exerceu durante toda a história brasileira, pois sempre foi ponto de partida para o exercício da dominação política.

---

<sup>3</sup>BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)>. Acesso em: 14 ago. 2006, passim.

<sup>4</sup>BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 14 ago. 2006, passim.

Apesar de a Constituição de 1988 ter tido como objetivo a descentralização política e administrativa, a repartição de competências, da forma como foi feita e vista por nós acima, não ficou totalmente livre do ranço centralista de tempos pregressos, pois, observando-se os Art. 22 e o Art. 24 da CF/88, que tratam, respectivamente, das competências privativas e concorrentes, nota-se que a União ainda concentra competências que deveriam ter sido rateadas entre os Estados e municípios.

### **1.3 Federalismo Fiscal**

A narrativa do surgimento do federalismo nos Estados Unidos e a influência desse sistema no Brasil constituirão base sólida para o desenvolvimento e entendimento do federalismo fiscal. Em decorrência do que até aqui pôde ser analisado sobre o federalismo, sabe-se que a essência dessa forma de Estado é a repartição constitucional de poderes entre os entes federais. Dentre os poderes constitucionalmente repartidos, interessa-nos o poder de tributar, ou seja, a descentralização das receitas e encargos entre a União, Estados, Distrito Federal e municípios. É, portanto, o relacionamento financeiro existente entre os entes federais e a conseqüente compatibilidade entre receitas e despesas que compõem o federalismo fiscal.

O federalismo fiscal brasileiro está estruturado sobre dois grandes eixos: a discriminação horizontal de rendas e a discriminação vertical de receitas. A Constituição Federal, ao atribuir fontes de arrecadação de tributos a cada ente componente do Estado federal, atribuiu a cada um deles esferas exclusivas de atuação impositiva, as quais, uma vez atribuídas a um ente não podem sofrer a ação impositiva de outros para evitar-se a bitributação. Nesse caso tem-se a distribuição horizontal de rendas. Já a discriminação vertical de receita é aquela em que há a

transferência de parte do produto da arrecadação de tributos de competência alheia. Esta discriminação de receita fez-se necessária ao se constatar que alguns Estados e municípios não estavam produzindo, com a obtenção direta de recursos, com a cobrança e arrecadação de seus próprios tributos, riquezas suficientes para fazerem frente às atribuições que lhes foram determinadas constitucionalmente.

A Constituição Federal de 1988 adotou o sistema rígido de discriminação de rendas, mediante o qual se delimitam âmbitos de atuação impositiva exclusivos para a União, Estados, Distrito Federal e municípios, não podendo um entrar na competência impositiva do outro, ou seja, por meio deste sistema, estes entes não têm liberdade para alterar o parâmetro impositivo estabelecido na Magna Carta. Este mecanismo é de grande valia por impedir a ocorrência de bitributações que poderão ocorrer livremente, ao adotar-se o sistema flexível de discriminação de rendas. A bitributação é fato comum no sistema flexível que permite a utilização, por todos os componentes da federação, de uma mesma hipótese de incidência para a cobrança de seus tributos. O sistema flexível é extremamente oneroso para o contribuinte, que terá de contribuir múltiplas vezes para os cofres públicos em virtude da ocorrência de um mesmo fato gerador, circunstância que fere um dos princípios norteadores do direito tributário, que é o da vedação confiscatória do tributo, além de gerar insegurança jurídica. Tal sistema de discriminação de rendas é adotado pelos Estados Unidos e Argentina.

A rigidez do sistema tributário brasileiro é positiva por impedir a ocorrência das bitributações, com a distribuição de competências privativas, e por permitir, por meio delas a autonomia financeira dos entes federados.

Apesar das qualidades apontadas e da larga aceitação por doutrinadores de renome, como Geraldo Ataliba, Aliomar Baleeiro, Celso Cordeiro Machado, esse

sistema foi duramente criticado. As principais críticas ao sistema rígido de discriminação de rendas, as quais constatamos ao estudar o tema, foram as seguintes: (1) a discriminação rígida não impedia a bitributação, pelo fato de serem poucas as bases imponíveis para muitos tributos, pois cada ente terá os seus; (2) a concentração de recursos na órbita federal teria por consequência a subordinação financeira, política e administrativa dos governos subnacionais; (3) inflexibilidade das finanças diante da modificação das despesas públicas.

Mesmo que as bitributações venham a ocorrer no sistema rígido de distribuição de competências tributárias, aquelas não serão tantas a ponto de invalidar o sistema, tendo em vista que serão extremamente limitadas a casos pontuais pela existência das competências privativas meticulosamente planejadas.

À medida que a Constituição, em sua repartição rígida de rendas, concentra receita na órbita federal, os Estados e municípios ficarão a ela subordinados quando suas próprias arrecadações forem insuficientes. Tal situação gerará estagnação impositiva por ficarem os governos subnacionais desinteressados em exercitar sua competência impositiva diante das transferências que a União os fará sob condições que os tornarão submissos a ela política, financeira e administrativamente.

Todas estas críticas ao sistema rígido de partilha de receitas podem ser contornadas com a simples aplicação do princípio da suficiência. Mediante a aplicação desse princípio, a eficiência da ação impositiva seria tal que cada ente ficaria restrito ao seu próprio âmbito de arrecadação, sem depender de outro ente nem da realização das malfadadas bitributações. Portanto, com a aplicação desse princípio ao sistema rígido de discriminação de competências, filiamo-nos à corrente majoritária da aplicação ao nosso sistema tributário da discriminação rígida de renda, e não da flexível, muito mais propensa a erros.

Apesar de a tendência internacional ser de redução da carga tributária, outra forma de superar as críticas à rigidez do sistema tributário, segundo Roberto Leite Lobo, ocorreria mediante a atribuição de competências residuais aos governos subnacionais, as quais, no caso brasileiro, cabem apenas à União, como se pode observar no Art. 154, I da CF/88. Com base nessa competência, aplicar-se-iam concomitantemente, os princípios da adaptabilidade e suficiência, o que permitiria uma real autonomia financeira aos Estados, Distrito Federal e municípios.

Qualquer sistema discricionário de rendas que for utilizado, deverá ser estruturado sobre princípios informadores. Cada autor, ao analisar a questão da partilha de receitas, estabeleceu os princípios que entendeu servir de base para tal intento. Fritz Neumark, financista alemão, chegou a enumerar dezoito princípios informadores da imposição tributária. Apesar da vastidão de princípios relativos à discriminação de renda, analisaremos apenas o princípio da suficiência, o da adaptabilidade e o da eficiência. Foi visto anteriormente que o repasse de renda, seja através da discriminação de fontes de arrecadação (discriminação horizontal) ou da distribuição parcial do produto arrecadação (discriminação vertical), deveria ser suficiente para que os entes federados pudessem realizar as atribuições que lhes foram determinadas pela Carta Magna. É aí que reside o princípio da suficiência, segundo o qual, os repasses de recursos às esferas de governo devem ser compatíveis com seus encargos. O princípio da adaptabilidade, já mencionado, propõe bases de incidência que possam modificar-se ao sabor das variações econômicas, o que permitiria às esferas de governo uma constante atualização dos seus tributos. Apesar de este princípio permitir a atualização dos tributos, não poderá ser utilizado por ser prejudicial aos contribuintes, como já foi visto. Por fim, o

princípio da eficiência prega a alocação de determinado tributo à esfera de governo que tenha um melhor potencial gerencial em relação a esse.

Passada a abordagem crítica dos sistemas e princípios de discriminação de rendas, iniciemos agora a análise detalhada da discriminação de rendas horizontais e verticais. A discriminação horizontal de rendas ou a distribuição das fontes de arrecadação permite a cada ente federado âmbitos exclusivos de imposição tributária, não podendo um ente ingerir-se na competência tributária do outro. Apesar de a Constituição Federal determinar como tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria; o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o recurso extraordinário 146.733-SP, determinou serem cinco as espécies tributárias ou fontes de arrecadação: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas; e, os empréstimos compulsórios. A Constituição Federal, ao tratar do sistema tributário nacional, fez a discriminação dessas fontes de acordo com o sistema rígido de partilha.

É importante frisar que a União, além da sua competência privativa, possui a chamada competência residual, que está prevista no Art. 154, I da CF/88. Tal competência coloca-a numa situação de prevalência em relação aos Estados e Municípios que não a possuem.

O Art. 154, inciso I da Constituição é garantidor de uma situação de prevalência financeira da União, em relação aos demais entes que ficam limitados aos impostos rígida e taxativamente discriminados no Texto Magno, o que os coloca em situação de dependência da União por não atingirem uma arrecadação satisfatória.

O Art. 149 da Magna Carta elenca a última espécie tributária, que são as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Tais contribuições são da competência exclusiva da União, o que estende, em detrimento dos Estados e municípios, sua capacidade arrecadatória. Os privilégios que as contribuições concedem à União não existem por ser apenas do governo federal a exclusividade da atividade impositiva, mas também por não ter a Constituição Federal especificado o fato gerador das contribuições sociais nem suas bases de cálculo, com exceção apenas das contribuições da Previdência Social, o que dá ao governo central ampla liberdade impositiva. Este é mais um caso explicitador do centralismo tributário nacional, que deverá ser combatido mediante verdadeiras reformas no sistema tributário.

Ultrapassada a análise da discriminação das fontes de arrecadação, passemos agora à análise da segunda base de sustentação do federalismo fiscal pátrio, a distribuição vertical de receita ou repartição do produto da arrecadação.

Esse tipo de distribuição de renda, instrumentalizada mediante as transferências intergovernamentais, surgiu como uma forma de amenizar as assimetrias regionais relativas à captação de renda, pois, como é de notório conhecimento, muitos Estados e municípios não têm conseguido se manter com a renda oriunda das suas próprias fontes de arrecadação. Portanto, através do sistema de transferência, somada à distribuição das fontes de renda, busca-se atender ao preceituado no Art. 3º, inc. III da Constituição, que diz: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil erradicar a pobreza e a marginalidade e **reduzir as desigualdades sociais e regionais**”<sup>5</sup>.(grifo nosso).

---

<sup>5</sup> Ibidem, nota 16, passim.

O Artigo 157 e os subsequentes até 162 da Constituição Federal tratam das transferências intergovernamentais, as quais podem ser classificadas, quanto à natureza, em obrigatórias ou constitucionais e discricionárias ou voluntárias; quanto à forma, em diretas e indiretas; quanto ao destino, em vinculadas e não vinculadas.

As transferências obrigatórias ou constitucionais, previstas nos Artigos 157, 158 e 159 da Constituição Federal, são aquelas que não dependem da decisão da autoridade pública para ser efetivadas, devendo ser operacionalizadas automaticamente a partir do recebimento de recursos por parte da União e dos Estados. Logo, a ocorrência destas transferências depende apenas de determinação constitucional ou legal.

Cada ente componente do Estado Federal tem a prerrogativa, decorrente deste sistema estatal, de se autogovernar estando aí incluída a capacidade de determinar o destino dos recursos por ele arrecadados de suas próprias fontes. Por isso, qualquer intervenção da União no destino dos recursos dos Estados, Distrito Federal e municípios será inconstitucional por ser antifederalista. Logo, a previsão no Parágrafo Único do Art. 160 de retenção das transferências constitucionais pela União ou Estados constitui violação ao princípio federalista que dá autonomia organizacional e administrativa aos Estados, Distrito Federal e municípios e que, neste caso, é desconsiderada. A situação explicitada pelo Art. 160 do Texto Magno revela mais uma afronta ao federalismo brasileiro, por anular a autonomia dos entes federados.

Além do Parágrafo Único do Art. 160 da CF/88, existe o Parágrafo 2º do Art. 169 que igualmente suprime a autonomia dos entes subnacionais ao suspender de maneira imediata os repasses de verba federal ou estadual quando não forem observados os limites da despesa com pessoal.

As transferências diretas são aquelas cujos recursos transferidos não passam por fundos, ingressando diretamente nas contas públicas. Já os repasses indiretos são aqueles cujo recurso só chega à esfera beneficiada de governo por meio dos fundos, ou seja, com intermediação. Um repasse vinculado é aquele que é destinado a um fim específico, do qual o ente beneficiado não pode afastar-se. Quando o recurso transferido não tem uma destinação especial a ser observada por seu receptor, diz-se que ocorreu uma transferência não vinculada.

Após a publicação da Emenda Constitucional nº 42/03,<sup>6</sup> passou a ser objeto dessa mesma transferência parte da CIDE, cuja porcentagem repassada é a de 29% para os Estados e Distrito Federal, da qual será transferida 25% para os municípios.

As transferências intergovernamentais da forma como foram idealizadas e estruturadas permitem uma redistribuição de renda. No entanto, é exatamente por ter essa função que esse sistema se desintegra, em termos de eficiência, diante das críticas doutrinárias que alegam a ocorrência da estagnação impositiva de alguns municípios diante do repasse certo de receita. Encontramo-nos totalmente a favor de tal argumento, tendo em vista que a acomodação é situação certa diante de facilidades que não exigem nenhuma contrapartida dos beneficiários. O imobilismo causa grande dano àqueles que nele se encontram, pois ficam subordinados às orientações do Governo Federal ao receber dele receita. Andréa Teixeira Lemgruber aponta um dos problemas do mecanismo de transferência vertical de rendas, que é o:

Baixo incentivo dado aos municípios de realizarem esforço próprio de arrecadação, pois os critérios de partilha não consideram o desempenho tributário como um dos fatores que

---

<sup>6</sup>BRASIL. **Emenda Constituição nº 42/03 de 19 de Dezembro de 2006**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2006.

determinam o montante de recursos intergovernamentais a ser recebido.<sup>7</sup> (*sic*)

O critério do desempenho tributário ocasionaria uma revolução no sistema de transferência vertical de receitas, pois nesse caso os governos subnacionais estariam compelidos a utilizar suas competências tributárias, isto é, a gerar riqueza a partir de suas próprias fontes para poderem beneficiar-se dos repasses.

Com a realização das transferências, ocorre uma significativa modificação na carga tributária bruta de cada ente tributante, como se pode observar nas tabelas e gráficos abaixo fornecidos pela Receita Federal.

**TABELA 2**

**DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA <sup>1</sup>**

VALORES EM MILHÕES CORRENTES

		2000		2001		2002		2003		2004	
		VALOR	%								
UNIÃO	ARREC. PRÓPRIA TOTAL	248.004	69,19	280.740	68,96	335.441	69,98	377.081	69,43	442.280	69,72
	- TRANSF. P/ ESTADOS	(22.385)	6,25	(25.452)	6,25	(30.160)	6,29	(31.003)	5,71	(34.113)	5,38
	- TRANSF. P/ MUNICIPIOS	(17.080)	4,77	(19.385)	4,76	(24.166)	5,04	(25.256)	4,65	(29.088)	4,59
	= RECEITA DISPONÍVEL	208.538	58,18	235.903	57,95	281.115	58,64	320.822	59,07	379.079	59,75
ESTADOS	ARREC. PRÓPRIA TOTAL	94.216	26,29	108.066	26,54	123.683	25,80	142.284	26,20	165.324	26,06
	- TRANSF. P/ MUNICIPIOS	(29.028)	8,10	(33.258)	8,17	(37.323)	7,79	(42.743)	7,87	(49.582)	7,82
	+ TRANSF. DA UNIÃO	22.385	6,25	25.452	6,25	30.160	6,29	31.003	5,71	34.113	5,38
	= RECEITA DISPONÍVEL	87.573	24,43	100.260	24,63	116.520	24,31	130.545	24,04	149.855	23,62
MUNICIPIOS	ARREC. PRÓPRIA TOTAL	16.195	4,52	18.302	4,50	20.244	4,22	23.774	4,38	26.786	4,22
	+ TRANSF. DA UNIÃO	17.080	4,77	19.385	4,76	24.166	5,04	25.256	4,65	29.088	4,59
	+ TRANSF. DOS ESTADOS	29.028	8,10	33.258	8,17	37.323	7,79	42.743	7,87	49.582	7,82
	= RECEITA DISPONÍVEL	62.302	17,38	70.945	17,43	81.732	17,05	91.773	16,90	105.457	16,62
<b>TOTAL</b>		<b>358.414</b>	<b>100,00</b>	<b>407.108</b>	<b>100,00</b>	<b>479.368</b>	<b>100,00</b>	<b>543.140</b>	<b>100,00</b>	<b>634.390</b>	<b>100,00</b>

1. Foram consideradas apenas as transferências constitucionais.

Fonte: Secretaria da Receita Federal, 2004.<sup>8</sup>

**TABELA 3**

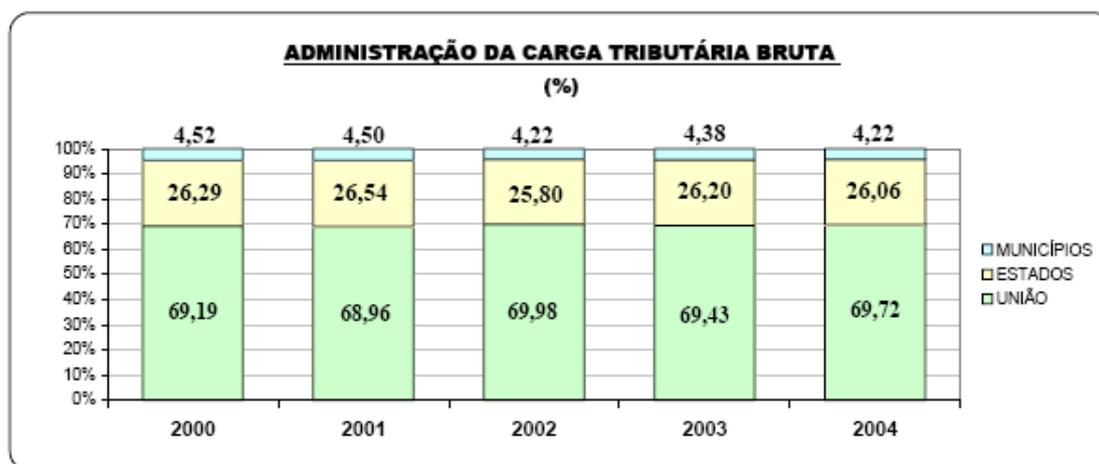
<sup>7</sup> LEMGRUBER, Andréa Teixeira. **Federalismo fiscal**: evolução e experiências recentes. Disponível em: <<http://www.marcoscintra.org/DOWNLOAD/FederalismoFiscalNoBrasilLemgruberSRF.htm>>. Acesso em: 29 de ago. 2006.

<sup>8</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Distribuição da carga tributária**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios>>. Acesso em: 15 set. 2006.

**COMPOSIÇÃO FINAL DA CARGA TRIBUTÁRIA**

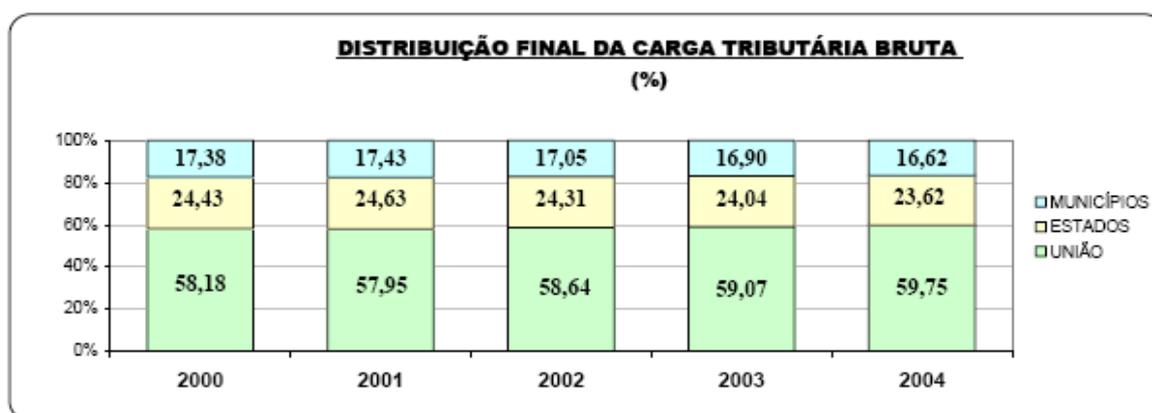
VALORES EM MILHÕES CORRENTES

	2000		2001		2002		2003		2004		
	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	
UNIAO	RECEITA DISPONÍVEL	208.538	100,00	235.903	100,00	281.115	100,00	320.822	100,00	379.079	100,00
	ARRECADAÇÃO PRÓPRIA	208.538	100,00	235.903	100,00	281.115	100,00	320.822	100,00	379.079	100,00
	TRANSF. DE ESTADOS	0	0,00	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	TRANSF. DE MUNICÍPIOS	0	0,00	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
ESTADOS	RECEITA DISPONÍVEL	87.573	100,00	100.260	100,00	116.520	100,00	130.545	100,00	149.855	100,00
	ARRECADAÇÃO PRÓPRIA	65.188	74,44	74.808	74,61	86.360	74,12	99.541	76,25	115.742	77,24
	TRANSF. DA UNIÃO	22.385	25,56	25.452	25,39	30.160	25,88	31.003	23,75	34.113	22,76
	TRANSF. DE MUNICÍPIOS	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
MUNICÍPIOS	RECEITA DISPONÍVEL	62.302	100,00	70.945	100,00	81.732	100,00	91.773	100,00	105.457	100,00
	ARRECADAÇÃO PRÓPRIA	16.195	25,99	18.302	25,80	20.244	24,77	23.774	25,91	26.786	25,40
	TRANSF. DA UNIÃO	17.080	27,41	19.385	27,32	24.166	29,57	25.256	27,52	29.088	27,58
	TRANSF. DE ESTADOS	29.028	46,59	33.258	46,88	37.323	45,66	42.743	46,57	49.582	47,02
<b>TOTAL</b>	<b>358.414</b>	<b>---</b>	<b>407.108</b>	<b>---</b>	<b>479.368</b>	<b>---</b>	<b>543.140</b>	<b>---</b>	<b>634.390</b>	<b>---</b>	

Fonte: Secretaria da Receita Federal, 2004<sup>9</sup>**TABELA 4**Fonte: Secretaria da Receita Federal, 2004.<sup>10</sup>**TABELA 5**

<sup>9</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Composição final da carga tributária**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios>>. Acesso em: 15 set. 2006.

<sup>10</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Administração da carga tributária bruta**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios>>. Acesso em: 15 set. 2006.



Fonte: Secretaria da Receita Federal, 2004.<sup>11</sup>

A situação explicitada pelos gráficos supra demonstra a concentração financeira da União, mesmo após a transferência de recursos para os Estados e municípios que recebem apenas 6,25% e 4,77%, respectivamente, da arrecadação total da União, conforme dados da tabela 2.

É absurda a circunstância de um Estado que se diz federal manter nas mãos da União quase 60% da arrecadação tributária total. Este fato apenas comprova que, em termos fiscais, o que temos não é um Estado federal, mas um Estado unitário transvestido de federação, no entanto portador de suas características, principalmente o centralismo fiscal. Logo, percebe-se que as transferências intergovernamentais não têm alcançado seu objetivo de minimizar as desigualdades regionais, pois como isso pode ser alcançado com a centralização tributária existente?

De tudo quanto foi analisado, conclui-se que o sistema tributário precisa ser rapidamente modificado, mas não com de modificações pontuais, e sim estrutu começando-se pela Constituição Federal, que guarda em si forte ranço centralista.

## CAPÍTULO II - REFORMA TRIBUTÁRIA

<sup>11</sup>BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Distribuição final da carga tributária bruta**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios>>. Acesso em: 15 set. 2006.

## 2.1 Propostas de Reforma Tributária

No que diz respeito ao tema Reforma Tributária, é consenso entre os doutrinadores de que a única reforma que realmente revolucionou a tributação nacional foi a oriunda da Emenda Constitucional nº 18 de 1965<sup>12</sup>. Após esta verdadeira reforma, ocorreram outras duas, a de 1967<sup>13</sup> e a de 1988, que não têm o mesmo grau de importância mas também operaram importantes modificações no sistema fiscal. A reforma tributária de 1967 criou o ICM (estadual), o ISS (municipal), o IOF (federal) e os Fundos de Participação dos Estados e Municípios. Já em 1988, ocorreu a integração de alguns serviços à base do ICM, além do aumento do repasse de recursos com as transferências intergovernamentais da União para os Estados e municípios.

O atual sistema tributário apresenta obstáculos que impedem a realização da justiça fiscal, a qual só pode ocorrer mediante reformas constitucionais, pois, como observamos ao longo deste estudo, é no próprio Texto Magno que estão insculpidas as normas que de certa forma permitem a centralização fiscal na União, o que desequilibra o federalismo fiscal. Ricardo Lobo Torres<sup>14</sup> afirma ser utópica uma reforma ampla como a que se pretende com a alteração constitucional do sistema tributário. Segundo este mesmo autor, as propostas de reforma deveriam ser voltadas apenas para a criação de mecanismos que aumentem a qualidade dos impostos já existentes, sem que estes sejam ampliados. Não compartilhamos com o entendimento do douto jurista, tendo em vista que os problemas fiscais atuais constituem a materialização das deficiências constitucionais, tais como: a divisão da

---

<sup>12</sup>BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18/65 de 1º de Dezembro de 1965**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2006.

<sup>13</sup> Op. cit., nota 15, passim.

<sup>14</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A reforma tributária da emenda constitucional nº 42/2003. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org). **Reforma tributária: emendas constitucionais nº 41 e nº 42, de 2003, e nº 44 de 2004**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

base tributária sobre o consumo entre a União, Estados e municípios; a oneração do setor produtivo com a incidência sobre o faturamento da COFINS e do PIS/PASEP, a qual dá margem ao incremento da informalidade e à diminuição da competitividade dos produtos e serviços; e a delegação exclusiva à União da competência residual, dentre outros tantos fatores que põem o país no caminho contrário à tendência internacional. Quanto à característica brasileira de priorizar a arrecadação nas pessoas jurídicas, que termina por repassar aos seus produtos o valor dos impostos pagos onerando o consumidor final,

(...) verifica-se que, enquanto nos principais países com os quais o Brasil tem laços comerciais a receita provém em grande parte da tributação das pessoas físicas – o que, além de não prejudicar a competitividade, promove a justiça fiscal –, no Brasil, as pessoas jurídicas são responsáveis pela maior parcela da arrecadação.<sup>15</sup>

As mazelas constitucional-financeiras anteriormente observadas fomentaram o surgimento de diversas propostas de reforma tributária, dentre as quais, podemos citar: a proposta da Comissão Executiva da Reforma Fiscal, a proposta Ponte o projeto FIESP/FIPE, a proposta INAE, o projeto da reforma sindical e o projeto da Receita Federal.

As propostas e projetos de reforma tributária propugnam pela simplificação do sistema tributário com a criação do IVA e com a reformulação das contribuições sociais para manutenção da Previdência Social. Apesar de todas as propostas de reforma pregar a criação do IVA, elas divergem quanto à amplitude da sua base de incidência, quanto à esfera competente para sua arrecadação e quanto ao critério de

---

<sup>15</sup>AFONSO, José Roberto; REZENDE, Fernando; VARSANO, Ricardo. **Reforma tributária no plano constitucional**: uma proposta para debate. Disponível em: < <http://www.dominiopublico.gov.br> >. Acesso em: 31 jul. 2006. p. 10-11.

arrecadação, na origem ou no destino. Quanto à ampliação da base de incidência as propostas variam entre um IVA composto pela fusão do ICMS com o IPI e com o ISS, e um IVA resultante da União do ICMS com o IPI, preservando-se o ISS na competência municipal. Quanto à esfera competente para administrar o IVA, três propostas surgiram: 1) exclusividade da União com o repasse de verbas aos Estados e municípios; 2) exclusividade da tributação nos Estados já que deles é a competência sobre o ICMS; 3) competência comum entre a União e o Estado. A arrecadação do IVA na origem (setor produtivo) ou no destino (setor de consumo) varia entre as diversas propostas de reforma tributária. No tópico 2.3, relativo especificamente ao IVA abordaremos esta questão da viabilidade arrecadatória na origem ou no destino do imposto sobre consumo.

No que diz respeito às contribuições sociais que vêm onerando o setor produtivo e ampliando o mercado informal, a comissão executiva da Reforma Fiscal (CERF) propôs a manutenção das contribuições dos empregados e empregadores sobre a folha de salários e o IPMF, hoje CPMF.

A proposta Ponte pregava apenas a manutenção das contribuições sociais dos empregados sobre sua folha de salários, cuja renda financeira suas aposentadorias. Tal proposta isentaria totalmente o setor produtivo das malsinadas contribuições sociais que tanto oneram a produção nacional. Logo, a tributação ficaria concentrada no consumo. O projeto FIESP/FIPE assemelha-se à Ponte por defender a eliminação do ônus tributário incidente sobre as empresas.

Para o Instituto Nacional de Altos Estudos (INAE), a COFINS daria espaço à contribuição para assistência médica; o PIS/PASEP, à contribuição para o seguro-desemprego e para o BNDES. Já no que diz respeito à contribuição sobre a folha de salários, apenas os empregados ficariam por ela responsáveis, sendo excluída a

contribuição dos empregadores por ser esta substituída por uma contribuição para o INSS. Em nossa ótica, esta proposta em nada contribui para a desoneração do setor produtivo porque apenas redireciona as contribuições sociais.

O projeto da Força Sindical previa, além das contribuições dos empregados e dos empregadores, a contribuição de aposentados e pensionistas, que hoje é uma realidade, após a publicação da EC nº 41/03<sup>16</sup>, para aqueles que estão submetidos a um Regime Próprio de Previdência Social. Este projeto foge ao objetivo de simplificação tributária ao ampliar, ao invés de diminuir, a carga tributária.

Por fim, temos a proposta da Receita Federal, que defendeu a substituição da COFINS, PIS/PASEP e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) por uma sobrealíquota do IVA.

Todas estas propostas de reforma tributária serviram, de alguma forma, para orientar os projetos de emendas constitucionais que se seguiram. Assim, temos em 1995 a PEC nº 175/95<sup>17</sup>, que, remetida pelo Presidente Fernando Henrique Cardoso ao Congresso Nacional, apesar da longa tramitação no período de oito anos, não foi aprovada. A frustração causada pela rejeição do referido documento não constituiu obstáculo para a aprovação da EC nº 33/01<sup>18</sup>, que, dentre outras modificações, tornou as exportações imunes às contribuições sociais e econômicas, e passou a fazer incidir o ICMS nas importações de bens por pessoas físicas. O presidente Luiz

---

<sup>16</sup>BRASIL.**Emenda Constituição nº 41/03 de 19 de Dezembro de 2006**. Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3 do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências. Disponível em:

<[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc41.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc41.htm)>. Acesso: 24 out. 2006, passim.

<sup>17</sup>BRASIL.**Projeto de Emenda Constitucional nº 175/95**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2006, passim.

<sup>18</sup>BRASIL.**Emenda Constitucional nº 33/01 de 11 de Dezembro de 2001**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 24 out. 2006.

Inácio Lula da Silva também encaminhou ao Congresso Nacional um projeto de emenda constitucional, a PEC nº 41/03, tendente a reformar o sistema tributário nacional.

A PEC nº 41/03 não criou o IVA; mesmo assim previa a centralização tributária, no âmbito federal, da instituição e arrecadação do ICMS, que, segundo este projeto, seria regulado por lei complementar federal, teria alíquotas uniformes em todo o território nacional e regulamento único, restando aos Estados apenas a competência para exigir o imposto dos contribuintes. Além dessa modificação, estava prevista a majoração da alíquota do ICMS e da CPMF, cuja alíquota passaria de 0,08% para 0,38%. Tal fator, dentre outros, mostrava que o vício intrínseco da PEC nº 41/03 era o de ampliar a carga tributária. Esta PEC foi aprovada, mas com modificações, da Câmara dos Deputados, que a enviou ao Senado Federal onde passou a ser a PEC nº 74/03<sup>19</sup>. Esta, após diversas discussões, aprovou, dentre outras modificações pontuais, apenas a prorrogação da CPMF e da transferência de parcela do CIDE aos Estados e municípios. Estava então, aprovada a Emenda Constitucional nº 42/03<sup>20</sup>, que, pelo teor das mudanças operadas, não passou de mais um remendo no sistema tributário, tendo em vista que não se chegou a nenhuma conclusão quanto à principal questão do federalismo fiscal (o ICMS), imposto estadual que tem gerado a guerra fiscal entre Estados-Membros.

Ives Gandra da Silva Martins, comentando a emenda constitucional nº 42/03, afirma:

de rigor, a reforma tributária foi pífia. Pequenos remendos, o sempre previsível aumento de carga tributária, quando se fala em reforma tributária, e a permanência de quase todos os

---

<sup>19</sup> BRASIL. **Projeto de Emenda Constitucional nº 74/03**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 24 out. 2006.

<sup>20</sup> Op. cit., nota 26, passim.

grandes problemas que, desde 1988, prejudicam a vida dos contribuintes.<sup>21</sup>

Do exposto, pode-se concluir que a modificação do sistema tributário operada pela Emenda Constitucional nº 42/03 não alcançou os objetivos de simplificação do sistema tributário, desoneração do setor produtivo e redução da carga tributária. Logo, nota-se que esta “reforma” não trouxe benefícios ao contribuinte, pois a ela não foi direcionada, mas sim ao Governo Federal, que buscou manter seu equilíbrio fiscal.

## 2.2 Viabilidade da Implantação do IVA

O imposto sobre o valor agregado (IVA) surgiu em substituição ao antigo imposto sobre vendas brutas, que tinha como característica a cumulatividade geradora de empecilhos ao processo de produção e de circulação de mercadorias.

O primeiro país a perceber as desvantagens de utilizar um imposto cumulativo como o incidente sobre vendas brutas foi a França, que em 1954 criou a *taxe sur la valeur ajoutée*, até hoje vigente, apesar das modificações sofridas. O modelo francês logo se espalhou por todo o mundo, chegando ao Brasil em nível constitucional em 1965, com a reforma constitucional operada pela Emenda nº 18/65. Apesar de o Brasil só introduzir em seu Texto Magno o princípio da não-cumulatividade, característica básica do IVA, em 1965, ele já era aplicado nos impostos sobre o consumo desde 1958, com a edição do Decreto nº 43.711<sup>22</sup>. Por ter sido uma tendência mundial, o IVA foi adotado por países, como Alemanha (Lei nº 545, de 29 de maio de 1967); Uruguai (Lei nº 13.637, de 21 de dezembro de 1967); Paraguai

---

<sup>21</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. A emenda constitucional nº 42/03, In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org). Op. cit., p. 166, nota 35.

<sup>22</sup> BRASIL. **Decreto nº 43.711 de 17 de Maio de 1958**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 24/10/2006.

(Lei nº 125/92); Argentina (Lei nº 23.548/88); Equador (Decreto nº 469/70); Itália (Lei nº 825/71 e Lei nº 633/72), dentre outros.

O IVA é um imposto que incide em cada fase de produção e circulação de mercadorias e serviços, desde que, em cada uma delas, tenha havido acréscimo de valor. Esta exação permite subtrair do imposto devido aquele que foi pago anteriormente, o que desonera a cadeia produtiva, recaindo o ônus econômico do imposto sobre o consumidor final. É em virtude da utilização do mecanismo de compensação crédito-débito que o imposto sobre o valor agregado tem como característica principal a não-cumulatividade

Outra característica do IVA, a qual devemos comentar, diz respeito à natureza proporcional de suas alíquotas.

As alíquotas proporcionais possuem uma dinâmica diferenciada das alíquotas progressivas e regressivas, pois, enquanto estas são elevadas ou diminuídas com o acréscimo de renda do contribuinte, aquelas permanecem, nesta mesma situação fática, inalteradas, o que não permite um tratamento diferenciado entre pessoas de níveis econômicos distintos. Do exposto aqui, nota-se que o IVA, por ter alíquotas proporcionais, não considera a capacidade contributiva do sujeito passivo. Isto o faz ser um tributo injusto para as camadas mais pobres que arcarão com o ônus econômico idêntico àquele arcado por pessoas mais abastadas. Esta circunstância, que se poderia constituir um obstáculo à criação do IVA, pode ser contornada com a criação de alíquotas seletivas de acordo com a essencialidade do produto ou serviço, o que levaria a cabo o princípio da capacidade contributiva.

Ainda no que diz respeito às características do IVA, podemos observar que ele não interfere na organização das empresas, em virtude da sua neutralidade, e gera uma administração fiscal interativa com a realização do controle fiscal recíproco

entre os entes federados, o que produz uma simplificação do sistema que beneficia não só o fisco mais também o contribuinte.

No tópico 2.2, relativo às propostas de reforma tributária, pudemos verificar que havia um consenso relativo à criação do IVA, havendo divergência apenas quanto à competência, ao princípio arrecadador (origem ou destino) e à composição do IVA.

Dentre as propostas apresentadas, a melhor era a que previa um IVA composto pelo ICMS, IPI e ISS, de competência da União, a qual criaria fundos de compensação para os Estados e municípios. Estes fundos seriam temporários, extinguindo-se quando os entes subnacionais fossem recuperando suas receitas com a estabilização do novo sistema de imposição sobre o consumo. Colocar o IVA na esfera federal é ajustar o sistema brasileiro de imposição sobre o consumo ao padrão internacional e à guerra fiscal.

O federalismo, forma de Estado adotado pela República Brasileira, não constitui obstáculo à implementação do IVA, tendo em vista que diversos países, também regidos pelo princípio federativo, adotam este imposto. As questões políticas nacionais é que impedem a implantação do IVA, pois é evidente que os Estados, pelo menos aqueles mais beneficiados e ricos, não estão interessados na eliminação da guerra fiscal.

No próximo tópico, abordaremos as questões relativas às contribuições sociais que constituem a maior fonte de rendada União.

### **2.3 Contribuições Sociais e Reforma Tributária**

No presente tópico abordaremos a questão das contribuições no sistema tributário, apresentando suas características e influências no Sistema Federal Brasileiro. Como já foi visto, elas são causadoras do desequilíbrio do federalismo

fiscal pátrio por permitir que a União burle o sistema rígido de discriminação de competências, o qual foi criado para permitir que cada ente tivesse fontes próprias de arrecadação, através das quais auferisse receita suficiente para se autogovernarem, evitando-se a ocorrência das bitributações.

A repartição de competências fiscais, operada por meio do sistema rígido de discriminação de renda, foi realizada visando-se descentralização financeira que é apenas um ponto do processo de repartição de competências, o qual constitui a essência do federalismo. No entanto, as contribuições fraudam essa repartição constitucional de fontes arrecadatórias ao utilizar, em sua hipótese de incidência, fatos geradores de impostos federais, estaduais e municipais, assim como os fatos componentes da base de incidência de outras contribuições, como veremos mais adiante.

Antes de tudo, cumpre registrarmos que houve no passado uma grande celeuma a respeito do regime jurídico das contribuições. Hoje, no entanto, é pacífico o entendimento de que as contribuições são espécies de tributo, sendo-lhes aplicado o regime jurídico tributário.

As contribuições são exações vinculadas, cuja hipótese de incidência é composta por um ato do contribuinte e outro do Estado, de pagamento compulsório, cuja receita daí oriunda deverá, mediante administração vinculada, ser aplicada na finalidade que motivou sua criação.

No conceito acima, verificamos que as contribuições podem ter como sujeito ativo pessoa diversa daquela a quem a Lei atribui competência tributária. É o fenômeno da parafiscalidade, característica das contribuições, que constitui, segundo Geraldo Ataliba, “em a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do Estado, as quais os arrecadam em benefício das próprias

finalidades.”<sup>23</sup>A parafiscalidade, que consiste na atuação tributária de pessoa diversa do Estado que utiliza a receita auferida na consecução de suas finalidades previstas em lei, não constitui a principal característica das contribuições, mas sim a destinação de sua receita para a realização de objetivos legalmente estipulados. A questão da destinação das receitas oriundas da cobrança das contribuições será abordada quando procedermos à análise de sua hipótese de incidência.

As contribuições estão contidas nos Art. 149<sup>24</sup> e 195<sup>25</sup> da Magna Carta. Destes dispositivos podemos classificar as contribuições em sociais, interventivas e corporativas. No Art. 149, temos as contribuições sociais gerais ou não previdenciárias, tais como as pertinentes ao FGTS (Art. 7º, inc. III da CF/88)<sup>26</sup>, ao Salário Educação (Art. 212, § 5º da CF/88), as devidas ao SENAI, SESC e SENAR (art. 62 do ADCT). Já no Art. 195, estão situadas as contribuições sociais destinadas ao custeio da Previdência Social. Apesar de estas duas modalidades de contribuição estarem respectivamente no capítulo do Sistema Tributário (Art.149 da CF/88) e no capítulo relativo à Ordem Social (Art. 195 da CF/88), ambas objetivam custear a Seguridade Social.

As contribuições interventivas contidas no Art. 149 da CF/88 referem-se às intervenções do Estado no âmbito econômico. Esta espécie de contribuição possui

---

<sup>23</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed., 6 tirag. São Paulo: Malheiros, 2005.

<sup>24</sup> “Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.” BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., nota 16.

<sup>25</sup> “Art. 195. A Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II- do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III- sobre a receita do concurso de prognósticos; e, IV- do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a ele a lei equiparar.” BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., nota 16.

<sup>26</sup> Ibidem, passim.

uma finalidade extrafiscal, tendo em vista que o objetivo principal destas contribuições é o de regular, ordenar o espaço econômico, e não levar dinheiro aos cofres públicos. São exemplos de contribuições de intervenção no domínio econômico: o AFRMM (Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante); IAA (Instituto do Açúcar e do Alcool); FUST (Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações); CONDECINE (Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica); SEBRAE<sup>27</sup> (Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) etc.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, também chamadas de corporativas, destinam-se ao custeio de sindicatos e órgãos de categorias profissionais e econômicas (ex.: OAB, CRM, dentre outras). Durval Aires Filho trata estas contribuições como tributos “com destinação privada”<sup>28</sup> por serem devidos a entidades privadas para sua organização e manutenção.

Antes de finalizarmos, cumpre registrar que, além das contribuições constantes nos Art. 149 e 195, existem as contribuições contidas nos Art. 212, §5º, 239 e 240 da Constituição Federal, além daquelas que poderão ser criadas em virtude do que diz o § 4º do Art. 195 “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no Art. 154, I.”<sup>29</sup> O Art. 154, inciso I, por sua vez, diz: “A União poder instituir: I – Mediante Lei Complementar, impostos não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados nesta constituição.”<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> O SEBRAE foi instituído pela lei n.º 8.209/90, posteriormente alterada pela lei nº 8.154/90). O Supremo Tribunal Federal decidiu ser a contribuição para o SEBRAE de intervenção no domínio econômico, apesar da lei a ele se referir como adicional às alíquotas das contribuições ao SESI, SENAI, SESC e SENAC.

<sup>28</sup> AIRES FILHO, Durval. As contribuições sociais, parafiscalidade e intervenção no domínio econômico: Caso de desvio. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Op. cit., p. 194, nota 48.

<sup>29</sup> Ibidem, nota 16.

<sup>30</sup> Ibidem, nota 16, passim.

Ao exercitar sua competência residual para a criação de novas contribuições, a União não poderá utilizar o mesmo fato gerador e base de cálculo dos impostos nem das contribuições já existentes. Apesar de o Art. 154, I não fazer referência às contribuições, não se pode permitir que a União crie novas contribuições com o mesmo fato gerador e base de cálculo das já existentes, sob pena de realizar o confisco por ignorar, com a bitributação, a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Apesar de defendermos a não utilização de fatos já incluídos no âmbito de incidência dos impostos e contribuições, o Supremo Tribunal Federal entende contrariamente no que diz respeito à utilização da hipótese de incidência dos impostos pelas contribuições, como podemos observar acerca do julgamento do Recurso Extraordinário nº 228.321, cujo relator foi o Ministro Carlos Velloso (D.J 01.10.98), que assim se pronunciou:

Quando do julgamento dos RREE 177.137-RS e 165.939-RS, por mim relatados, sustentamos a tese no sentido de que tratando-se de contribuição, a Constituição não proíbe a coincidência de sua base de cálculo com a do imposto, o que é vedado relativamente às taxas (...) quando o §4º do art. 195, da CF, manda obedecer a regra da competência residual da União- art. 154, I- não estabelece que as contribuições não devam ter fato gerador ou base de cálculo próprio das contribuições já existentes.<sup>31</sup> (*sic*)

O Supremo Tribunal Federal entende também que a referência do Parágrafo 4º do Art. 195 ao Art. 154, I quer dizer apenas que as contribuições serão criadas

---

<sup>31</sup>BRASIL. (Tribunal Pleno). **RE nº 228.321**, voto do Ministro Carlos Velloso, julgamento em 01/10/1998. RTJ nº 143. p. 705.

por lei complementar. De fato a Lei Complementar será instrumento para criação das contribuições, mas não aceitar os demais requisitos previstos no Art. 154, I, é desconsiderar os princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco.

A postura do STF permitindo a utilização de fatos já constantes na hipótese de incidência de impostos, para a criação de contribuições mediante a competência residual da União, atenta contra o federalismo fiscal por permitir que a União se imiscua na competência tributária dos Estados e municípios. A decisão do STF se coaduna com a voracidade fiscal da União, que não hesitará em criar contribuições com hipóteses de incidência idênticas à de outros tributos, o que gerará a bitributação que corrói o patrimônio privado

O entendimento unânime do STF, após a verificação das jurisprudências acima transcritas, é no sentido de ser possível a existência de contribuições com fatos que compõem o âmbito de incidência dos impostos. Do exposto, podemos concluir que as contribuições criadas como são, estão ferindo o nosso já enfraquecido federalismo fiscal; primeiro por invadir a competência tributária dos Estados e municípios; segundo, por reduzir a receita a que estes entes faziam jus por determinação constitucional.

A autorização do repasse de parte da CIDE não minora a problemática das contribuições no federalismo fiscal brasileiro, por ser ínfima a porcentagem da CIDE, objeto da transferência constitucional, em comparação ao que é acumulado pela União. Além disso, não regulariza a questão da estrutura da hipótese de incidência das contribuições, o que reduziria consideravelmente o desequilíbrio fiscal por passarmos a ter uma verdadeira delimitação constitucional das fontes objetos de arrecadação.

Como atualmente é autorizada a utilização dos fatos geradores dos impostos federais, estaduais e municipais, na criação das contribuições, cabe registrarmos o seguinte fato: o que diferenciará estas exações dos impostos será sua destinação constitucional, apesar de Artigo quarto do Código Tributário Nacional excluir a destinação e a nomenclatura do tributo, para efeito de classificação de sua espécie.

Diante dos fatos comentados, cumpre observarmos que são negativos os reflexos das contribuições no federalismo brasileiro, por debilitá-lo, o que exigirá das futuras reformas tributárias discussões visando à delimitação dos fatos componentes da hipótese de incidência das contribuições, de maneira que a atual invasão fiscal praticada pela União nos territórios financeiros dos Estados e municípios venha ser eliminada.

## **CONCLUSÃO**

A pesquisa realizada em torno do tema “Impacto da Reforma Tributária no Federalismo Brasileiro” mostrou-se de extrema importância por permitir que tivéssemos o conhecimento da existência de um federalismo fiscal totalmente enfraquecido e, em virtude disto, foi qualificado de pseudofederalismo.

O Brasil utilizou-se da experiência federalista Norte-Americana sem adaptá-la ao contexto de diversidades culturais e financeiras do país, o que permitiu a adoção do nosso pseudofederalismo, tendo em vista que os postulados básicos desta forma de Estado, tais como o respeito à autonomia dos governos subnacionais, nunca foram obedecidos. O mais interessante é que a desobediência ao federalismo emana da própria Constituição, que deveria ser a guardiã não apenas formalmente, através da transformação do Estado Federal em cláusula pétrea, mas efetivamente, através de regras que não esvaziassem essa forma de Estado dos seus elementos norteadores.

A Constituição afronta o Federalismo Fiscal ao dar preponderância financeira à União através da atribuição, a ela, de competências residuais, por meio das quais se criam as contribuições sociais que ao lado destas competências maculam o federalismo brasileiro.

No que diz respeito às competências residuais, podemos afirmar que dão à União a possibilidade de se desvincular da rígida repartição de rendas constitucionalmente estabelecida, permitindo que ela tenha mais fontes arrecadatórias quando comparada com os demais governos subnacionais.

As contribuições sociais fazem com que o federalismo padeça das mesmas circunstâncias abordadas acima por permitir, também, a burla ao sistema de repartição de rendas, que a princípio deveria ser rígido, ou seja, sem alterações dos seus parâmetros por vontade dos governos federados. As contribuições sociais fraudam o sistema de repartição por autorizarem que a União invada as competências dos Estados e municípios ao utilizarem-se dos fatos geradores dos impostos destes entes. Portanto, é a falta de regulamentação constitucional dos fatos que deveriam compor a base de incidência das contribuições, que deturpa o nosso Estado Federal.

Por último, podemos afirmar que a pulverização da base de incidência do imposto sobre o consumo causa também grande problema ao Federalismo Fiscal, tendo em vista que cada Estado ao ansiar por um aumento do seu parque industrial oferece diversas isenções fiscais, o que gera a Guerra Fiscal tão conhecida entre nós e tão prejudicial ao Estado Brasileiro.

Do exposto, concluímos que deverão fazer parte desta reforma as contribuições sociais, com a regulação de sua hipótese de incidência; as transferências constitucionais, eliminando a vedação dos repasses em virtude da

previsão do Parágrafo Único do Art. 160 e do Parágrafo 2º do Art.169, ambos da Constituição de 1988; a competência residual, com a ampliação dessa para os Estados e municípios para que possam criar outras fontes de renda que os auxiliem na arrecadação de recursos suficientes para a consecução de seus fins, sem que fiquem na dependência da União; a criação do IVA, que gerará uma reformulação na distribuição horizontal de renda; diversos outros pontos que, associados a este degeneraram o federalismo brasileiro.

### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

BRASIL. **Lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp.101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp.101.htm)>. Acesso em: 12 out. 2016.

BRASIL. **Projeto de Emenda Constitucional nº 74/03**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 24 out. 2016.

BRASIL. Planalto Central. **Legislações**. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 14 ago. de 2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Tabelas**. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/EstTributarios/Estatisticas/default.htm>>.

Acesso em: 14 ago. de 2016.

LEMGRUBER, Andréa Teixeira. **Federalismo fiscal no Brasil**: evolução e experiências recentes. Disponível em: <<http://www.marcoscintra.org>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. Fortaleza: Dialética, 2013.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). **Reforma tributária**: emendas constitucionais nº 41 e 42 de 2003 e nº 44 de 2004. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **A verdadeira reforma tributária**. Disponível em: <<http://www.jusnavegandi.com.br>>. Acesso em: 06 nov. 2016.