



FACULDADE  
**BAIANA DE  
DIREITO**

**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**FERNANDO PENTEADO KUHLMANN FILHO**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CRIAÇÃO DO IMPOSTO  
SOBRE VALOR AGREGADO (IVA): UMA ANÁLISE SOBRE  
A PEC Nº 293-A/04 – PEC DA REFORMA TRIBUTÁRIA.**

Salvador  
2018

**FERNANDO PENTEADO KUHLMANN FILHO**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CRIAÇÃO DO IMPOSTO  
SOBRE VALOR AGREGADO (IVA): UMA ANÁLISE SOBRE  
A PEC Nº 293-A/04 – PEC DA REFORMA TRIBUTÁRIA.**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Patrícia Gaudenzi.

Salvador  
2018

**TERMO DE APROVAÇÃO****FERNANDO PENTEADO KUHLMANN FILHO****A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CRIAÇÃO DO IMPOSTO  
SOBRE VALOR AGREGADO (IVA): UMA ANÁLISE SOBRE  
A PEC Nº 293-A/04 – PEC DA REFORMA TRIBUTÁRIA.**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2018

## AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiramente aos meus pais, Fernando e Tânia, que sempre me apoiaram nessa caminhada e me mantiveram esperançoso em conquistar meus sonhos

Agradeço ao Ernesto (*in memoriam*) que foi minha fonte de inspiração para entrar no meio jurídico, me ensinando sempre lições de extrema valia que vou levar para toda vida.

Ao meu cachorro, bigode (*in memoriam*), que se foi há pouco tempo mas foi essencial em minha vida, um grande companheiro que merece ser lembrado.

A todos amigos e amigas que conquistei na faculdade, sem vocês sem dúvidas não seria possível ter alcançado todos os objetivos que conquistei até o presente momento.

A Procuradoria da Fazenda Nacional e ao antigo escritório que trabalhei, que puderam me mostrar na prática como o direito realmente funciona, abrindo minha mente sobre a carreira que pretendo seguir.

Por fim, a todos amigos e amigas que sempre me apoiam em minhas decisões, me trazendo maior segurança no caminho a ser trilhado e sendo um apoio essencial nos momentos mais difíceis.

## RESUMO

A Proposta de Emenda Constitucional de nº 293/04 – a PEC da reforma tributária tem o condão de modificar o atual sistema tributário, em especial pela criação do Imposto sobre Valor Agregado que objetiva extinguir todos os tributos incidentes sobre o consumo, criando em seu lugar um Imposto Único de abrangência nacional. Com a proposta, surgiram dúvidas a respeito da constitucionalidade da criação de um imposto único incidente sobre o consumo, uma vez que a criação deste tributo poderia estar violando o pacto federativo que é garantido pela Constituição Federal como uma cláusula pétrea. É imperioso analisar os objetivos fundamentais do estado brasileiro que justificam a necessidade de uma reforma tributária no nosso ordenamento, bem como os argumentos que defendem a necessidade de um imposto único diante dos recorrentes conflitos fiscais causados entre os entes federativos. Assim, o presente trabalho pretende seguir o caminho de análise das regras de competência tributária outorgadas constitucionalmente aos entes federados, estabelecendo os limites constitucionais ao poder de reforma, de maneira a observar os conflitos doutrinários a respeito da imutabilidade do conteúdo das cláusulas pétreas, para estabelecer uma crítica sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da criação do Imposto sobre Valor Agregado.

**Palavras-chave:** Reforma tributária. Proposta de Emenda Constitucional. Pacto Federativo. Guerra fiscal. Cláusula pétrea. Competência tributária. Limites ao poder de reforma.

**LISTA DE ABREVIACÕES E SIGLAS**

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade.
CF	Constituição Federal
MS	Mandado de Segurança.
RE	Recurso Extraordinário.
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ISS	Imposto sobre Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
PIS	Programa de Integração Social
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

## LISTA DE FIGURAS E GRÁFICOS

Figura 01. Transição da arrecadação dos novos impostos.

p. 53

## Sumário

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>8</b>
<b>1 DOS TRIBUTOS</b>	<b>11</b>
1.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	11
1.2 DA AUTONOMIA MUNICIPAL NA TRIBUTAÇÃO .....	17
1.3 DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO.....	19
<b>2 DO PODER CONSTITUINTE</b>	<b>33</b>
2.1 CLASSIFICAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO QUANTO À ESTABILIDADE .....	33
2.2 LIMITES AO PODER DE REFORMA .....	35
<b>2.2.1 Considerações sobre o controle de constitucionalidade .....</b>	<b>40</b>
<b>2.2.2 Natureza e finalidade da cláusula pétrea.....</b>	<b>41</b>
2.3 DO PACTO FEDERATIVO E DO PODER CONSTITUINTE ORIGINÁRIO	44
<b>3 A PEC DA REFORMA TRIBUTÁRIA</b>	<b>50</b>
3.1 DOS PRINCIPAIS PONTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	50
3.2 DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA).....	56
3.3 A GUERRA FISCAL.....	59
3.4 DA ADEQUAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA AOS OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DO ESTADO BRASILEIRO (TEORIAS A FAVOR DA REFORMA) 62	
3.5 DA VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO (TEORIAS CONTRA A REFORMA) .....	68
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>72</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>75</b>

## INTRODUÇÃO

A reforma tributária é um tema que vem sendo debatido há anos no País, sendo alvo de diversas Propostas de Emendas Constitucionais desde a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Ultimamente a sociedade se deparou com uma grande repercussão do tema nos noticiários, onde os candidatos a presidência defenderam veementemente a necessidade de uma reforma tributária. O candidato a presidência Geraldo Alckmin é um dos exemplos, que entende ser necessária a criação de um Imposto único que congloba todos os tributos incidentes sobre o consumo em apenas um imposto.

A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) de nº 293/04 que está tramitando atualmente no congresso e visa modificar o sistema tributário vigente tem o Deputado Luiz Carlos Hauly como seu relator, que defende, dentre outras questões, a necessidade da criação do Imposto sobre Valor Agregado.

Na referida PEC, o deputado propõe a necessidade da criação de um imposto único que congloba o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (competência dos estados), o Imposto sobre Produtos Industrializados (competência da União), o Imposto Sobre Serviços (competência dos Municípios), bem como as contribuições do Programa de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (ambas competências de competência da União).

Assim, cabe ao presente trabalho analisar a Proposta de Emenda Constitucional que tramita no congresso, tratando dos aspectos positivos e negativos da criação de um imposto único que agregue todos os tributos incidentes sobre o consumo.

*Ab initio*, o presente trabalho com o intuito de introduzir o tema, traz as regras fundamentais de competência tributária outorgadas pela Constituição Federal a cada um dos entes federativos, de modo a analisar as características das regras de competência bem como as consequências de sua violação.

Também foi delineado alguns pontos sobre a classificação dos Municípios como entes federativos pela Constituição Federal de 1988, sendo abordado sobre aspectos da autonomia financeira, legislativa e administrativa dos Municípios, tratando da importância de preservar a competência tributária municipal, bem como a inconstitucionalidade de qualquer forma de usurpação da competência destes entes.

Ainda nesse capítulo foi conceituado, de maneira breve, características essenciais sobre cada um dos tributos que incidem sobre o consumo, trazendo os aspectos materiais, temporais e espaciais de incidência tributária.

Desta maneira, foi possível tratar de aspectos importantes que, diante dos conceitos essenciais trazidos, permite aprofundar o estudo sobre a (in) constitucionalidade da criação do Imposto sobre Valor Agregado em no ordenamento. Entender as regras de competência tributária, assim como tipificar os Municípios como entes federados a partir da Constituição Federal de 1988 permite que seja possível analisar os impactos que serão gerados em no sistema jurídico caso a Proposta venha ser aprovada.

No segundo capítulo, foi objeto de pesquisa do presente trabalho uma análise do poder constituinte derivado. Desta forma, foi tratado preliminarmente da classificação das constituições e qual espécie caracteriza a Constituição Federal de 1988.

Aprofundando mais o tema, foi imperioso delinear o estudo dos limites ao poder derivado reformador, estabelecendo as limitações que a Constituição Federal impõe para o poder reformador, bem como os atuais impedimentos que impossibilitam a tramitação de qualquer PEC no congresso nacional. Assim, foi possível entender como ocorre o controle de constitucionalidade de Propostas de Emendas Constitucionais no sistema jurídico de acordo com os critérios estabelecidos pela Carta Magna.

Em seguida, foi de suma importância ao presente trabalho analisar a natureza e o conteúdo das cláusulas pétreas, pois é a partir do exame de características das referidas cláusulas que é possível entender seu papel em no sistema jurídico. Desta maneira, foi discutido se existe a possibilidade de modulação do conteúdo normativo das cláusulas pétreas, sendo abordado as divergências entre jurisprudências e doutrinas acerca do tema.

Ainda no segundo capítulo, foi abordada a questão central do presente trabalho, o pacto federativo. A partir desse tema, foi importante entender o poder constituinte originário e desdobrar a construção de um Estado Federado a partir do princípio basilar do pacto federativo, tratando dos artigos presentes na Constituição Federal que consagram a forma federativa de direito, bem como a afirmação da autonomia dos entes por meio deste princípio que basila todo ordenamento jurídico.

Por fim, no capítulo reservado para tratar diretamente da PEC da reforma tributária foi inicialmente abordado os principais pontos que estão sendo alvo de mudanças pelo poder reformador. Desta forma, foi tratado dos tributos que pretendesse extinguir com a aprovação da proposta, indicando os novos impostos que seriam criados no sistema jurídico, dentre eles o Imposto sobre Valor Agregado, e a forma de transição que se pretende implementar para adequar as mudanças em no ordenamento.

Nesta esteira, o presente trabalho trouxe o tema da recorrente guerra fiscal entre os entes da federação, apresentando seu conceito e os motivos que ocasionam os conflitos fiscais entre as pessoas de direito público; apresentando ainda as normas jurídicas que versam sobre o assunto e sua eficácia no caso concreto.

Em seguida, foi trabalhado as teorias que são a favor da reforma tributária, sendo identificado os fundamentos jurídicos dos autores que defendem a instituição de uma reforma tributária no ordenamento, com a consequente criação de um imposto único. Dessa forma, foram destrinchadas as teorias que são a favor da reforma e devidamente apresentada as críticas aos fundamentos que justificam sua criação.

Na parte final do trabalho, foi apresentado as teorias que defendem a inconstitucionalidade da criação do Imposto sobre Valor Agregado, sendo apresenta as críticas contrapostas dos autores que defendem a necessidade da reforma e se a implementação de um imposto único não violaria a existência do pacto federativo presente na atual forma de governo.

Assim, a conclusão sintetizará todo o trabalho exposto, analisando criticamente os efeitos e consequências da criação do Imposto sobre Valor Agregado no atual ordenamento jurídico, trazendo uma análise das teorias que entendem tanto pela constitucionalidade como pela inconstitucionalidade da reforma tributária; finalizando, assim, com o entendimento de qual teoria deve prevalecer: Da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade da criação do Imposto sobre o Valor Agregado.

## 1 DOS TRIBUTOS

O próprio nome de direito tributário já nos remete a ideia de que a referida disciplina tem como objetivo analisar os aspectos materiais e processuais dos tributos. Podemos assim abranger todo conjunto de princípios e normas jurídicas que busquem regular a criação, fiscalização e arrecadação das prestações tributárias.<sup>1</sup>

O direito tributário sem dúvidas é um ramo do direito público em que é de extrema importância observar a preponderância do interesse público sobre o privado, mais precisamente no interesse no direito dos tributos. Essa característica remete a ideia do caráter cogente das normas jurídicas que tratam sobre a matéria, sendo afastada quaisquer dúvidas a respeito da possibilidade de modulação dos efeitos jurídicos pela vontade das partes.<sup>2</sup>

É possível entender, de maneira mais abrangente, como um ramo ligado do direito que tem o condão de demonstrar quais sujeitos fazem parte do polo ativo e passivo da relação jurídica tributária, bem como as obrigações relacionadas a esta prestação compulsória, a qual tem como finalidade a geração de receita para o Estado manter sua estrutura.

### 1.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária pode ser definida como a aptidão dos entes para criar, de maneira abstrata seus tributos. A Constituição Federal traz que os tributos obrigatoriamente devem ser criados por meio de lei (art. 150, I, CF),<sup>3</sup> devendo constar no texto normativo todos elementos essenciais da norma jurídica tributária. É necessário considerar esses elementos normativos como os que influenciem a essência do tributo, devendo a hipótese de incidência do tributo, o sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota necessariamente ser criados ou modificados por meio de Lei.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 25.

<sup>2</sup> *Ibidem*, p. 27.

<sup>3</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1998**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acessado em: 28 mai. 2018.

<sup>4</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 593.

A Constituição traz regras que guiam o estudo do direito tributário, trazendo definições básicas do que seria considerado tributo, regras gerais, as limitações ao poder de tributar, bem como as regras de competência tributária.

O Estado Federado Brasileiro é dividido em quatro entes, sendo eles: União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Como forma de manter as necessidades dos entes federados e garantir a sua sobrevivência, a Constituição Federal outorgou a competência para que estes entes possam instituir tributos.<sup>5</sup>

A autonomia tributária dos entes se encontra assegurada pela preservação das competências tributárias das pessoas políticas que estão numa forma de estado federal, o que justifica a forma discriminada das fontes de receita tributário.<sup>6</sup>

É a partir do instrumento legal que é garantido ao ente federado a competência para instituir tributos, sendo necessário obedecer aos limites estabelecidos na Constituição Federal, vez que esta não cria tributos, apenas outorga competência para os entes instituírem seus tributos.<sup>7</sup>

Desta maneira, cabe a União tratar das matérias e questões de interesse geral, enquanto aos estados são outorgadas as matérias e questões de interesse regional e aos municípios os assuntos de interesse local. Por força do disposto na Constituição (art. 32, §1º), o Distrito Federal cumula, via de regra, as competências estaduais e municipais.<sup>8</sup>

O Código Tributário Nacional estabelece em seu art. 6º a competência constitucional tributária:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.  
Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.<sup>9</sup>

---

<sup>5</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 149.

<sup>6</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 58.

<sup>7</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Op.cit., loc.cit.*

<sup>8</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 318.

<sup>9</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acessado em: 25 nov. 2018.

A competência tributária não deve ser vista como uma outorga para que o legislador institua tributos da forma que lhe seja conveniente. Pelo contrário, as regras de competência estabelecem limites rígidos, retirando assim a liberdade do legislador de criar tributos de maneira indiscriminada.<sup>10</sup>

Importa ressaltar que falta de exercício da competência tributária por determinada entidade política não garante aos demais entes a competência para instituir o tributo, sendo dessa maneira indelegável e intrasferível.<sup>11</sup>

As leis complementares têm importante papel trazido pela Carta Magna, servindo para resolver conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos. A Constituição Federal estabelece quais normas devem ser objeto de Lei Complementar, devendo esta tutelar o sistema normativo de repartição de competências tributárias, trazendo a maior harmonia possível na tributação pelas pessoas políticas.<sup>12</sup>

Caso o legislador estadual ou municipal se omita no exercício de sua competência legislativa, não caberá a União regular qualquer tributo de competência alheia, ainda que seja editada matéria em Lei Complementar, devendo ser respeitada a autonomia do ente que resolveu renunciar sua faculdade de legislar.<sup>13</sup>

O sistema jurídico nacional admite apenas transferir a atribuição de arrecadar ou fiscalizar os tributos. Essas atribuições configuram a capacidade tributária, que pode ser definida como a aptidão para figurar o polo ativo da relação tributária. Distinguindo assim da competência, pois esta é a aptidão para instituir ou criar tributos.<sup>14</sup>

A falta de norma geral federal não pode impedir o exercício da competência dos Estados e Municípios legislarem sobre seus tributos. Com isso, podemos entender que as normas gerais não podem suprimir a competência legislativo tributária dos demais entes, os quais poderão regular os tributos de sua competência

---

<sup>10</sup> HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **Características das competências tributárias no ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10631/caracteristicas-das-competencias-tributarias-no-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acessado em: 15 out. 2018, p. 3.

<sup>11</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 4 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 149.

<sup>12</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 89.

<sup>13</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.62.

<sup>14</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Op.cit., loc.cit.*

por meio de Lei própria, conforme estabelece o art. 150, I da Constituição Federal e o art. 97 do Código Tributário Nacional.<sup>15</sup>

A competência tributária é conferida aos entes públicos pelo povo, que é o detentor de todas as competências e formas de poder. Não faria sentido que a tributação conferida pela vontade do povo aos entes públicos fosse revertida em benefício exclusivo dos governantes ou de determinadas pessoas, devendo dessa maneira ser revertida em favor de toda sociedade.<sup>16</sup>

A Constituição estabelece as matérias próprias para cada ente federativo, podendo a partir disso efetivar a centralização do poder. Desse modo, o poder estará dividido entre a União, Estados-membros e municípios.<sup>17</sup>

A doutrina estabelece características das regras de competência tributária, sendo estas: Facultatividade, Privatividade, Indelegabilidade, Irrenunciabilidade, Incaducabilidade e Inalterabilidade.<sup>18</sup>

A competência tributária dos entes assim é dotada de facultatividade, a qual define que apesar das pessoas políticas não poderem delegar suas competências tributárias, estas são livres para escolher se querer ou não utilizar para instituir seus tributos.<sup>19</sup>

A privatividade (também denominada de exclusividade) é uma importante característica da competência tributária, a qual estabelece que uma competência outorgada a determinado ente, impossibilita que os demais entes possam exercer este poder. Esta característica se refere inclusive as taxas de poder de polícia e serviços públicos, não sendo possível assim falar em competência concorrente uma vez que apenas uma pessoa política tem legitimidade para exigir o tributo.<sup>20</sup>

Ocorre, que Paulo de Barros Carvalho traz uma crítica a essa característica, entendendo que há uma mitigação conforme o prescrito no art. 154, II, CF, o qual afirma que a União pode legislar sobre impostos “extraordinários” que

---

<sup>15</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.62.

<sup>16</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.93

<sup>17</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015, p.317.

<sup>18</sup> HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **Características das competências tributárias no ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10631/caracteristicas-das-competencias-tributarias-no-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acessado em: 15 out. 2018, p. 2.

<sup>19</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, p.758.

<sup>20</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 70.

estejam ou não compreendidos em sua competência, no caso de guerra externa. Essa exceção já seria o suficiente para acabar com o caráter universal desta característica, ficando a privatividade reduzida à competência da União.<sup>21</sup>

Roque Antonio Carraza ao conceituar a indelegabilidade define que cada entidade política que recebeu pela Carta Magna o poder de instituir determinado tributo não pode renunciar ou delegar a qualquer ente essa competência.<sup>22</sup>

Não podemos, contudo, esquecer que o que pode ser delegado pelo ente é a capacidade tributária ativa, que conforme explico alhures, essa seria a aptidão de figurar o polo ativo de uma relação tributária, podendo assim arrecadar e fiscalizar os tributos.<sup>23</sup>

A irrenunciabilidade, como o próprio nome nos remete, traz que as pessoa políticas não podem renunciar o direito da competência que lhe fora outorgada, temos como razão dessa característica a indisponibilidade do interesse público.<sup>24</sup>

Entende-se que a competência tributária é incaducável, uma vez que ainda que não tenha sido exercida por um longo período, isso não impede que a pessoa política a qual o tributo foi outorgado, possa a qualquer momento instituí-lo por meio de Lei, perdurando no tempo o poder do legislativo de tratar sobre a matéria de sua competência.<sup>25</sup>

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) é um exemplo dessa característica, disposto no art. 153, VII, Constituição Federal, de maneira que apesar de ainda não ter sido instituído pela União, pode a qualquer momento ser criada Lei Complementar que trate sobre a matéria e institua o referido imposto.

A Constituição Federal outorgou aos entes a possibilidade destes instituírem tributos, não significando contudo que os entes estão obrigados a cobrar todos tributos outorgados dos contribuintes. É possível observar isso conforme o exemplo trazido, de que apesar da União deter a competência de Instituir o Imposto

---

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 236.

<sup>22</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 742.

<sup>23</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>24</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 71.

<sup>25</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, p. 751-752.

sobre Grandes Fortunas, ela até o presente momento se absteve de cobrar este tributo.

Regina Helena Costa traz com precisão o conceito de inalterabilidade, classificando da seguinte forma: “Inalterabilidade, que se traduz na impossibilidade de a competência tributária ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém”.<sup>26</sup>

Entende-se assim que os tributos só podem ser criados por razões públicas. Como consequência, a receita obtida com a tributação deve ter destinação pública, devendo ser mantida a *res publica*.<sup>27</sup>

A Constituição delimitou um campo tributável, concedendo em caráter privativo parte dele a União, outra individualmente a cada um dos Estados, outra aos Municípios e por fim ao Distrito Federal. A União, Estados e Municípios receberam cada um campo de tributar próprio, o qual será melhor analisado mais à frente.<sup>28</sup>

A Carta Magna delimitou as competências de cada ente como forma de garantir a autonomia destes para que fosse assegurado um estado democrático de direito, em que os entes políticos utilizando da receita obtida pelos tributos que lhes foram outorgados pudessem garantir o interesse público para o qual foram criados.

A norma Constitucional que discrimina as competências tributárias traz dois comandos: a) habilita que somente a entidade política que a Constituição outorgou poderes possa criar determinado tributo e; b) proíbe que os demais entes políticos possam instituí-lo.<sup>29</sup>

Roque Antonio Carraza ensina que a competência tributária é de ordem pública. Dessa maneira, uma pessoa política não pode usurpar competência tributária alheia, nem autorizar que sua própria competência possa ser utilizada por pessoa outra pessoa política. É importante lembrar que a competência é sinônimo de direito próprio, exclusivo e essencial.<sup>30</sup>

A lei criada que invade a competência tributária de outro ente é nula de pleno direito, havendo um vício em sua essência. Com relação aos seus efeitos, é

---

<sup>26</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 70.

<sup>27</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 95.

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 574.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 584.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 585.

possível entender que a lei que viola esses limites constitucionais é equivalente a uma norma inexistente, não produzindo qualquer efeito no mundo jurídico.<sup>31</sup>

## 1.2 DA AUTONOMIA MUNICIPAL NA TRIBUTAÇÃO

Até a Constituições de 1967 e da Emenda Constitucional nº1, de 1969, os Municípios não eram considerados entes federados, sendo sua criação regida por meio de Lei Complementar Federal. A Constituição Federal de 1988 trouxe um importante marco para a autonomia político-administrativa dos municípios, que passaram a ser considerados entes da República Federativa do Brasil, integrando a forma de estado, sendo assegurada uma igualdade frente à União, os Estados e ao Distrito Federal.<sup>32</sup>

Percebe-se que a classificação dos Municípios como ente federado da República Federativa do Brasil pode ser entendida pelo aumento da relevância que estes entes tiveram no Estado Federado, bem como pelo aumento das competências dos Municípios e de sua autonomia frente as demais pessoas políticas. O aumento considerável na quantidade de Municípios após a Constituição de 1988 foi um dos fatores principais para que esses entes tivessem tamanha relevância no governo nacional, culminando na sua devida classificação como ente federado.<sup>33</sup>

O princípio que garante a autonomia dos Municípios se encontra expresso na Constituição Federal, basicamente nos arts. 29 e 30, os quais preveem a forma de organização dos Municípios, fiscalização dos seus órgãos e competência para legislar.

O princípio que garante a autonomia dos Municípios tem tamanha expressão nesses artigos, que nenhuma lei poderá suprimir ou anular seus poderes outorgados.<sup>34</sup>

---

<sup>31</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 587.

<sup>32</sup> BARROS, Eliane Cruxên; LAGO, Gustavo Ponce de Leon Soriano. **A Força Normativa da Constituição e os Municípios após a Emenda 15, de 1996**: Prenúncio De Tensão Entre Legislativo e Judiciário?. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-ii-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-o-exercicio-da-politica/a-forca-normativa-da-constituicao-e-os-municipios-apos-a-emenda-15-de-1996-prenuncio-de-tensao-entre-legislativo-e-judiciario>>. Acessado em: 06 nov. 2018, p. 1.

<sup>33</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 353.

<sup>34</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, p. 183.

Os Municípios desfrutam de uma autonomia formada pela autonomia financeira, administrativa e legislativa. A autonomia financeira pode ser entendida por meio da competência conferida pela Constituição Federal aos Municípios, a qual outorgou para estes cobrarem seus tributos. É importante observar que a Carta Magna traz limites para criação dos tributos, cabendo aos Municípios instituírem suas leis podendo criar, regular e extinguir seus tributos desde que estejam de acordo com as normas previstas na Constituição.<sup>35</sup>

A Constituição trouxe uma forma tríplice de governo, de forma que os Municípios são igualmente autônomos para exercerem suas funções no espaço delimitado pelo seu território. Importante ressaltar que a forma federativa de governo constitui uma cláusula pétrea, conforme será melhor abordado mais a frente, encontrando-se autonomia dos municípios respaldada pelo princípio basilar do sistema jurídico nacional, o pacto federativo.<sup>36</sup>

A possibilidade de criar Emendas Constitucionais de que trata o art.60 da Carta Magna não é plena, havendo limites conforme o disposto no §4 do mesmo dispositivo. Destarte, não poderá ser objeto de Emenda Constitucional a área das cláusulas pétreas. Do mesmo modo, entende-se, que qualquer Emenda que venha versar sobre questões tidas como imutáveis pela Constituição Federal deverá necessariamente ser considerada inconstitucional.<sup>37</sup>

O Município é uma pessoa jurídica de direito público interno, dotada de competência legislativa própria e exclusiva. Nesse diapasão, não restam dúvidas que as questões que ocorram na abrangência do seu território devem ser reguladas necessariamente por intermédio de leis municipais.<sup>38</sup>

Ao receber autonomia por meio da Constituição, os Municípios ficam obrigados a exercer funções básicas para garantir sua manutenção, devendo trabalhar em áreas como saúde, segurança e transporte devendo sempre buscar os fins para os quais foram criados.

Assim, é necessário entender que o Município é uma entidade autônoma, não podendo nenhuma lei que não seja emanada do seu poder legislativo versar sobre

---

<sup>35</sup> BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 12.

<sup>36</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 85.

<sup>37</sup> BARRETO, Aires F. *Op.cit.*, p. 97.

<sup>38</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 201.

assuntos de interesse local. Nem a União nem os Estados podem interferir no exercício da competência tributária dos Municípios. Neste mesmo sentido, qualquer tratado internacional que obrigue os Municípios a deixarem de cobrar determinado tributo será considerado nulo de pleno direito, ainda que seja ratificado pelo Congresso Nacional por meio de decreto legislativo.<sup>39</sup>

É de suma importância ao analisar a competência tributária, buscar garantir a autonomia dos Municípios para cobrarem seus tributos, sendo vedado, conforme exposto, qualquer tentativa de usurpação dos poderes outorgados pela Carta Magna a esses entes.

### 1.3 DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO

Conforme é possível observar no texto Constitucional, não há qualquer menção direta a tributação sobre o consumo. No Código Tributário Nacional também não há qualquer referência a tributação direta sobre o consumo, havendo a classificação de Impostos Sobre o Comércio Exterior (capítulo II), Impostos sobre o Patrimônio e Renda (capítulo III) e Imposto sobre a Produção e a Circulação (capítulo IV), o que poderia levar a dúvida se de fato existe uma tributação sobre o consumo em no ordenamento jurídico.

Caso fosse realizada uma interpretação literal do direito, seria possível entender que nenhum dos tributos presentes na Constituição incidiria de forma direta sobre o consumo. Ocorre, que o termo utilizado no sistema jurídico foi feito como forma de evitar a transparência na tributação, sem necessariamente afastar a característica de consumo dessa relação jurídica.<sup>40</sup>

Atualmente, a doutrina entende que há cinco tributos incidentes sobre o consumo quais sejam: ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS. Desta maneira, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possuem competência para tributar o consumo, devendo observar os limites constitucionalmente impostos.

A Constituição Federal outorgou aos entes federados a possibilidade de instituírem tributos sobre os mais variados fatos geradores. Cabe ao presente trabalho

---

<sup>39</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 202.

<sup>40</sup> BERNARDES, Flávio Couto; ELÓI, Paulo Coutinho. **Afinal, o que são os tributos sobre o consumo?** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a1028301bbff33a4>>. Acessado em: 07 nov. 2018, p. 3.

analisar a incidência dos tributos que incidem sobre o consumo, iniciando com uma análise do imposto que é de competência dos Estados e do Distrito Federal, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

O ICMS está genericamente previsto no Art. 155, II, da carta magna, estatuinto que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(...)  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
(...)  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
IX - incidirá também:  
a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;  
b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Cabe preliminarmente estabelecer o conceito de mercadoria, que como bem explica Ives Gandra Martins, este conceito estaria relacionado com o “ato de mercancia”, podendo ser considerado qualquer produto que tenha como destinação econômica a compra e venda, caracterizando-se como qualquer objeto móvel que possa ser colocado à venda por quem pratique com habitualidade o comércio.<sup>41</sup>

A caracterização de uma mercadoria está em sua destinação, o que diferencia as coisas das mercadorias. Estas são os bens móveis que tem como destino o comércio. Dessa forma, não podem ser consideradas como mercadorias as coisas que os empresários adquirem para uso pessoal, conforme já entendeu o Supremo Tribunal Federal.<sup>42</sup>

O referido imposto tem incidência nas operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo o negócio jurídico mercantil, não incidindo sobre simples mercadorias ou qualquer tipo de circulação destas.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 758.

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 378.

<sup>43</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 1ª Ed Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2015, p. 232.

A circulação de mercadorias só pode ser caracterizada diante da saída jurídica do bem (não podendo haver a mera saída física), sendo assim, é necessário a transferência de titularidade da mercadoria, ou seja, dos poderes de disponibilidade sobre ela.<sup>44</sup>

O critério material do ICMS estabelece que a forma de incidência do referido imposto se dá por meio da operação de circulação das mercadorias e não por meio da simples circulação de suas mercadorias.<sup>45</sup>

Desta maneira, ninguém é obrigado a recolher o tributo pelo fato de possuir ou ser proprietário da mercadoria, configurando assim a transferência jurídica como a prática de ato jurídico relativo a transmissão da posse ou propriedade do bem.<sup>46</sup>

O transporte de mercadorias em estoque nos galpões para as lojas não configura saída jurídica, pois não houve transferência de posse ou propriedade do bem, sendo alterado apenas o seu lugar de depósito. Assim, não podem os Estados cobrarem o ICMS pela simples circulação da mercadoria, sendo necessária para incidência do tributo a prática de um ato jurídico.

Diante da caracterização do Estado Federado e seguindo o princípio Republicano, podemos entender que os atos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos não podem ser alterados.<sup>47</sup>

O Supremo Tribunal Federal já tem entendimento consolidado nesse sentido, conforme podemos observar no seguinte acórdão:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMO CONTRIBUINTE EM DIFERENTES ESTADOS DA FEDERAÇÃO. SIMPLES DESLOCAMENTO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES. 1. A não-incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto. Precedentes. 2. Embargos de

---

<sup>44</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed.. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 43.

<sup>45</sup> LEMOS JORGE, Plínio Augusto. Não-cumulatividade no ICMS. Disponível em: <<http://livros01.livrosgratis.com.br/cp098898.pdf>>. Acessado em: 06 nov. 2018, p. 54.

<sup>46</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 1ª Ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2015, p. 232.

<sup>47</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 470.

declaração acolhidos somente para suprir a omissão sem modificação do julgado.<sup>48</sup>

A Emenda Constitucional nº33 estabelece que quando a mercadoria ou o bem tenha entrado no País pela importação do produto, por pessoa física ou jurídica, deverá ser incidido o imposto por qualquer finalidade, cabendo ao Estado em que estiver situado o domicílio ou onde esteja localizado o estabelecimento do destinatário da mercadoria, tributar a operação.

Há também uma outra exceção a essa regra, que se configura quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente situado no território de outro ente federado, podendo com isso a filial ser considerada pela pessoa política como “estabelecimento autônomo”, cabendo assim a incidência do ICMS nesse caso.<sup>49</sup>

A sigla “ICMS” abrange ao menos três diferentes impostos, quais sejam: a) o imposto sobre operações mercantis, ainda que sejam iniciadas no exterior ou que sejam importadas por pessoas físicas ou jurídicas que não pratiquem com habitualidade a venda de mercadorias; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação.<sup>50</sup>

O ICMS sem dúvidas é o imposto de maior arrecadação nacional; não é à toa que na constante tentativa de criação da reforma constitucional tributária, a União busca obter uma parcela substancial desse tributo. Assim, a União Federal tem como objetivo obter a competência de instituir, cobrar e fiscalizar o que se chama hoje de ICMS federal.<sup>51</sup>

O jurista Hugo de Brito Machado entende que a função predominante do ICMS é fiscal, servindo como a maior fonte de receita para os Estados e o Distrito Federal, não devendo os entes utilizarem desse imposto como tributo extrafiscal diante das fraudes que podem ser estimuladas.<sup>52</sup>

---

<sup>48</sup> STF. **RE n. 267599 AgR-ED**. Rel. Min. Ellen Gracie. Segunda Turma. DJe de 06 abril de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9086938/embdecl-no-agreg-no-recurso-extraordinario-re-267599-mg>>. Acessado em: 15 nov. 2018.

<sup>49</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 64-65

<sup>50</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 753.

<sup>51</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, 2012, p. 42.

<sup>52</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 372.

O ICMS vai incidir sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis. Para configurar uma operação mercantil, é preciso que: a) seja regido pelo direito comercial; b) seja praticado num contexto de atividades empresariais; c) tem como fim, ao menos em princípio o lucro; e d) tenha como objeto uma mercadoria.<sup>53</sup>

Os sujeitos passivos da obrigação tributária que serão dedinidos como contribuintes nessas operações seriam apenas o produtor, o industrial e o comerciante. Não cabe a incidência do ICMS ao particular que venha vender apenas um bem pessoal.<sup>54</sup>

Nas palavras de Leandro Paulsen e José de Melo, o contribuinte é qualquer pessoa, que realize com habitualidade ou que tenha volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciadas no exterior.<sup>55</sup>

De acordo com Roque Antonio Carraza, o tributo pertence a pessoa política onde a operação mercantil foi realizada, ainda que o destinatário do bem esteja em outra unidade federativa ou no exterior; assunto este que tem relação com as hipóteses de incidência do Imposto sobre Valor Agregado que será abordado mais a frente.<sup>56</sup>

Deve estar previsto na lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal o momento em que a operação jurídica será realizada. Podendo ser o momento de entrada da mercadoria no estabelecimento ou no momento da saída da mercadoria. O momento em que a operação será realizada tem o condão de identificar o aspecto espacial e temporal de incidência do tributo.<sup>57</sup>

Assim, não pode ser considerado ocorrido o fato imponible do ICMS: a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato não configura operação mercantil; c) quando o bem sai do estabelecimento para posteriormente

---

<sup>53</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.44.

<sup>54</sup> *Ibidem*, loc.cit.

<sup>55</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 1ª Ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2015, p. 256.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 47.

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 52-53.

para ele tornar, como ocorre no caso do comodato; ou d) na consignação mercantil, na qual o consignante remete mercadoria de sua propriedade ao consignatário, o qual tem a obrigação de vender o bem assumindo os riscos deste.<sup>58</sup>

Importante definir que o fato gerador ou fato imponible é caracterizado pela realização da hipótese de incidência tributária, representando o momento em que esta ocorre no plano jurídico.<sup>59</sup>

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação relativa a circulação de mercadoria realizada. Destarte, não é possível a incidência do ICMS sobre serviços gratuitos, sendo necessária sempre a onerosidade para incidir o imposto.<sup>60</sup>

A Lei complementar de nº 87/96 que dispõe sobre o ICMS traz diversos regramentos para situações específicas de incidência do imposto, que não cabe ao presente trabalho detalhar.

O ICMS é um imposto não cumulativo, dessa maneira é possível compensar o tributo pago em cada operação relativa a prestação de serviços ou circulação de mercadorias, com o valor incidente nas operações antecedentes pelo mesmo ente federado ou por outra pessoa política.<sup>61</sup>

Um tema extremamente importante para esse objeto de pesquisa e que será melhor a frente abordado é a “guerra fiscal”, que conforme Leandro Paulsen e José de Melo trata-se de um litígio entre os Estados e ou Distrito Federal, que traz implicações na não cumulatividade, decorrendo do fato de que, são concedidos incentivos fiscais para as empresas, sem qualquer fundamento em convênios entre as unidades federativas.<sup>62</sup>

Estados que tem a capacidade econômica reduzida acabam utilizando da concessão de isenção do ICMS como forma de atrair investimentos novos, o que caracteriza a guerra fiscal. Os Estados mais desenvolvidos buscam combater o uso desses incentivos pelos Estados mais pobres, que por fim acabam cedendo sua autonomia política e admitindo restrições ao seu poder de tributar.<sup>63</sup>

---

<sup>58</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28 Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 53-54.

<sup>59</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3ª Ed São Paulo: Saraiva, 2011, p. 672.

<sup>60</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 1ª Ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2015, p. 268.

<sup>61</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 300.

<sup>63</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38ª Ed São Paulo: Malheiros, 2017, p. 372.

Os Estados e o Distrito Federal ao se sentirem prejudicados com a retirada das empresas para outras regiões do País que promovam incentivos fiscais mais benéficos, tem promovido diversas demandas judiciais no Supremo Tribunal Federal, que vem decretando de maneira uniforme a inconstitucionalidade desses incentivos. Cabe ser analisado mais a frente à figura das guerras fiscais e suas repercussões em no cenário nacional.<sup>64</sup>

Há também no ordenamento jurídico a figura do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) que também incide sobre o consumo, havendo competência do ente federal para instituir tal imposto.

A Constituição dispõe em seu art. 153 que: “Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV – produtos industrializados.” A expressão produtos industrializados é muito vaga, não definindo qual seria o objeto da tributação do imposto. O termo “operações” é que define qual será a tipicidade do IPI, sendo requisitos essenciais para incidência deste imposto a existência de um produto industrializado e a realização de um negócio jurídico.<sup>65</sup>

Podemos afirmar dessa forma que é necessário para incidência do IPI a existência de uma operação jurídica realizada. Assim, como ocorre na tributação do ICMS, a mera saída do estabelecimento do contribuinte, sem que ocorra a transferência jurídica do bem não configura uma hipótese de incidência tributária, sendo exigido para que ocorra o fato impositivo do IPI: a) produção; b) prática de um ato negocial e; c) saída jurídica do produto.<sup>66</sup>

Desta forma, o aspecto temporal do IPI será caracterizado no momento da saída jurídica do produto, em que ocorra a transferência de titularidade do bem.

Quanto aos aspectos materiais do IPI, o Código Tributário Nacional se preocupou em defini-los, dispondo da seguinte forma:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão

---

<sup>64</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 1ª Ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2015, p. 288.

<sup>65</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 619.

<sup>66</sup> *Ibidem*, p. 620.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

O IPI tem como suas principais características a seletividade de sua incidência e o caráter não cumulativo, conforme disciplinam os arts. 153, §3, I e II da Constituição Federal.

A seletividade determina que a Lei deverá estabelecer a forma de tributação em função da essencialidade de cada produto. Desta forma, o IPI irá variar suas alíquotas de acordo com o critério constitucional de essencialidade do produto, estabelecendo que quanto mais essencial for o produto, menor será a alíquota aplicável e; os produtos de menor essencialidade poderão ter incidentes alíquotas mais severas.<sup>67</sup>

A função não cumulativa do IPI faz com que o repasse do tributo seja transmitido para frente, mas somente pelo valor acrescido pelos fornecedores ao produto no momento da sua produção, circulação e consumo. Quem acaba sendo onerado no final das contas é o consumidor, que acaba pagando o valor acrescido na compra dos produtos.<sup>68</sup>

Assim, há uma relação de crédito que nasce no momento de aquisição do produto utilizado pelo industrial, compreendendo seus insumos, ativos, uso e consumo do estabelecimento e; há uma relação de débito que surge da celebração do negócio jurídico, onerando o consumidor. Entende-se que os credores e devedores se alteram na relação tributária, sendo a União credora e o contribuinte (empresário) devedor na primeira relação e na segunda os papéis se invertem, o que permite a compensação dos valores debitados em determinado momento pelo contribuinte ao longo do processo.<sup>69</sup>

O IPI tem tanto uma função fiscal (arrecadatória) como extrafiscal (induzir comportamentos), dessa maneira, quando o governo reduz a alíquota do IPI sobre o automóvel para zero, ele está exercendo sua função extrafiscal, com o objetivo de aquecer o mercado.

---

<sup>67</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 375.

<sup>68</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 292.

<sup>69</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 630.

É importante frisar que em relação ao IPI, a Constituição Federal estabelece que este tributo tenha uma legalidade mitigada, conforme nos ensina o art. 153, §1, da Constituição Federal. Assim, é facultado ao poder executivo alterar as alíquotas do IPI devido ao caráter extrafiscal do tributo.

A Constituição Federal ainda estabelece que o IPI não estará sujeito a anterioridade nonagesimal, também denominada de noventena, e da anterioridade genérica, ambas exceções estabelecidas no art. 150, §1.

Sacha Calmon Navarro Coêlho faz uma crítica ao IPI, entendendo que devido a *uniformidade das alíquotas*, característica de impostos indiretos sobre o consumo, estas acabam comprometidas não apenas pela incidência do tributo nos produtos acabados, mas também sobre os insumos, o que prejudica a cadeia produtiva. Desta forma, entende o autor que o IPI sequer deveria existir; sendo possível que um ICMS de base ampla (neutro, uniforme e sem exonerações), abrangendo também o ISS, pudesse substituí-lo, como ocorre nos países europeus com o Imposto sobre Valor Agregado (IVA).<sup>70</sup>

Ainda sobre os tributos incidentes sobre o consumo, é de extrema relevância o estudo do Imposto Sobre Serviços (ISS), que se trata de um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme podemos depreender do disposto no texto constitucional: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. ”

O ISS, assim como o ICMS, é um imposto que tem como sua função predominantemente fiscal, servindo como fonte relevante de receita tributária para os Municípios.

Conforme ensina Leandro Paulsen e José de Melo, a incidência do ISS não pode estar restrita a partícula “serviço”, mas sim a uma prestação de serviço, o qual deve ser compreendido com um negócio jurídico que se refere a uma obrigação de fazer, explicadas pelo direito privado.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 292.

<sup>71</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 1ª Ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2015, p. 339.

O Legislador Municipal poderá diante das competências que lhes foram outorgadas, exercer sua competência privativa sem, contudo, exceder os limites constitucionais. Dessa forma, cabe aos Municípios tributarem qualquer tipo de serviço prestado, com ressalva nos serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal, Art. 155, II, CF.<sup>72</sup>

É necessário entender que o serviço público também não é de competência tributária dos Municípios. Pois, nesse caso a Constituição Federal prevê o tributo aplicável nesse caso é a taxa, conforme o disposto no Art.145, II, CF: taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.<sup>73</sup>

O conceito Constitucional de serviço “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter comercial, sob o regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial”, abrange as obrigação de fazer, os serviços previstos pelo direito privado, excluindo dessa maneira os serviços de direito público e os serviços gratuitos ou que sejam prestados para si mesmo ou em regime familiar, bem como os serviços prestados sem relação de emprego.<sup>74</sup>

O ISS tem como fato gerador de sua incidência a prestação de serviços que constam na Lei Complementar nº 116/2003, ainda que estes não constituam como atividade preponderante do prestador.

O estabelecimento do prestador de serviços é considerado o local onde são desenvolvidas as atividades de realizar os serviços, de modo permanente ou temporário, devendo ser o estabelecimento econômico ou profissional do contribuinte, independente da denominação que seja identificada, podendo ser sede, filial, agência, dentre outras.<sup>75</sup>

---

<sup>72</sup> BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 316.

<sup>73</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 900.

<sup>74</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 1ª Ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2015, p. 341.

<sup>75</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 412.

É necessário entender que cada estabelecimento deve ser considerado autônomo para efeito fiscal do recolhimento do imposto relativo aos serviços prestados.<sup>76</sup>

Dessa forma o ISS será devido no local do estabelecimento do prestador, ou na falta de estabelecimento, será no local de domicílio do prestador de serviço.<sup>77</sup>

A Constituição Federal não institui o tributo, ela apenas outorga competência para os entes federados instituírem. Assim, os Municípios e o Distrito Federal estão limitados a observar as regras presentes na Constituição, normas gerais e definições estabelecidas na Lei Complementar nº 116/2003, pelos princípios constitucionais tributários e pelos princípios tributários estabelecidos pelo Código Tributário Nacional.

De acordo com a Lei Complementar de nº 116/2003, em seu Art. 1º, O ISS tem como fato gerador os serviços que estão presentes na lista anexa da referida Lei, ainda que estes serviços não constituam atividade preponderante do prestador.

Com isso, é possível entender que apesar dos Municípios deterem a competência para instituir o ISS, é ainda assim necessária uma outorga de competência do legislador nacional para definir os serviços que podem ser tributados.<sup>78</sup>

Enquanto os Municípios estiverem subordinados ao Congresso Nacional para definir os serviços tributáveis, fica evidente que a autonomia desses entes se encontra limitada.<sup>79</sup>

Com relação a base de cálculo do ISS, esta deve ser considerada a partir do preço do serviço, o que conforme já fora explicitado, exclui os serviços que não tenham onerosidade em seu objeto.<sup>80</sup>

A Constituição permitiu que cada Município fixasse sua alíquota, trazendo a Lei complementar de nº 116, que dispõe sobre o ISS, a alíquota máxima incidente sobre o imposto, que é de 5% (cinco por cento).

---

<sup>76</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 1ª Ed Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2015, p. 363.

<sup>77</sup> *Ibidem*, loc.cit.

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 343.

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 363.

<sup>80</sup> *Ibidem*, p. 375-376.

De forma a evitar a propagação da guerra fiscal, para que os Municípios não reduzissem suas alíquotas a zero com o objetivo de atrair prestadores de serviços de locais próximos para seus territórios, a Lei Complementar de nº 157 trouxe uma alíquota mínima de 2% (dois por cento) para incidência do ISS, deixando os Municípios livres para fixar suas alíquotas desde que obedecendo os limites mínimos e máximos.<sup>81</sup>

Com relação as Contribuições Sociais sobre o consumo, o ordenamento jurídico prevê a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Programa de Integração Social (PIS) sendo estas de competência exclusiva da União para instituí-los, conforme disciplina a Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das 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.

As Contribuições estão previstas no art. 149 da Constituição Federal, estabelecendo três espécies distintas: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais. O que há em comum nessas espécies de tributo é a destinação desses ingressos para o atendimento de despesas específicas.<sup>82</sup>

O texto Constitucional traz que as contribuições sociais podem ser caracterizadas pela sua finalidade, o que difere da maioria das espécies de impostos que tem como função a simples arrecadação. Há nas contribuições uma vinculação do valor arrecadado, quer seja do poder público na intervenção do domínio econômico ou da entidade de gestão dos interesses da categoria profissional ou econômica.<sup>83</sup>

A busca de um Estado que intervisse nas relações fez surgir a figura das “contribuições” cuja preocupação não é tanto com os fatos geradores, como ocorre

---

<sup>81</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 346.

<sup>82</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições sociais**. 1ª Ed. São Paulo: Quartier do Brasil, 2005, p. 76.

<sup>83</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 422.

com os impostos, mas há uma preocupação maior com as finalidades buscadas próprias de um Estado Social.<sup>84</sup>

A parafiscalidade é definida por aqueles tributos que possuem finalidades específicas que não as próprias do estado. É possível entender dessa maneira a parafiscalidade como a delegação da capacidade tributária ativa, ou seja, pessoa diversa daquela que tem competência para instituir o tributo tem o poder de arrecadar e administrar-lo.

As contribuições sociais são típicos exemplos de tributos parafiscais, onde há a atribuição da capacidade de determinados tributos a pessoas específicas, que não o próprio ente que a instituiu, em benefício finalidades a que se destinam.

O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7/70, tendo o programa o objetivo de financiar o programa de seguro-desemprego e o abono de que trata o §3 do art. 239º da Constituição.<sup>85</sup>

A Contribuição Social para o PIS foi alterada por diversos diplomas normativos, aos quais não busca o presente trabalho especificar cada uma dessas modificações, bastando verificar a forma de apuração que dispõe o art. 2º da Lei 9.715/98:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários; (Vide Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999) (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001)

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.<sup>86</sup>

Os contribuintes do PIS são normalmente as pessoas jurídicas de direito privado, havendo exceção apenas as microempresas e pequenas empresas, como forma do Estado de estimular a criação de empresas.

---

<sup>84</sup> GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. 1ª Ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 101.

<sup>85</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições sociais**. 1ª Ed. São Paulo: Quartier do Brasil, 2005, p. 616.

<sup>86</sup> BRASIL. **Lei 9.715, de 25 de dezembro de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9715.htm)>. Acessado em: 28 mai. 2018.

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar 70/91, sendo classificada com uma contribuição federal que tem como principal objetivo o financiamento da saúde, a assistência social e a previdência social, servindo dessa maneira para financiar a seguridade social aos trabalhadores.<sup>87</sup>

Da mesma maneira que o PIS, a COFINS deve ser paga obrigatoriamente pelas pessoas jurídicas, (exceto as micro e pequenas empresas enquadradas no regime tributário do simples nacional), devendo o referido tributo ser cobrado no momento que for emitida a nota fiscal eletrônica de comercialização dos produtos.<sup>88</sup>

O PIS e a COFINS tornaram-se tributos não-cumulativos pelas leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS). Ocorre, que estes tributos tornaram-se apenas parcialmente não-cumulativos, pois ainda é permitido a inúmeras pessoas jurídicas permanecerem no regime cumulativo.<sup>89</sup>

Hoje em dia entende-se que o fato gerador dessas contribuições é o faturamento mensal, conforme disposto nas Leis Complementares que os instituíram.<sup>90</sup>

---

<sup>87</sup> MARKUS, Leandro. **COFINS – qual o fato gerador, como funciona e como recuperar os créditos.** Rede jornal contábil. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/cofins-qual-e-o-fato-gerador-como-funciona-e-como-recuperar-os-creditos/>>. Acessado em: 28 mai. 2018, p. 2.

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 3.

<sup>89</sup> FABRETTI, Lúcio Camargo. **Direito tributário aplicado.** 3ª Ed.. São Paulo: Editora Atlas, 2006, p. 162.

<sup>90</sup> *Ibidem*, p. 163.

## 2 DO PODER CONSTITUINTE

O poder Constituinte originário deve obedecer aos princípios basilares de qualquer ordenamento jurídico, de forma a garantir direitos aos indivíduos bem como ao Estado como uma forma Federativa de direito. Já o poder Constituinte derivado deve obedecer aos limites impostos pelo constituinte originário, devendo observar os preceitos fundamentais presentes na Constituição vigente, para que possa modificar seu Texto Constitucional.

A Constituição traz em seu texto Constitucional, as hipóteses taxativas em que será permitido a modificação do seu conteúdo por meio do poder constituinte derivado reformador, sendo necessário obedecer a requisitos solenes e complexos para alteração da Carta Magna.

Entende-se o poder derivado como uma competência constitucional que fora concedida pelo poder originário a determinados órgãos estabelecidos constitucionalmente.<sup>91</sup>

O poder constituinte derivado reformador detém competência para alterar a Constituição Federal, desde que sejam obedecidas as regulamentações presentes no próprio texto Constitucional. É por meio do Congresso Nacional que é permitida a alteração da Carta Magna, estando presentes os requisitos em Constituições que adotam como sua estabilidade a forma rígida, exigindo uma forma especial para sua alteração.<sup>92</sup>

### 2.1 CLASSIFICAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO QUANTO À ESTABILIDADE

A doutrina busca classificar as Constituições quanto a sua estabilidade de quatro formas: rígidas, super-rígidas, flexíveis e semirrígidas. O conceito de cada classificação vai ser caracterizado pelo grau de formalidade e rigidez para mudança do texto Constitucional.

A Constituição Federal de 1988 pode ser classificada como uma constituição super-rígida (também denominada de imutável), tendo em seu texto

---

<sup>91</sup> CUNHA JUNIOR, Dirley. **Controle de constitucionalidade Teoria e Prática**. 4ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2010, p. 204.

<sup>92</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31ª Ed. São Paulo: Atlas S.A, 2015, p. 27.

Constitucional a existência de conteúdos que não podem ser alterados na Carta Magna, de conteúdo intangível – as denominadas cláusulas pétreas.<sup>93</sup>

É possível observar na análise do artigo 60, §4, da Carta Magna, que a forma federativa de Estado é uma cláusula pétrea, não podendo ter seu conteúdo restringido sequer por Emendas Constitucionais em Estados que adotam o modelo de Constituição super-rígida.

Manoel Jorge e Silva Neto ensina que a Constituição semirrígida é aquela que possui tanto dispositivos constitucionais que só podem ser alterados por procedimento formal e rigoroso, como também há em seu texto dispositivos que podem ser modificados pelo mesmo processo admitido na criação de leis ordinárias.<sup>94</sup>

Em uma Constituição rígida, o grau de estabilidade do de suas normas é muito maior, sendo necessário procedimentos pré-definidos de difícil grau de modificação para que possa o poder constituinte reformar seu texto. Em contrapartida, as Constituições flexíveis admitem a alteração do texto Constitucional por meio de um procedimento comum, não sendo necessária uma maioria legislativa para que esta seja modificada.<sup>95</sup>

Na acepção de uma Constituição flexível, é possível que uma Lei ordinária emanada do poder legislativo altere o texto de uma Carta Magna. Dessa forma, podemos perceber que há um alto grau de insegurança jurídica em sistemas que adotam essa classificação.

A partir da classificação de uma Constituição como rígida que se origina o princípio da supremacia da Constituição. Esse princípio tem fundamental importância no balizamento do sistema jurídico, conferindo a validade de todo o ordenamento a partir do texto constitucional, encontrando-se em seu o seu Texto a estruturação do governo e a organização dos seus órgãos. A Carta Magna estão presentes as normas de direitos fundamentais, o que justifica sua superioridade frente as demais normas jurídicas.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> MORAES, Alexandre de. 31.ed. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas S.A, 2015, p. 27.

<sup>94</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e. Curso de direito constitucional. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 92.

<sup>95</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12ª Ed. São Paulo:Saraiva, 2017, p. 62.

<sup>96</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 47.

No caso de alteração do texto de uma Constituição Federal rígida, há um processo que emana mais trabalho e dificuldade, sendo necessária uma aprovação por maioria do congresso e não é admitida a participação do poder executivo por meio da sanção ou veto presidencial. Dessa forma, cabe apenas ao poder constituinte derivado a iniciativa para propor Emendas Constitucionais.<sup>97</sup>

Desta forma, é possível compreender que há um grau de hierarquia entre as normas constitucionais frente a leis ordinárias, complementares ou qualquer outro dispositivo normativo, devendo estas obedecerem aos regramentos previstos na Carta Magna sob pena de serem consideradas inconstitucionais.

Dirley da Cunha Junior entende que é necessário compreender a Constituição como uma norma jurídica fundamental, rígida e suprema, para conseguirmos distingui-la das demais normas jurídicas. O procedimento especial para alteração do texto constitucional garante o caráter rígido da Constituição, o que a diferencia do procedimento comum utilizado para criação e alteração de Leis Complementares e Ordinárias. É necessário um procedimento complexo, com alto grau de dificuldade, para alteração das normas constitucionais, o que confere a Constituição a característica de norma suprema com relação as demais presentes no ordenamento jurídico.<sup>98</sup>

Conforme já fora explicado anteriormente, a Constituição rígida não pode ser modificada por lei ordinária, somente podendo ter seu texto alterado por meio de procedimentos especiais, como emenda ou revisão constitucional, já definidos no próprio Texto constituinte.<sup>99</sup>

## 2.2 LIMITES AO PODER DE REFORMA

Conforme explicitado alhures, a Constituição Federal é classificada pela doutrina como rígida ou até mesmo super-rígida, sendo necessário um procedimento especial e complexo para alteração do texto constitucional. Dessa maneira, é preciso analisar qual seria o procedimento adequado para que o poder constituinte derivado possa modificar a Constituição e quais seriam os limites para exercer esse poder.

---

<sup>97</sup> TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 171.

<sup>98</sup> CUNHA JUNIOR, Dirley. **Controle de constitucionalidade Teoria e Prática**. 4ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2010, p. 42.

<sup>99</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

A reforma constitucional consiste em um processo formal de mudança do texto da Constituição, devendo ser obedecido os requisitos solenes presentes na própria Constituição para exercer o poder de reforma.<sup>100</sup>

O poder de reforma de uma Constituição pode ocorrer tanto por meio de emenda, como pela revisão constitucional. A emenda constitucional é a alteração de determinados pontos do Texto, sendo submetido a um procedimento complexo para proceder com a reforma. Já a revisão é uma forma de modificação da Constituição que exige mais formalidades que uma emenda, de forma a garantir a supremacia do Texto constitucional. Ocorre, que a Constituição de 1988 apenas trouxe a figura das emendas constitucionais para reforma da Carta Magna, não sendo mais possível no sistema jurídico a utilização da revisão constitucional, pois esta já fora realizada nos termos do art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, esgotando-se definitivamente.<sup>101</sup>

A natureza jurídica da revisão é a mesma das emendas, ou seja, alterar o Texto constitucional. Ocorre que a revisão tem como objetivo alterar dispositivos da Constituição que não tiveram aplicação no sistema.<sup>102</sup>

Pode-se entender, que a única forma presente no ordenamento jurídico vigente que possibilite a reforma do texto constitucional é através das emendas constitucionais.

A alteração constitucional por meio de Emendas Constitucionais está prevista no art.60 da Constituição, estabelecendo os limites processuais presentes em seu texto para propositura de uma emenda. De acordo com o art. 60 da Constituição Federal, é necessário para dar início a uma proposta de emenda mediante a proposta de no mínimo um terço dos membros da Câmara ou do Senado Nacional, ou do presidente da república, ou por meio de metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, devendo cada uma delas se manifestar mediante a maioria relativa de seus membros.

Estabelece ainda a Carta Magna que é necessário para sua aprovação o quórum de 3/5 de cada casa do Congresso Nacional, havendo a votação em dois

---

<sup>100</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 64.

<sup>101</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

<sup>102</sup> CAMPOS, Dejalma de. As cláusulas pétreas tributárias. **Revista dialética de direito tributário**. v. 9, São Paulo: Dialética, 1996, p. 28.

turnos, com a promulgação das mesas da Câmara e do Senado, não sendo necessário, conforme já explicado alhures, a sanção do presidente da república para ter validade o conteúdo normativo, conforme dispõe o art. 60, I a III e §2.

A Constituição Federal impõe limites circunstanciais ao poder de reforma, impossibilitando que seja realizada qualquer proposta de emenda constitucional quando tenha sido decretado estado de sítio ou de defesa, ou intervenção federal no território nacional.<sup>103</sup>

O Estado de Defesa está definido no art. 136 da Constituição Federal, o qual estabelece que o Presidente da república poderá por meio de decreto, instituir no País o Estado de Defesa com o objetivo de reestabelecer ou preservar, em locais específicos e determinados, a ordem e manter a paz social que estejam sendo ameaçadas por grave e iminente instabilidade institucional ou atingidas por calamidades de grandes proporções na natureza. Deve de mesmo modo estabelecer o prazo de duração do Estado de Defesa, não devendo esse se manter por período superior a 30 (trinta) dias, podendo ser prorrogado, uma vez, por período igual período caso esteja comprovado que as razões que justificaram a decretação do Estado de Defesa ainda perduram.

A Constituição Federal traz em seu art. 137º que para decretação do Estado de Sítio, o Presidente poderá, após ouvidos o Conselho da República e o Conselho de Defesa Nacional, solicitar ao Congresso Nacional para que seja decretado o Estado de Sítio no País na hipótese de uma comoção grave de repercussão nacional ou pela ocorrência de fatos que comprovem que as medidas tomadas no Estado de Defesa não foram suficientes para resolver o problema. O referido dispositivo ainda traz a hipótese de estabelecer Estado de Sítio no caso de guerra, ou mediante uma resposta a agressão armada estrangeira.

O Capítulo VI da Carta Magna ainda traz a outra hipótese que obsta a instituição de qualquer Emenda Constitucional que é quando tenha sido decretada Intervenção Federal no em qualquer território do País.

---

<sup>103</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge. **Curso de direito constitucional**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 76.

A Constituição Federal traz as hipóteses em que é permitido ao presidente instituir uma Intervenção Federal no Brasil, conforme podemos observar na leitura do texto Constitucional:

Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:  
I - manter a integridade nacional;  
II - repelir invasão estrangeira ou de uma unidade da Federação em outra;  
III - pôr termo a grave comprometimento da ordem pública.

Este assunto tem suma importância no cenário nacional vigente, pois o atual Presidente da República, Michel Temer, no gozo dos seus poderes, estabeleceu por meio do Decreto de nº 9.288/2018 uma Intervenção Federal no Estado do Rio de Janeiro.

No decreto de nº 9.288/2018, Michel Temer justificou a Intervenção Federal no Rio de Janeiro para pôr termo a grave comprometimento de ordem pública, conforme dispõe o art. 34, II, da Constituição Federal, ficando decretada a Intervenção até o dia 31 de dezembro de 2018.<sup>104</sup>

Dessa maneira, fica proibido que seja proposta qualquer Emenda Constitucional, bem como é necessária a paralisação de todos Projetos de Emenda Constitucionais (PEC) que estejam tramitando no Congresso Nacional, justificada pela necessidade de serenidade e equilíbrio da atuação dos parlamentares para decidirem uma mudança de tamanha repercussão.<sup>105</sup>

Isto posto, qualquer Proposta de Emenda Constitucional, o que inclui a PEC da reforma tributária proposta pelo deputado Luiz Carlos Hauly, deve ser paralisada até que o Estado volte a sua normalidade, pondo fim a Intervenção Federal no País.

Ainda tratando das limitações ao poder de reforma da Constituição, é preciso ter atenção as limitações materiais que são divididas em explícitas e implícitas.

As limitações materiais explícitas estabelecem que o poder constituinte originário pode determinar matérias que jamais poderão ser alvo de Emendas Constitucionais. A Constituição Federal trouxe expressamente em seu art.60 §4, as

---

<sup>104</sup> BRASIL. **Decreto nº 9.288, de 16 de fevereiro de 2018**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9288.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9288.htm)>. Acessado em 12 nov. 2018.

<sup>105</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge. **Curso de direito constitucional**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 76.

matérias que não podem ser objeto de deliberação, como qualquer proposta que busque abolir a forma Federativa do Estado.<sup>106</sup>

Manoel Jorge e Silva Neto traz uma brilhante colocação, que merece toda atenção, sobre os limites materiais que devem ser obedecidos pelo poder reformador:<sup>107</sup>

Assinala-se ser não apenas vedada a mera e simples supressão de quaisquer das matérias previstas pelo §4 do art.60, mas também o atingimento, ainda que pela via oblíqua, reflexa ou indireta, das garantias previstas no preceito constitucional, por exemplo, na hipótese de retirada de competências da União para transferi-las aos Estados-Membros, porque (mesmo na prossecução da ideia descentralizadora a marcar indelevelmente o modelo federativo, em tese) estaríamos admitindo a mudança da federação, concebida com a repartição de competências originária e imperativamente ditadas pelo poder constituinte fundador.

Nesse diapasão, é possível perceber a existência de limitações materiais implícitas, as quais embora não estejam previstas de maneira expressa no ordenamento jurídico, são próprias dos princípios e forma de um governo federal. Essas limitações impedem que o poder derivado reformador trate sobre as seguintes matérias: a) Alterar o poder constituinte originário, o qual criou o próprio poder reformador; b) Alterar o processo formal estabelecido pelo poder constituinte originário para inserir no ordenamento novas formas de emendar a Constituição.<sup>108</sup>

Conforme as limitações analisadas, o poder constituinte reformador está sujeito a limitações circunstanciais, materiais e procedimentais. Desta maneira, caso uma Emenda Constitucional esteja violando qualquer dos requisitos trazidos alhures, está sujeita ao controle de constitucionalidade, de forma que poderá ser considerada inconstitucional a norma violadora. Ocorre, que é importante observar que ainda que seja possível o controle de constitucionalidade das emendas à constituição, a arguição desse controle é restrita a referidas limitações.<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 69.

<sup>107</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de direito constitucional**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 76-77.

<sup>108</sup> CUNHA JUNIOR, Dirley. **Controle de constitucionalidade Teoria e Prática**. 4ª Ed. Salvador: Juspodium, 2010, p. 207.

<sup>109</sup> *Ibidem*, p. 211.

O Supremo Tribunal Federal já trouxe em outros julgados o entendimento de que o Controle Constitucional de Emendas Constitucionais se encontra bem estreito frente ao controle dos demais diplomas normativos:

I. Ministros aposentados do Supremo Tribunal Federal: proventos (subsídios): teto remuneratório: pretensão de imunidade à incidência do teto sobre o adicional por tempo de serviço (ATS), no percentual máximo de 35% e sobre o acréscimo de 20% a que se refere o art. 184, III, da Lei 1711/52, combinado com o art. 250 da L. 8.112/90: mandado de segurança deferido, em parte. II. Controle incidente de constitucionalidade e o papel do Supremo Tribunal Federal. Ainda que não seja essencial à decisão da causa ou que a declaração de ilegitimidade constitucional não aproveite à parte suscitante, não pode o Tribunal - dado o seu papel de "guarda da Constituição" - se furtar a enfrentar o problema de constitucionalidade suscitado incidentemente (v.g. SE 5.206-AgR, 8.5.97, Pertence, RTJ 190/908; Inq 1915, 05.08.2004, Pertence, DJ 05.08.2004; RE 102.553, 21.8.86, Rezek, DJ 13.02.87). III. Mandado de segurança: possibilidade jurídica do pedido: viabilidade do controle da constitucionalidade formal ou material das emendas à Constituição. IV. Magistrados. Subsídios, adicional por tempo de serviço e o teto do subsídio ou dos proventos, após a EC 41/2003: argüição de inconstitucionalidade, por alegada irrazoabilidade da consideração do adicional por tempo de serviço quer na apuração do teto (EC 41/03, art. 8º), quer na das remunerações a ele sujeitas (art. 37, XI, CF, cf EC 41/2003): rejeição. 18. Com relação, no entanto, a emendas constitucionais, o parâmetro de aferição de sua constitucionalidade é estreitíssimo, adstrito as limitações materiais, explícitas ou implícitas, que a constituição imponha indudiosamente ao mais eminente dos poderes instituídos, qual seja o órgão de sua própria reforma.

(...)

20. Afora as limitações materiais ao poder reformador da Constituição, a garantia institucional da acurada ponderação entre convenientes e inconvenientes de uma proposta de emenda constitucional – ou, se quiser, da sua razoabilidade – está no quórum qualificado em ambas as Casas do Congresso Nacional e na complexidade do processo legislativo de sua aprovação.<sup>110</sup>

### 2.2.1 Considerações sobre o controle de constitucionalidade

O princípio da supremacia da Constituição é observado em Constituições que adotam uma forma mais rígida em sua estabilidade. Dessa maneira, a Constituição se coloca no topo do sistema jurídico, conferindo validade aos demais poderes estatais que sejam reconhecidos pela Carta Magna. Podemos concordar que a Constituição Federal é a Lei suprema de um ordenamento jurídico, garantindo a existência de todos atos infraconstitucionais.<sup>111</sup>

---

<sup>110</sup> STF. **MS n. 24875/DF**. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJe de 06.10.2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86203>>. Acessado em: 15 nov. 2018.

<sup>111</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 47.

É a partir do princípio da supremacia que é possível requerer que todas normas presentes em um ordenamento jurídico estejam compatibilizadas, materialmente e formalmente, com a Constituição. Caso uma norma esteja contra os preceitos e princípios estabelecidos pela Carta Magna, é possível, através do Controle de Constitucionalidade, invalidar essa norma jurídica para garantir a supremacia da Constituição em face de normas infraconstitucionais.<sup>112</sup>

A Constituição traz requisitos formais e materiais para verificar a compatibilidade de uma norma jurídica. Em relação aos requisitos formais, temos que observar a fase preliminar do processo legislativo, determinando que apenas quem detenha o poder de iniciativa legislativa poderá exercer essa função, sob pena de vício de inconstitucionalidade, devendo também obedecer aos quóruns específicos para entrada de uma norma no ordenamento. Os requisitos materiais se referem a compatibilidade de determinada norma jurídica com os preceitos e princípios constitucionais.<sup>113</sup>

O ordenamento jurídico pátrio admite o controle repressivo e preventivo das normas que compõe o sistema. Em relação de controle repressivo das normas inconstitucionais, o Brasil adota o sistema de controle judicial, de forma que cabe ao poder judiciário declarar a inconstitucionalidade de normas jurídicas ou de atos do poder público que contrariem a Carta Magna.<sup>114</sup>

Quanto ao controle judicial preventivo, o Supremo Tribunal Federal vem se recusando a aplicar esse método, entendendo sua aplicação, excepcionalmente, no caso de controle em face de mandado de segurança impetrado por parlamentar quando a forma de processamento de Lei ou Emenda Constitucional vai contra o previsto no Texto constitucional.

### **2.2.2 Natureza e finalidade da cláusula pétrea**

Conforme visto alhures, os limites materiais ao poder constituinte derivado consistem na observância das cláusulas pétreas, de forma que o poder constituinte originário pode estabelecer matérias que não podem ser alvo de modificação

---

<sup>112</sup> CUNHA JUNIOR, Dirley. **Controle de constitucionalidade Teoria e Prática**. 4ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2010, p. 218.

<sup>113</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31ª Ed. São Paulo: Atlas S.A, 2015, p. 735.

<sup>114</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 51.

constitucional, devido ao seu caráter essencial. Cabe agora entender o que são as cláusulas pétreas e qual sua finalidade no ordenamento jurídico.

A Constituição Federal de 1988 ampliou a matérias que serão tidas como cláusulas pétreas. O art. 60, parágrafo quarto, da Carta Magna estabelece que a forma de Estado deve ser uma federação, devendo ser preservado o voto direto, secreto e universal e periódico, deve também ser respeitada a separação dos poderes e garantir os direitos e garantias individuais, sendo vedada qualquer modificação nessas matérias.<sup>115</sup>

Os direitos previstos nessas cláusulas passam a figurar como estruturas basilares do sistema jurídico, estruturando todas as demais normas presentes no ordenamento, o que as torna imutáveis diante da necessidade de preservar a sociedade, garantindo uma segurança jurídica ao ordenamento.<sup>116</sup>

Assim, é possível entender as cláusulas pétreas como uma essência da Constituição, não podendo jamais ter o seu texto alterado, uma vez que se tratam de direitos fundamentais e indisponíveis, o que protege os demais poderes da interferência do executivo.<sup>117</sup>

Ives Gandra da Silva Martins ensina que as regras e princípios que tratam sobre o direito tributário estabelecidos na Constituição Federal constituem cláusulas pétreas, não podendo ser alteradas por qualquer dos poderes ou legisladores (nacional, federal, estadual, municipal e distrital), sendo insuscetíveis de modificação qualquer das diretrizes constitucionais que basizam o ordenamento jurídico.<sup>118</sup>

Boa parte da doutrina entende que o conteúdo disposto nas cláusulas pétreas são de caráter imutável, sendo vedada sua modificação até por Emendas Constitucionais. Dessa forma, as matérias dispostas no art. 60, parágrafo quarto, da Constituição Federal, seriam vedadas de alteração pelo poder constituinte derivado.

---

<sup>115</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 72-73.

<sup>116</sup> CAMPOS, Dejalma de. As cláusulas pétreas tributárias. **Revista dialética de direito tributário**. v. 9, São Paulo: Dialética, 1996, p. 29-30.

<sup>117</sup> VIAL, René; CARDOSO, Igor Henrique. **A possibilidade de alteração das cláusulas pétreas**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/65755/a-possibilidade-de-alteracao-das-clausulas-petreas>>. Acessado em: 16 nov. 2018, p. 3.

<sup>118</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 615.

Por outro lado, há quem entenda pela possibilidade de modificação das cláusulas pétreas, conforme interpretação trazida pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luis Roberto Barroso:

A locução tendente a abolir deve ser interpretada com equilíbrio. Por um lado, ela deve servir para que se impeça a erosão do conteúdo substantivo das cláusulas protegidas. De outra parte, não deve prestar-se a ser uma inútil muralha contra o vento da história, pacificando determinado status quo. A constituição não pode abdicar da salvaguarda de sua própria identidade, assim como da preservação e promoção de valores e direitos fundamentais; mas não deve ter a pretensão de suprimir a deliberação majoritária legítima dos órgãos de representação popular, juridicizando além da conta o espaço próprio da política. O juiz constitucional não deve ser prisioneiro do passado, mas militante do presente e passageiro do futuro.

Bruno Porangaba Rodrigues entende que os valores que baseiam a Constituição podem ser sopesados pelo poder derivado, objetivando manter e prosperar a Carta Magna simultaneamente.<sup>119</sup>

O direito deve ser visto como uma evolução histórica do seu povo, de modo que não podem ser determinadas cláusulas classificadas como imutáveis, diante da dificuldade de manter um progresso social, cabendo a cada Constituição manter seu estado originário apenas em sua criação, sendo totalmente vedado engessar o legislador derivado, por se tratar de uma afronta ao estado democrático de direito.<sup>120</sup>

Outrossim, no julgamento da ADI nº 2.024-MC, o relator ministro Sepúlveda Pertence proferiu o seguinte voto:

I. Ação direta de inconstitucionalidade: seu cabimento - sedimentado na jurisprudência do Tribunal - para questionar a compatibilidade de emenda constitucional com os limites formais ou materiais impostos pela Constituição ao poder constituinte derivado: precedentes. II. Previdência social (CF, art. 40, § 13, cf. EC 20/98): submissão dos ocupantes exclusivamente de cargos em comissão, assim como os de outro cargo temporário ou de emprego público ao regime geral da previdência social: arguição de inconstitucionalidade do preceito por tendente a abolir a "forma federativa do Estado" (CF, art. 60, § 4º, I): improcedência.

1. A "forma federativa de Estado" - elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República - não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição; de resto as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental

---

<sup>119</sup> RODRIGUES, Bruno Poranga. Poder constituinte e a (I)mutabilidade das cláusulas pétreas. **Cadernos de iniciação científica**. Bahia: Faculdade baiana de direito e gestão, v. 12, 2015, p. 28.

<sup>120</sup> VIAL, René; CARDOSO, Igor Henrique. **A possibilidade de alteração das cláusulas pétreas**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/65755/a-possibilidade-de-alteracao-das-clausulas-petreas>>. Acessado em: 16 nov. 2018, p. 3.

enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege.<sup>121</sup>

Assim, é possível verificar que há doutrinas e jurisprudências dos próprios Ministros do Supremo Tribunal Federal que entendem pela relativização do conteúdo propostos pelas cláusulas pétreas, o que justificaria para quem entende dessa forma, a possibilidade de modificação das cláusulas pétreas, entendendo pela possibilidade de modificação da sua literalidade, devendo, contudo, ser preservado os valores essenciais que justificaram a criação dessas cláusulas.

Desta forma, podemos perceber uma forte divergência na doutrina a respeito da intangibilidade do conteúdo normativo das cláusulas pétreas, há uma grande parcela da doutrina que entende pela intangibilidade do seu conteúdo, sendo de caráter imutável, bem como há em sentido contraposto quem entenda pela possibilidade de modificar o seu conteúdo normativo, desde que seja preservada sua essência, o que coloca em dúvida a respeito de qual teoria deve prevalecer em no sistema jurídico atual, bem como qual teoria poderia garantir maiores direitos a sociedade.

O presente trabalho segue o entendimento de que a o conteúdo normativo das cláusulas pétreas são de caráter inatingível, sendo possível que uma emenda altere a redação de uma norma definida como cláusula pétrea, desde que seja mantido a essência do objeto.

### 2.3 DO PACTO FEDERATIVO E DO PODER CONSTITUINTE ORIGINÁRIO

Preliminarmente, vale salientar que no Brasil a primeira forma de estado advinda da Constituição de 1824 foi o Estado Unitário. Ocorre que em 1889, o Decreto nº 01 proclamou o Brasil como uma República Federativa, transformando as antigas províncias em Estados Federados. Foi somente no advento da Constituição de 1891 que surgiu a forma de Estado Federal, a qual era existente apenas via decreto.<sup>122</sup>

---

<sup>121</sup> STF. **ADI n. 2.024-MC**. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJe de 01.12.00. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14728817/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2024-df>>. Acessado em: 16 nov. 2018.

<sup>122</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 7ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 734.

O poder constituinte originário é aquele que dá origem a Constituição de um Estado. Assim, não é possível vincular o poder constituinte a limites por se tratar de um poder supremo que tem como finalidade criar uma Constituição que servirá de base para todo o ordenamento.<sup>123</sup>

A Constituição elaborada pelo poder constituinte originário não é fundamentada a partir de qualquer diploma normativo que lhe seja superior, como ocorrem com as demais normas infraconstitucionais, mas sim pela força política que visa disciplinar a harmonia em sociedade.<sup>124</sup>

O poder constituinte originário tem como característica ser um poder inicial (é a origem do ordenamento jurídico), autônomo (pois este poder não se encontra vinculado a qualquer direito anterior, não sendo estabelecidos limites pelo direito antecedente), e incondicionado (pois não está vinculado a nenhuma formalidade para expressar a vontade do seu povo).<sup>125</sup>

Entende-se a federação como a forma do Estado se organizar, sendo composta por diversas entidades territoriais, divididas entre União, Estados e Municípios, os quais tem autonomia relativa e governo próprio para tratar de assuntos locais em prol de um bem comum. A parceria entre estes entes federados é regulada pela Constituição de cada país, estabelecendo a divisão de poderes e a forma dinâmica das relações entre as unidades federadas, organizando toda estrutura jurídica de direitos e deveres destes entes políticos.<sup>126</sup>

Desta maneira, o poder constituinte originário trouxe, livre de quaisquer limitações, na Constituição Federal que a forma de estruturação e organização do Brasil é de um Estado Federal, sendo caracterizada pela união indissolúvel dos entes que fazem parte da forma federativa de direito, compartilhando harmonicamente entre eles o poder.<sup>127</sup>

---

<sup>123</sup> CUNHA JUNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 9ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 201.

<sup>124</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 101.

<sup>125</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31ª Ed.. São Paulo: Atlas S.A, 2015, p. 26.

<sup>126</sup> SENADO. Pacto federativo. In **Senado Notícias**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/pacto-federativo>>. Acessado em: 01 jun. 2018, p. 1.

<sup>127</sup> CUNHA JUNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 9ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 711.

É de responsabilidade do princípio federativo forma de organização do estado, ou seja, a federação, sendo esta caracterizada pela indissolubilidade das organizações políticas dotadas de autonomia, tendo como sua finalidade a criação e manutenção do Estado Federal.<sup>128</sup>

A Constituição Federal traz em seu Art.1º a forma de organização político-administrativa do Estado:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

É possível entender assim que o pacto federativo é o conjunto de dispositivos que caracterizam a estrutura jurídica, obrigações financeiras, arrecadação de recursos, e os campos de atuação previstos a União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal, sendo todos esses autônomos nos termos da Carta Magna.<sup>129</sup>

A soberania no federalismo, trata-se de um atributo do Estado Federal como um todo, cabendo aos Estados-membros disporem de outra característica – a autonomia.<sup>130</sup>

A Carta Magna institui como entidades da federação a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Não há para estes entes uma soberania, mas sim, uma autonomia.<sup>131</sup>

O Art. 18 da Constituição Federal traz a forma de organização do Estado: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende

---

<sup>128</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 7ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 294.

<sup>129</sup> SENADO. Pacto federativo. In **Senado Notícias**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/pacto-federativo>>. Acessado em: 01 jun. 2018, p. 1.

<sup>130</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12ª Ed. São Paulo:Saraiva, 2017, p. 850.

<sup>131</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 7 Edª Salvador: Juspodivm, 2015, p. 295.

a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

A Autonomia desses entes deve ser entendida como uma descentralização de poder. Esta descentralização não é meramente administrativa, como, também política. Assim, é reconhecido aos entes políticos criar e elaborar suas leis, bem como o poder de executar estas em seu território. Isso acaba ocasionando que em um mesmo território possa haver a incidência de duas ordens legais: da União e dos Estados-membros.<sup>132</sup>

Cada ente é autônomo para instituir e estabelecer regras dos seus tributos, devendo obedecer aos princípios e regras existentes pré-existentes no ordenamento. A autonomia política, jurídica e administrativa dos entes do Estado Federado se faz presente de modo isonômico.<sup>133</sup>

Segundo Dirley da Cunha Junior, a autonomia dos entes federados decorre de um processo de descentralização política, devendo ser guiado pela Constituição, através de uma repartição de competências. Com isso, o Estado Federal só pode existir se for dividido por partes autônomas, as quais devem deter competências necessárias para dispor sobre assuntos específicos.<sup>134</sup>

Dirley da Cunha Junior, entende que são características comuns ao federalismo: a) A indissolubilidade do pacto federativo; b) Existência de no mínimo duas ordens jurídicas, uma centra e outra parcial; c) A autonomia financeira do Estados-membros prevista constitucionalmente; d) A necessidade de existência de um órgão encarregado pelo controle de constitucionalidade, de maneira a evitar a invasão de competências e conflitos entre as ordens; e) Auto-organização político-administrativa dos entes políticos, através de Constituições próprias que organizem os seus poderes Executivos, Legislativos e Judiciário.<sup>135</sup>

Gilmar Mendes e Paulo Branco trazem um importante ensinamento ao tratarem das características do Estado Federal:

---

<sup>132</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12<sup>a</sup> Ed. São Paulo:Saraiva, 2017, p. 850.

<sup>133</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11<sup>a</sup> Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 58.

<sup>134</sup> CUNHA JUNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 9<sup>a</sup> Ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 712-713.

<sup>135</sup> *Ibidem*, p. 714.

É característico do Estado Federal que essa atribuição dos Estados-membros de legislar não se resume a uma mera concessão da União, traduzindo, antes, um direito que a União não pode, a seu talante, subtrair das entidades federadas; deve corresponder a um direito previsto na Constituição Federal.<sup>136</sup>

O federalismo fiscal está previsto na Constituição da República, em seus artigos 145 a 162, sendo definidas, dentre outros temas, a competência tributária dos entes federados.<sup>137</sup>

Após uma breve análise da Constituição Federal, é possível entender que a cláusula federativa possui uma eficácia absoluta:

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

Manoel Jorge e Silva Neto entende que a Cláusula Federativa tem tamanha relevância, que deve ser elevada ao patamar de dispositivo constitucional intocável, cláusula pétrea, o que impediria a supressão da autonomia política pelo ente titular do poder de reforma constitucional.<sup>138</sup>

O princípio do pacto federativo tem extrema relevância em no ordenamento jurídico, garantindo que a forma federativa de Estado deve ser preservada, e junto com ela a autonomia financeira dos entes. É a partir da autonomia financeira dos entes da federação que podemos garantir as demais autonomias destes, como a administrativa e política. A Constituição Federal concede aos Estados e Municípios outras formas de recursos aos entes, que não apenas os repasses de repartição de receitas, com o objetivo de proteger a autonomia de todos os entes federados, bem como de garantir a proteção financeira destes.<sup>139</sup>

É possível relacionar o princípio constitucional do pacto federativo com a repartição de receitas arrecadadas entre os entes federados, sendo obrigado aos entes políticos dividirem parte da arrecadação dos seus tributos com os demais entes

<sup>136</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op.cit., loc.cit.*

<sup>137</sup> ALVERGA, Carlos Frederico. **O significado do pacto federativo**. Disponível em: <[https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=21382:o-significado-do-pacto-federativo&catid=45&Itemid=73](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21382:o-significado-do-pacto-federativo&catid=45&Itemid=73)>. Acessado em: 01 jun. 2018, p. 1.

<sup>138</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de direito constitucional**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 515.

<sup>139</sup> AMARO, Luciano. **As cláusulas pétreas e o direito tributário**. Revista dialética de direito tributário. v. 21, jun. in São Paulo: Dialética,. 1997, p. 73.

(artigos 157 a 162), tendo como exemplo os fundos de participação dos Estados e Municípios.

Assim, a Constituição Federal prevê também uma repartição das rendas, que vivifica a autonomia dos entes Estados-membros e os permite desempenhar suas competências. De forma a garantir a autonomia dos Estados, a Constituição regula, em seu capítulo que trata sobre o sistema tributário nacional, a capacidade das pessoas políticas de cobrarem seus tributos e estabelece o modelo de repartição de receitas. Desta maneira, é facultado aos Estados e Municípios que através dos fundos de participação direta e arrecadação de outras pessoas políticas, possam enfrentar as demandas sociais que superaram as receitas obtidas pelos tributos de sua própria competência.<sup>140</sup>

Com isso, é possível estabelecer um melhor equilíbrio socioeconômico regional, em observância ao disposto no art. 3º, III, da Constituição Federal. Essas opções estruturais estabelecidas constitucionalmente acabam por inserir o Brasil na modalidade cooperativa de federalismo.<sup>141</sup>

É necessário entender que o poder judiciário tem grande relevância no plano federativo, pois caberá a ele resolver eventuais conflitos de competência que venham a surgir entre os entes federados.<sup>142</sup>

---

<sup>140</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 851.

<sup>141</sup> *Ibidem*, p. 852.

<sup>142</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 7ª Ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2015, p. 295.

### 3 A PEC DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Há muito tempo se discute uma implementação de reforma tributária no Brasil, que tem ganhado cada vez mais relevância nesses últimos tempos. Uma das ideias principais de quem defende a necessidade de uma reforma do sistema tributário é a criação de um imposto único, proposta que vem sendo pensada pela necessidade de suprir as carências que atingem o Estado.

É nítido que o sistema brasileiro de tributação é extremamente complexo, ainda mais quando se trata da tributação sobre o consumo com a existência de cumulatividade e não-cumulatividade, as inúmeras alíquotas incidentes pelos Estados-membros, a guerra fiscal entre esses entes e diversos outros fatores que contribuíram com o pensamento de reformar o sistema tributário.

A ideia que vem sendo debatida no Congresso Nacional é a criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), também sendo denominado por Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que traria uma maior simplificação na tributação nacional, com o objetivo de evitar sonegações, tendo por base o modelo Europeu de tributação.

Diante disso, é necessário analisar os principais pontos da Proposta de Emenda Constitucional que vem sendo debatida no congresso, bem como a viabilidade da implantação dessa reforma no sistema jurídico atual.

#### 3.1 DOS PRINCIPAIS PONTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Em uma breve análise ao histórico das reformas no sistema tributário, devemos ter atenção a entrada em vigor do Código Tributário Nacional, em 1967; a elaboração de Propostas de Emendas Constitucionais com projetos de criação do imposto único no País em 1995; projeto de reforma constitucional que deu origem a Emenda Constitucional 42/03 e; em 2015 a realização de uma comissão especial com a finalidade de discutir a Proposta de Emenda Constitucional de nº 293-A/04, com o objetivo de reformar o atual sistema tributário.

Conforme dito alhures, diversas propostas com a finalidade de reformar o sistema tributário nacional foram discutidas desde a promulgação da Constituição de 1988. Cabe ao presente trabalho analisar a PEC 293-A/04 da reforma tributária, que tem como seu relator o Deputado Federal Luiz Carlos Hauly.

A proposta tem como base a redistribuição das competências tributárias, dessa forma, propõe uma simplificação do atual sistema tributário nacional, com a extinção dos seguintes tributos: IPI, IOF, CSLL, PIS, PASEP, COFINS, Salário-

Educação, CIDE-Combustíveis, ICMS e ISS. Em contrapartida, haverá a criação de novos tributos como o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) que passaria a ser de competência dos Estados, também denominado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e a criação de um Imposto Seletivo (IS), que seria de competência da União.<sup>143</sup>

Em relação ao Imposto de Renda, o legislador ordinário deve promover mudanças na Lei que o regula. Pois, como o objetivo de substituir a tributação do consumo para a renda, a simples alteração de alíquotas não será suficiente para se adequar ao novo modelo, sendo necessária a reformulação total da forma de tributação vigente.<sup>144</sup>

A partir da implementação da reforma, a União passaria a deter as competências do Imposto de Renda (IR), Imposto Seletivo, Imposto sobre propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), outras Contribuições e taxas. Importa salientar que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) será incorporada ao IR e que o ITCMD terá o produto de sua arrecadação destinado aos Municípios.<sup>145</sup>

Os Estados-membros e o Distrito Federal que terão a maioria de suas competências modificadas. O ICMS de atual competência dos Estados será incorporado ao IVA, passando os Estados agora a deter a competência do Imposto sobre Valor Agregado, que congrega os antigos ICMS, ISS, PIS, COFINS e o IPI, sendo agora totalmente regulado por meio de Lei Federal e fiscalizado pelos Estados e pelo Distrito Federal por meio de um “Superfisco”. Caberá ainda aos Estados e ao Distrito Federal o produto das Contribuições Previdenciárias e das taxas, porém, com relação ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), este a passaria ter o produto de sua arrecadação destinada aos Municípios.<sup>146</sup>

---

<sup>143</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Reforma tributária proposta**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17ResumodaReformaTributaria.pdf>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 7.

<sup>144</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 2.

<sup>145</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Proposta de reforma tributária – notas explicativas**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17NotaExplicativa.pdf>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 1.

<sup>146</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a->

Por fim, os Municípios irão perder a competência de tributar o ISS, que será também incorporado ao IVA. Porém, os Municípios vão receber tributos novos, cabendo a eles a arrecadação dos valores obtidos pelo ITCMD, que eram de competência dos Estados, e também terão os Municípios o produto da arrecadação do IPVA, que também eram originalmente de competência dos Estados. Desta forma, os Municípios teriam direito aos valores arrecadados referentes ao ITCMD e IPVA e teriam ainda resguardada a competência de tributar o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Transmissão de Bens Móveis (ITBI), a Contribuição de Iluminação Pública, as Contribuições Previdenciárias, bem como as taxas.<sup>147</sup>

É importante frisar, que assim como o IVA, o IPVA e o ITCMD seriam regulados por meio de Lei Federal, visando unificar a tributação desses impostos em uma só alíquota. Desta forma, ainda que o produto de sua arrecadação passe a ser dos Municípios, estes não teriam nenhum poder de decisão na forma em que estes impostos seriam tributados.<sup>148</sup>

De forma mais esquematizada, teríamos com a aprovação da PEC as seguintes competências tributárias:

União: Imposto de Renda (incorporando a CSLL), Imposto Seletivo (IS), ITR, ITCMD (produto de sua arrecadação destinada aos Municípios), Contribuição previdenciária, demais Contribuições e taxas.

Estados: Imposto sobre Valor Agregado, IPVA (produto de sua arrecadação destinada aos Municípios), Contribuição Previdenciária e taxas.

Municípios: IPTU, ITBI, Contribuição Previdenciária, Contribuição de Iluminação Pública e taxas.

O Deputado Federal Luiz Carlos Hauly entende que será necessário um período de transição do novo sistema de tributação pelo período de quinze anos. Nos primeiros cinco exercícios financeiros, o valor das arrecadações do IR, IVA, IS, IPVA

---

legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 3.

<sup>147</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 3-4.

<sup>148</sup> *Ibidem.*, p. 3.

e ITCMD, serão distribuídas entre a União, os Estados e os Municípios, tendo por base a média da arrecadação dos 3 exercícios anteriores dos tributos IR, CSLL, PIS, COFINS, IPI, IOF, Pasep, CIED-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS, IPVA e ITCMD, devendo ser deduzidas as repartições feitas aos outros entes federativos, as quais serão somadas aos valores arrecadados dos entes federativos que receberam tais valores.<sup>149</sup>

A partir do sexto exercício financeiro, a arrecadação do IR, IVA, IS, IPVA e ITCMD se dará da seguinte maneira:

Exercício	Distribuição com base nos 3 exercícios anteriores (%)	Distribuição com base na nova redação da Constituição (%)
6º	90	10
7º	80	20
8º	70	30
9º	60	40
10º	50	50
11º	40	60
12º	30	70
13º	20	80
14º	10	90
15º	0	100

Figura 01. Transição da arrecadação dos novos impostos.<sup>150</sup>

O deputado prevê que serão criados por meio de Lei Complementar os fundos de solidariedade fiscal, que tem como objetivo diminuir as diferenças das receitas obtidas entre os Estados e os Municípios, devendo ser calculado a partir dos novos impostos que serão de competência de cada ente federativo, sendo necessário

---

<sup>149</sup> HAULY, Luiz Carlos. Proposta de reforma tributária – notas explicativas. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17NotaExplicativa.pdf>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 2.

<sup>150</sup> *Ibidem, loc. cit.*

subtrair desse valor as transferências obrigatórias e adicionar ao mesmo as transferências recebidas, dividindo o valor pela população.<sup>151</sup>

O financiamento desses fundos será partilhado entre União, Estados e Municípios, buscando diminuir a necessidade de recursos públicos, para que os entes mais carentes tenham a possibilidade de efetuar investimentos em seus territórios. Os valores referentes aos exercícios anteriores terão fundamental importância nesses fundos, pois é a partir desses valores que vai ser possível identificar quais entes estão mais carentes de recursos e efetuar o investimento de acordo com os limites estabelecidos, conforme consta na tabela anexa.<sup>152</sup>

A proposta busca não estabelecer percentuais ou valores para arrecadação e distribuição dos recursos, devendo estes serem utilizados apenas caso todas as medidas adotadas não promovam o equilíbrio fiscal do pacto-federativo estabelecido entre os entes.<sup>153</sup>

Diante da criação de um imposto que englobará todos os tributos sobre o consumo em um imposto único, será necessária a criação de um “superfisco”. Este órgão será responsável pela arrecadação e fiscalização do IVA e do IS, sendo de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal. O superfisco será administrado por um secretário nacional, contando com superintendentes de cada um dos Estados, sendo balizado pelos princípios da Unidade, indivisibilidade e independência funcional.<sup>154</sup>

A PEC 293-A trouxe ainda como prazo da *vacatio legis* o período de dois exercícios financeiros, ou seja, terá o prazo de 1 (um) ano de sua promulgação para que seja reformado todo o sistema tributário atual, de modo que as normas regulamentadoras de alteração do sistema tributário poderão ser alteradas a partir da publicação da PEC.<sup>155</sup>

---

<sup>151</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Proposta de reforma tributária – notas explicativas**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17NotaExplicativa.pdf>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 5-6.

<sup>152</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>153</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>154</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 4.

<sup>155</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Reforma tributária 2017**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a->

No presente trabalho, entende-se que o prazo estabelecido de 1 (um) ano para entrada em vigor um novo sistema tributário no ordenamento é insuficiente frente ao grande impacto que será causado caso a proposta seja aprovada pelo congresso.

O Deputado Luiz Carlos Hauly traz como parâmetro para implementação da reforma tributária no País, além do modelo europeu de tributação de um imposto único incidente sobre o consumo, o sistema Chinês de tributação, que tem como principal objetivo integrar a economia nacional. A China passou de um sistema de arrecadação descentralizada, com competências definidas para que seus entes pudessem arrecadar seus tributos, para uma reforma na forma federativa de estado, com uma maior centralização na arrecadação dos tributos e uma organização das despesas entres os entes, o que trouxe, segundo o entendimento do deputado, um sistema tributário que garantiu aos entes tributos típicos de estados fortes, com um governo central que garanta a devida arrecadação dos tributos.<sup>156</sup>

A proposta de reforma tem como objetivo desconcentrar a tributação do consumo, fazendo incidir alíquotas menores sobre os produtos com o intuito de estimular o mercado. Em contrapartida, será necessário um aumento da progressividade da tributação sobre a renda.

Luiz Carlos Hauly propõe inicialmente uma isenção total da tributação sobre os produtos alimentícios, bem como os medicamentos. Com relação as indústrias, estas teriam isenção total para exportação dos seus produtos e bens de ativo fixo da empresa.<sup>157</sup>

Nesta senda, a reforma tributária trará de acordo com Luiz Carlos Hauly os seguintes pressupostos na sua implementação: a) Manutenção dos produtos de arrecadação da União, Estados e Municípios pelo prazo de 5 (cinco) anos, como forma de evitar conflito na divisão dos valores e evitar prejuízo na arrecadação proporcional dos entes; b) redução da renúncia fiscal que atualmente está estimada em 500 (quinhentos) bilhões de reais; c) diminuição da sonegação fiscal, que está estimada

---

legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-  
documentos/PalestraReforma200217LuizCarlosHauly5.pdf>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 17.

<sup>156</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Reforma tributária 2017**. Disponível em: <  
[http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-  
legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-  
documentos/PalestraReforma200217LuizCarlosHauly5.pdf](http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-<br/>documentos/PalestraReforma200217LuizCarlosHauly5.pdf)>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 29.

<sup>157</sup> *Ibidem*, p. 31.

em 460 (quatrocentos e sessenta) bilhões de reais, bem como a elisão fiscal; d) A redução dos encargos refletidos na folha de pagamento dos trabalhadores, conseqüentemente aumentando o nível de empregos no Brasil; e) criação de um “superfisco” para fiscalização e cobrança do Imposto sobre Valor Agregado; f) diminuição do contencioso administrativo e fiscal, assim como uma diminuição de demandas judiciais tributárias.<sup>158</sup>

A Proposta de Emenda Constitucional discutida em comento busca trazer mudanças significativas em todo o atual sistema de tributação nacional. Porém, não cabe ao presente trabalho tratar de todas modificações que serão realizadas, bem como as repercussões financeiras e econômicas que serão efetuadas caso a referida proposta venha a ser aprovada. Feito esse singelo resumo das principais características da reforma, é necessário agora analisar a figura do Imposto sobre Valor Agregado.

### 3.2 DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

O atual sistema de tributação é alvo de inúmeras críticas devido a sua enorme complexidade. A forma de incidência da tributação sobre o consumo traz muita dificuldade dos contribuintes entenderem como realmente funciona a incidência de tributos com elevada complexidade como no caso do ICMS, PIS e COFINS. Diante dessa complexidade, surgem diversos questionamentos sobre a eficácia do sistema tributário nacional e a possibilidade de uma simplificação da tributação através de um imposto único como ocorre nos países europeus.

Conforme explicado alhures, o Imposto sobre valor agregado substituirá os tributos incidentes sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS, COFINS), criando em seu lugar um imposto único de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, devendo, contudo, ter seu produto repartido entre a União e os Municípios.

A forma de cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços se dá em todas etapas de produção e comercialização dos produtos e serviços. A partir do sistema implementado pelo IBS, não se faz necessário que o tributo dependa da organização

---

<sup>158</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Reforma tributária 2017**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/PalestraReforma200217LuizCarlosHaully5.pdf>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 34.

da cadeia produtiva, o que permite que o repasse do tributo ao consumidor final ocorra de maneira igual a tributação incidente ao longo da cadeia, o que evitaria a bitributação.<sup>159</sup>

O IVA incidiria durante todas etapas do processo produtivo, de forma a garantir em cada etapa o valor correspondente ao tributo debitado na etapa anterior. Assim, o imposto seria incidido de maneira uniforme durante toda cadeia produtiva, devendo o consumidor final recolher os tributos exatamente no valor pago ao longo do processo de comercialização e produção.<sup>160</sup>

O Imposto sobre Valor Agregado por se tratar de um imposto único, seria marcado pela sua não-cumulatividade, crédito financeiro, uma alíquota única para todo o País incidente sobre o consumo e sua arrecadação seria totalmente destinada ao Estado de destino, sendo papel do super-fisco arrecadar e fiscalizar todas operações tributárias do IVA por todo os Estados-membros. Importante ressaltar que apesar dos sujeitos ativos do imposto único serem os Estados, o produto de sua arrecadação será partilhado entre todos os entes federativos, devendo ter por base a tabela de distribuição de valores.<sup>161</sup>

A ideia de criação do IVA é a de um imposto que tenha base ampla de incidência tributária, alcançando dessa forma todos bens e serviços que são tributados pelos tributos que atualmente incidem sobre o consumo. Há também uma adoção do princípio do destino, que determina que nas transações geradas entre entes diversos, o imposto será devido no local de destino do bem. O princípio do destino garante que o IVA seja tratado como um imposto incidente sobre o consumo e não sobre a produção.<sup>162</sup>

Luiz Carlos Hauly entende que uma simplificação da tributação poderia ser uma das maneiras de se garantir uma cobrança justa e de forma mais simplificada pelos entes públicos. Com isso, a tributação teria uma incidência maior para quem

---

<sup>159</sup> MOTTA, Anaís. **O que é o IVA, protagonista dos programas econômicos de cinco presidencialistas.** Disponível em: <<https://economia.ig.com.br/2018-09-17/o-que-e-o-iva.html>>. Acessado em: 16 nov. 2018, p. 1.

<sup>160</sup> CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação e serviços.** São Paulo, ago./2017, p. 8.

<sup>161</sup> ANGELIS, Ângelo de; ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico. **Caminhos da reforma tributária no Brasil.** Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/caminhos-da-reforma-tributaria-no-brasil-25072018>>. Acessado em: 16 nov. 2018, p. 2.

<sup>162</sup> CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Opt.cit., loc.cit.*

tem maior poder aquisitivo, e os mais pobres teriam alíquotas menores incidentes sobre sua renda.<sup>163</sup>

Os impostos incidentes sobre o consumo afetam diretamente parte da população mais carente, visto que, diferentemente do que ocorre com o Imposto de Renda, as alíquotas que incidem nos tributos sobre o consumo não diferenciam busca diferenciar os rendimentos obtidos pela população, o que acaba fazendo com que todas pessoas paguem o mesmo valor pelo mesmo produto.<sup>164</sup>

Isso se dá razão do princípio da progressividade que está presente no Imposto de Renda, determinando que quem possui uma maior base de cálculo deverá estar sujeito a uma alíquota maior. Desta maneira, a progressividade estabelece que quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota incidente.

A partir da criação do imposto único, é possível estabelecer uma maior transparência na arrecadação dos cofres públicos, dessa forma, o contribuinte teria um maior conhecimento das alíquotas incidentes sobre cada produto de maneira uniforme, podendo fiscalizar os aumentos e diminuição das alíquotas incidentes, trazendo uma maior clareza e simplicidade tanto ao consumidor final quanto aos empresários sobre a forma de tributação.<sup>165</sup>

O ordenamento jurídico atualmente abrange 27 (vinte e sete) legislações específicas sobre o ICMS no Brasil, o que acaba trazendo uma burocracia demasiada ao sistema normativo, dificultando de forma expressiva o trabalho dos empresários e contadores. Assim, o imposto único poderia trazer uma maior simplificação legislativa, administrativa e jurídica na vida de quem realiza transações de bens e serviços em mais de um ente da federação.

A criação do IVA pode diminuir as desigualdades regionais tão acentuadas existentes no País. A ideia do deputado Luiz Carlos Hauly é a cobrança do imposto em uma única fase do processo produtivo, devendo ser incidido antes de onerar o

---

<sup>163</sup> CASTRO, José Roberto. **Quais são os planos do relator da proposta.** Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/entrevista/2017/11/20/Quais-s%C3%A3o-os-planos-do-relator-da-reforma-tribut%C3%A1ria>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 2.

<sup>164</sup> MOTTA, Anaís. **O que é o IVA, protagonista dos programas econômicos de cinco presidenciais.** Disponível em: <<https://economia.ig.com.br/2018-09-17/o-que-e-o-iva.html>>. Acessado em: 16 nov. 2018, p. 2.

<sup>165</sup> MACHADO, Tainara. **Imposto sobre valor agregado poderia elevar PIB em 10%, estima Appy.** Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/4827766/imposto-sobre-valor-agregado-poderia-elevar-pib-em-10-estima-appy>>. Acessado em: 16 nov. 2018, p. 2.

consumidor final, diferentemente do que ocorre atualmente, em que uma alíquota menor incide sobre diversas fases da etapa do processo produtivo.<sup>166</sup>

É importante distinguir simplicidade de simplismo. Não é possível instituir em no Brasil um sistema simples, sem levar em consideração a extrema complexidade que abrange a economia. A proposta de uniformidade das legislações que tratam dos tributos incidentes sobre o consumo precisa levar em conta o ordenamento como um todo, assegurando dessa maneira um sistema mais simplificado, que pudesse garantir importantes avanços quanto a este objetivo.<sup>167</sup>

### 3.3 A GUERRA FISCAL

Tanto Luiz Carlos Hauly, como diversos autores defendem em suas obras a necessidade de uma reforma tributária diante da infundável guerra fiscal que ocorre entre as pessoas políticas. Destarte, é de suma importância entendermos o que seria a guerra fiscal, bem como suas consequências no sistema jurídico e econômico.

A Guerra fiscal tem influência em diversos setores do País, como na política (forma federativa de estado, políticas de destinação de investimento público e privado), na economia (desdobramentos da arrecadação nacional, estratégias para atrair empresas e fomento na criação de empregos), bem como na área jurídica (critérios de repartição de competências, mecanismos de controle jurídico e outros meios capazes de coibir essas práticas).<sup>168</sup>

Carlos Víctor Muzzi Filho e Onofre Alves Batista Junior trazem um importante ensinamento sobre a guerra fiscal:

“Na “modernidade líquida”, a chamada “guerra fiscal” é decorrência da fluidez do capital migrante e revela uma espécie de captura da esfera governamental pelo capital, em especial pelos grandes grupos econômicos. Se, no cenário internacional, o quadro é grave e vem propiciando a fuga de riquezas para “paraísos fiscais”, em Estados em desenvolvimento, como o Brasil, o fenômeno surge agravado pela fraqueza do pacto federativo e pela tendência (histórica) centrípeta de um federalismo frágil de predomínio da União.”

---

<sup>166</sup> MOTTA, Anaís. **O que é o IVA, protagonista dos programas econômicos de cinco presidencialistas**. Disponível em: <<https://economia.ig.com.br/2018-09-17/o-que-e-o-iva.html>>. Acessado em: 16 nov. 2018, p. 2.

<sup>167</sup> AFONSO, José Roberto; REZENDE, Fernando; VARSANO, Ricardo. **Reforma tributária no plano constitucional: uma proposta para o debate**. Brasília, IPEA, 1998, p. 10;

<sup>168</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1083.

É possível entender este fenômeno jurídico como uma disputa entre pessoas políticas que tem como objetivo destinar que os investimentos realizados por pessoas do direito privado seja direcionado aos seus respectivos territórios. Os entes federativos utilizam a concessão de benefícios e incentivos fiscais como um “arco”. E como uma “flexa”, são utilizadas as mais variadas espécies tributárias de competências destes entes, como a desoneração de ISS pelos municípios, com o objetivo de atrair empresas que prestam serviços; ou o IPVA, para atrair registros de automóveis em seus territórios.<sup>169</sup>

Desta forma, os entes federados utilizam de práticas de concorrência sem qualquer colaboração entre as pessoas políticas. Com isso, as pessoas políticas utilizam das suas políticas industriais para diminuir as alíquotas de determinados tributos com o intuito de atrair empresas de forma indevida.<sup>170</sup>

As empresas passam a escolher dentro do mercado, qual o território que tenha mais vantagens fiscais para atender seus interesses privados, o que acaba por influenciar na qualidade e infra-estrutura das pessoas políticas e dos seus serviços prestados. Por outro lado, a renúncia das receitas por parte dos Estados acaba fazendo com que os entes que não tenham um nível de desenvolvimento necessário, não consigam oferecer a estrutura que as empresas necessitam para realizar seus negócios.<sup>171</sup>

Assim, no longo prazo as disputas enfrentadas por estes entes acabam privilegiando os entes que possuem melhores condições financeiras, sendo capazes de suportar os valores referentes as renúncias fiscais e ainda assim conseguem manter os serviços com uma qualidade necessária para desenvolvimento das empresas situadas em seus territórios.<sup>172</sup>

É imperioso destacar que os Estados-membros acabaram outorgando a competência do tributo de maior arrecadação nacional e que possui maiores repercursões na guerra fiscal, qual seja, o ICMS.

---

<sup>169</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1083.

<sup>170</sup> WANDERLEI, Nélio Lacerda; FERNANDES, André Eduardo da Silva. **A questão da guerra fiscal: uma breve resenha**. Disponível em: < <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf>>. Acessado em: 26 nov. 2018, p. 2.

<sup>171</sup> *Ibidem*, p. 3.

<sup>172</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

Na busca de atrair investimentos econômicos para seu território, os entes públicos estaduais oferecem facilidades fiscais por meio de incentivos e benefícios fiscais aos contribuintes que decidirem estabelecer suas empresas (sedes ou filiais) em seus territórios.<sup>173</sup>

Estes regimes permitem que os entes concedam créditos suplementares, facilitação da forma de pagamento dos tributos, redução da base de cálculo, concessão e outras formas de especiais de benefícios fiscais. Os Estados-membros abusam desses benefícios especiais para conceder melhores benefícios as empresas que se estabelecerem no limite dos seus territórios.<sup>174</sup>

Os benefícios especiais de maior relevância que são constantemente concedidos pelas pessoas políticas podem ser classificados como: crédito financeiro e o crédito presumido.

O crédito financeiro se caracteriza pelo financiamento subsidiado por um fundo estadual que faz um financiamento por intermédio de uma instituição financeira, garantindo total ou parcialmente o débito do ICMS.<sup>175</sup>

Já o crédito presumido é utilizado pelos entes no regime de não-cumulatividade do ICMS, onde o Estado acaba concedendo o desconto do tributo constante na nota fiscal, sem, contudo, alterar o documento fiscal. Dessa forma, no momento em que o contribuinte vai efetuar o pagamento da nota fiscal, ele recebe de volta o valor pago.<sup>176</sup>

A Lei Complementar de nº 24/95 traz requisitos que devem ser obedecidos pelos entes para que concessão de benefícios fiscais especiais, conforme podemos depreender da leitura do seu texto normativo:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

---

<sup>173</sup> SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Guerra fiscal no ICMS – benefícios fiscais. In: SOUZA, Priscila de. (Coord). **VII congresso nacional de estudos tributários**. São Paulo: IBET, 2010, p. 131.

<sup>174</sup> *Ibidem*, p. 132.

<sup>175</sup> BRITTO, Demes. O atual cenário da guerra fiscal do ICMS. In **Revista de estudos tributários**. São Paulo: Síntese. v. 77, jan./fev. 2011, p. 8.

<sup>176</sup> *Ibidem*, p. 9.

III - à concessão de créditos presumidos;  
 IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;  
 V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.  
 Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.  
 § 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.  
 § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.<sup>177</sup>

Ocorre, que os Estados não têm seguido os critérios estabelecidos na Lei, o que acaba resultando em prejuízos incalculáveis aos entes da federação, principalmente os que possuem uma economia precária, colocando em risco o desenvolvimento destes entes e acentuando a desigualdade nacional.<sup>178</sup>

É possível verificar dessa forma que há um desleixe da União em zelar pelo pacto federativo, o que acaba contribuindo para a guerra fiscal existente entre entes de uma mesma federação. A ineficácia das Leis que tentam dirimir os confrontos entre Estados-membros nos permite deduzir que a forma de consenso na democracia não está sendo garantida de maneira adequada, bem como que a União não está exercendo seu papel em zelar pela harmonia dos entes e garantir o pacto federativo.<sup>179</sup>

Desta forma, a guerra fiscal não atinge apenas os setores econômicos do País, mas também enfraquece toda forma federativa de estado, onde entes pertencentes a um mesmo vínculo em comum e com interesses convergentes, acabam entrando em conflito com um intuito egoísta de garantir benefícios exclusivos para dentro dos seus territórios.

### 3.4 DA ADEQUAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA AOS OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DO ESTADO BRASILEIRO (TEORIAS A FAVOR DA REFORMA)

---

<sup>177</sup> BRASIL. **Lei Complementar n º 24, de 7 de janeiro de 1975**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm)>. Acessado em: 25 nov. 2018.

<sup>178</sup> BRITTO, Demes. O atual cenário da guerra fiscal do ICMS. *In Revista de estudos tributários*. São Paulo: Síntese. v. 77, jan./fev. 2011, p. 30.

<sup>179</sup> MUZZI FILHO, Carlos Victor; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. A guerra fiscal do ICMS e os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbros da concorrência. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 233, fev. 2015, p. 52.

Os autores que entendem pela implementação de uma reforma tributária no sistema jurídico defendem que há uma necessidade essencial para um crescimento econômico do Brasil.

A Constituição Federal de 1988 estabelece os seguintes objetivos fundamentais da república:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;  
II - garantir o desenvolvimento nacional;  
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;  
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Os objetivos que trata o art. 3º, da Constituição Federal, traz parâmetros que devem ser seguidos pelos entes para efetuar um desenvolvimento e garantir o progresso do País. A partir dos objetivos delineados na Carta Magna, podemos entender que os seus diversos capítulos buscam estipular regras para cumprir estes objetivos.<sup>180</sup>

Os poderes executivo, legislativo e judiciário no momento de exercerem suas funções devem ter como referência os ensinamentos trazidos pelos objetivos fundamentais da república, como forma de assegurar as finalidades essenciais a serem perseguidas pelos entes federados, a fim de alcançar uma maior igualdade social.<sup>181</sup>

Os objetivos da república estabelecidos na Carta Magna não podem ser confundidos com os objetivos do governo. Pois os objetivos republicanos devem ser encarados como políticas públicas necessárias de caráter impessoal de forma objetiva. Já os objetivos de governo tratam-se de fundamentos que são trazidos de acordo com a subjetividade dos detentores do poder político, não sendo necessariamente próximos aos objetivos fundamentais da república.<sup>182</sup>

Gilson Rasador entende que os objetivos fundamentais da república estabelecidos no art. 3º da Carta Magna, configuram cláusulas pétreas da

---

<sup>180</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31ª Ed. São Paulo:Atlas S.A, 2015, p. 21.

<sup>181</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>182</sup> FRANÇA, Phillip Gil. **Objetivos fundamentais da república, escolhas públicas e políticas públicas**: caminhos de concretização dos benefícios sociais constitucionais. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=534488729ab74ff0>>. Acessado em: 28 nov. 2018, p. 5.

Constituição, devendo o Estado perseguir os objetivos que foram trazidos pelo legislador constituinte.<sup>183</sup>

O princípio republicano que está consagrado no art.1º da Constituição Federal, define como forma de governo a república. A república é uma forma de governo que tem como fundamento a igualdade entre todas as pessoas, determinando que o governo representativo detentor do poder político seja exercido por meio de eleições de forma temporária conforme os critérios estabelecidos constitucionalmente, devendo os detentores do poder político responderem por todos os atos praticados durante seu mandato. Estas características diferem um governo republicano de uma monarquia.<sup>184</sup>

Ocorre, que os objetivos fundamentais de que trata o autor não são exclusivos da república como forma de governo, sendo objetivos essenciais para o desenvolvimento de qualquer forma de governo (como no caso de uma monarquia) a erradicação da pobreza, a garantia do desenvolvimento nacional, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a redução das desigualdades regionais e sociais.

O presente trabalho não concorda com a classificação trazida de que os objetivos do Estado Brasileiro teriam natureza de cláusula pétrea. Não há dúvidas de que os referidos objetivos são necessários para a evolução e desenvolvimento de qualquer Estado. Porém, não podemos tratar como cláusulas pétreas objetivos que devem ser perseguidos pelo Estado em busca de uma maior igualdade social, sendo a cláusula pétrea um instrumento excepcional que tem a finalidade de garantir que valores essenciais ao sistema jurídico não possam ser abolidos pelo poder reformador derivado.

É importante entender que os objetivos fundamentais da república de que trata o art. 3º são de caráter impessoal e objetivo, não estando relacionados com as finalidades subjetivas de governos que estão vinculados a valores de quem detém o poder político, conforme já fora devidamente explicado alhures. Assim, não seria adequado relacionar a necessidade de uma reforma tributária aos objetivos

---

<sup>183</sup> RASADOR, Gilson. **A necessidade de repensar a reforma tributária**. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/5237217/necessidade-de-repensar-reforma-tributaria>>. Acessado em: 01 jun. 2018, p. 2.

<sup>184</sup> CUNHA JUNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 9ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 428-429.

fundamentais da república federativa do Brasil, pois essa reforma tem caráter essencialmente subjetivo, trazendo objetivos particulares de quem pretende modificar o atual sistema tributário.

O Estado federal acaba sendo extremamente prejudicado com a existência de cinco tributos que incidem sobre o consumo. Dessa forma, a produtividade das empresas acaba diminuindo pela maneira em que são repassados os custos tributários ao contribuinte. O Alto grau de complexidade dos tributos acaba gerando uma demasiada burocracia, o que, conseqüentemente gera uma elevação na quantidade de litígios. Se não bastasse isso, ainda há uma falta de transparência com o consumidor, que acaba não possuindo conhecimento dos valores pagos a título de tributos pelos bens e serviços adquiridos.<sup>185</sup>

O deputado Luiz Carlos Hauly justifica a necessidade de criação de um imposto único sobre o consumo por entender que a guerra fiscal, que trouxe benefícios em determinado período, trouxe consigo diversas conseqüências prejudiciais na relação entre os entes federados, o que culminou no enfraquecimento do pacto federativo estabelecido constitucionalmente gerando uma insegurança jurídica para os Estados e Contribuintes.<sup>186</sup>

Eduardo Maneira entende que por sermos uma federação assimétrica, que tem mais de 26 (vinte e seis) estados com competência para instituir o ICMS e mais 5.000 (cinco mil) municípios com competência para instituir o ISS, há uma tendência natural para que ocorra um conflito entre os entes dessa federação, o que estimula a propagação de guerras fiscais no território nacional.<sup>187</sup>

Os entes acabam renunciando total ou parcialmente determinadas receitas com o objetivo de transferir empresas (sedes ou filiais) para os seus territórios,

---

<sup>185</sup> CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação e serviços**. São Paulo, ago./2017, p. 3.

<sup>186</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Reforma tributária proposta**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17ResumodaReformaTributaria.pdf>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 1.

<sup>187</sup> MANEIRA, Eduardo. **Ponto de partida para a reforma tributária**. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5280423/ponto-de-partida-para-reforma-tributaria>>. Acessado em: 28 nov. 2018, p. 2.

gerando conseqüentemente mais empregos por meio do investimento privado em sua estrutura.<sup>188</sup>

Conforme exposto alhures, não há duvidas que a guerra fiscal é um problema recorrente no ordenamento, causando um conflito que sem dúvidas enfraquece o federalismo.

Ocorre, que o Brasil possui Leis que coíbem a prática de benefícios e incentivos fiscais realizados pelos entes federativos sem que tenha sido estabelecido pelos entes um convênio devidamente ratificado pelos Estados e Distrito Federal.

A Lei Complementar de nº24/95 estabelece as conseqüências no caso de violação dos seus artigos, conforme podemos observar:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

Destarte, caso a pessoa política conceda benefícios ou incentivos fiscais sem a observância do disposto nos parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar de nº 24/95 acarretará na nulidade do ato e a conseqüente impossibilidade do crédito ser transferido ao contribuinte, sendo novamente devido o tributo ao ente que concedeu o benefício especial.

O Supremo Tribunal Federal seguindo o mesmo entendimento elaborou a proposta de súmula vinculante de nº 69 com o seguinte teor:

“Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”.

A súmula tem como objetivo harmonizar as relações entre os entes federados, evitando o crescente número relacionado as disputas envolvendo guerras

---

<sup>188</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Direito tributário e finanças públicas. **São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1091.**

fiscais, podendo alcançar por meio da súmula relações de igualdade na prestação jurisdicional.<sup>189</sup>

Ocorre, que as normas jurídicas que tratam sobre o tema não têm seu conteúdo respeitado pelas pessoas de direito público, o que acaba gerando prejuízos de ordem econômica, jurídica e política nacional.

A Lei Complementar de n. 157<sup>o</sup> que dispõe sobre o ISS estabelece um percentual mínimo de 2% (dois por cento) e máximo de 5% (cinco por cento) de alíquota para incidência do imposto, deixando os Municípios livres para estabelecerem suas alíquotas desde que respeitados os limites impostos. O legislador definiu esses limites para que os Municípios não reduzissem suas alíquotas a zero com o objetivo de atrair prestadores de serviços de locais próximos para seus territórios, evitando dessa forma uma guerra fiscal.

Assim, o presente trabalho entende que o problema da guerra fiscal está na ineficácia das normas que tratam sobre o tema. Pois o conteúdo das normas jurídicas tem matéria suficiente para disciplinar as regras que devem ser obedecidas para que os entes federados possam conceder benefícios e incentivos fiscais para os particulares.

O presente trabalho partilha do entendimento de que há um desleixe da União em fiscalizar as normas de direito que tratam sobre os convênios para concessão de isenções do ICMS, o que contribui para o conflito fiscal entre os Estados-membros. A ineficácia das normas jurídicas que tratam sobre o referido tema tem contribuído para uma fragilização da forma de Estado Federal, fracassando a União Federal em sua obrigação de garantir a harmonia entre os entes e zelar pelo pacto federativo.<sup>190</sup>

Portanto, o presente trabalho entende que há vícios em no atual sistema jurídico que necessitam ser resolvidos pelo governo, devendo serem aplicadas políticas mais rígidas para concessão de incentivos fiscais pelos entes federados, com o objetivo de evitar que continue ocorrendo conflitos fiscais. De mesmo modo, devem os detentores do poder político buscar alcançar os objetivos fundamentais do estado

---

<sup>189</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – guerra fiscal – advocacia e STF (súmula vinculante e modulação de efeitos). **Revista do advogado**. São Paulo: AASP v. 118, dez./2012, p. 79.

<sup>190</sup> MUZZI FILHO, Carlos Victor; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. A guerra fiscal do ICMS e os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbros da concorrência. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 233, fev. 2015, p. 52.

brasileiro como forma de assegurar a harmonia entre os entes federados e o desenvolvimento da nação.

Porém, entende-se que a criação do Imposto sobre Valor Agregado não é necessária para resolver problemas dessa esfera, cabendo ao poder público efetuar políticas para dar eficácia as suas normas jurídicas. Assim, a ocorrência constante de guerras fiscais na federação e a intenção de alcançar os objetivos fundamentais do Estado de direito não são motivos suficientes que possam justificar uma reforma tributária com a consequente criação de um imposto único que congloba todos tributos incidentes sobre o consumo.

### 3.5 DA VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO (TEORIAS CONTRA A REFORMA)

O modelo do Estado Federal estabelece no governo uma característica soberana do Estado, de forma que o Estado enxergado como um todo é dotado de soberania, sendo reconhecido apenas o Estado Federal no plano do direito internacional. Porém, os entes vistos de forma individual são dotados outra característica, que é a autonomia.<sup>191</sup>

A autonomia que dispõe os entes federados importa uma descentralização política e administrativa do poder. Desta forma, a Constituição Federal outorgou que os Estados-membros criassem suas próprias Leis, bem como que pudessem executá-las. A existência de ordenamentos jurídicos elaborados por entes diversos em um mesmo território faz com que incidam normas jurídicas dos Estados-membros e da União sob o mesmo espaço geográfico.<sup>192</sup>

A Constituição Federal instituiu o pacto federativo como um aspecto político essencial para assegurar o perfil político do estado como uma forma federativa de direito. Os Municípios foram tratados pela Constituição Federal de 1988 como entes federados, sendo garantido a estes também a capacidade de auto-organização, autogoverno, auto-administração e autolegislação.<sup>193</sup>

O Federalismo possui dentre outras características essenciais, a indissolubilidade do pacto federativo e a autonomia financeira dos estados membros

---

<sup>191</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 850.

<sup>192</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

<sup>193</sup> CUNHA JUNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 9ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 736.

conforme previsto constitucionalmente, cabendo ao Supremo Tribunal Federal resolver os conflitos que violem a forma federativa de direito.<sup>194</sup>

A figura do pacto federativo, ou também denominado de federalismo fiscal, está presente no título VI da Constituição Federal, que trata da tributação e do orçamento (arts. 145-162).

A Constituição Federal em seu art. 158º busca dar tratamento igual a todos os entes, determinando a porcentagem do produto de arrecadação dos tributos que será repartida entre os Municípios.

Desta maneira, o poder constituinte originário ao criar a Constituição Federal, exercendo a vontade livre e desembaraçada do seu povo, estabeleceu quais as competências tributárias de cada ente político da federação, como forma de garantir a autonomia financeira destes para que fosse assegurado um estado democrático de direito, cabendo aos entes políticos utilizar da receita obtida pelos tributos que lhes foram outorgados como forma de garantir o interesse público para os quais foram criados.

A Carta Magna estabelece que a União, Estados-membros e Municípios, são classificados como entes federados, sendo os Municípios igualmente autônomos para exercerem suas funções nos limites do seu território. Importante ressaltar que a forma federativa de governo constitui cláusula pétrea, assegurando autonomia Municipal com base no princípio basilar do sistema jurídico federal, o pacto federativo.<sup>195</sup>

O presente trabalho partilha do mesmo entendimento que Dejalma Campos, o qual defende que os direitos previstos nas cláusulas pétreas são estruturas basilares do ordenamento jurídico, estruturando todas as demais normas presentes, devendo dessa maneira ser considerada imutável diante da necessidade de preservar a essência do sistema jurídico, garantindo uma segurança jurídica a todo o ordenamento.<sup>196</sup>

A Constituição Federal deixa claro em seus dispositivos que o federalismo é a forma de governo vigente, garantindo a autonomia política, administrativa e fiscal

---

<sup>194</sup> CUNHA JUNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 9ª Ed. Salvador: Juspodium, 2015, p. 714.

<sup>195</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 85.

<sup>196</sup> CAMPOS, Dejalma de. As cláusulas pétreas tributárias. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 9, 1996, p. 29-30.

dos entes federados. De mesmo modo, o art. 60, § 4, da Constituição Federal, estabelece que não pode ser objeto de deliberação a emenda que tente abolir a forma federativa de estado. A discussão que se estabelece é se a criação de um imposto único que tenha como objetivo extinguir os tributos incidentes sobre o consumo e concentra-los em um único tributo de competência dos Estados-membros estaria violando o pacto federativo.

Eduardo Maneira ao defender a necessidade de criação do IVA traz o seguinte argumento:

O argumento contrário ao IVA nacional é o de que ele afrontaria o princípio federativo, na medida em que estaria restringindo a competência tributária dos Estados e municípios. Balela. O que importa é que os entes federados tenham autonomia financeira e não necessariamente ampla competência tributária. Basta que haja regras claras de repartição de receitas.<sup>197</sup>

O presente trabalho não entende dessa maneira, pois a extinção dos tributos outorgados constitucionalmente estaria ferindo de forma direta o pacto federativo, de modo que os Municípios e os Estados-membros estariam com sua autonomia fiscal violada, impossibilitando que os entes pudessem cobrar seus tributos conforme garantido pelo poder constituinte originário.

Assim, entende-se que a essência do Texto normativo das cláusulas pétreas é de caráter imutável, sendo vedada que qualquer Proposta de Emenda Constitucional proveniente do poder derivado reformador possa abolir ou restringir os efeitos dessas cláusulas.

O Deputado Luiz Carlos Hauly defende que o IVA deve ser regulado por meio de Lei Federal, visando unificar a tributação desse imposto em uma só alíquota, o que para o deputado traria fim a guerra fiscal. Desta forma, o imposto seria fiscalizado pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, com uma arrecadação centralizada.<sup>198</sup>

A unificação das alíquotas do IVA por meio de Lei Federal sem dúvidas estaria violando a autonomia dos entes em cobrarem livremente seus tributos. Dessa

---

<sup>197</sup> MANEIRA, Eduardo. **Ponto de partida para a reforma tributária**. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5280423/ponto-de-partida-para-reforma-tributaria>>. Acessado em: 28 nov. 2018, p. 2.

<sup>198</sup> HAULY, Luiz Carlos. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 3.

forma, os Estados-membros estariam engessados recebendo o mero produto da arrecadação tributária, sendo transmitido um poder excessivo a União de definir quais as alíquotas vigentes sobre um tributo que deveria ser em sua origem de competência dos Estados.

Os Municípios também seriam extremamente prejudicados com a criação do Imposto sobre Valor Agregado, visto que a alteração das regras de competência limitaria sua autonomia ao extinguir de sua competência de instituir o Imposto Sobre Serviços.

A transferência da arrecadação do produto da receita referente ao ITCMD e IPVA para os Municípios<sup>199</sup>, não é fundamento que justifique a extinção da competência do ISS para os Municípios. A extinção da competência Municipal para tributação de serviços sem dúvidas configura a abolição da forma federativa de direito estabelecida na Carta Magna.

O poder constituinte originário ao criar a Constituição Federal de 1988 estabeleceu matérias que devem ser seu conteúdo mantido pelo poder derivado reformador, pois essas cláusulas trazem consigo a própria essência da Constituição, estruturando todas as demais normas presentes no ordenamento, o que torna seu caráter primordial diante da necessidade de preservar a sociedade, garantindo uma segurança jurídica ao ordenamento.<sup>200</sup>

O presente trabalho entende ser possível a modificação do texto normativo das normas classificadas como cláusulas pétreas, porém deve ser mantido a essência que justificou a criação dessas cláusulas. Assim, entende-se que a extinção dos tributos incidentes sobre o consumo configuraria a abolição da forma federativa de direito, sendo vedada expressamente pela Constituição Federal a deliberação de Proposta de Emenda Constitucional, por ser considerada uma característica essencial da cláusula pétrea.

---

<sup>199</sup> HAULY, Luiz Carlos. Principais linhas da proposta de reforma tributária. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>. Acessado em: 25 nov. 2018, p. 3-4.

<sup>200</sup> CAMPOS, Dejalma de. As cláusulas pétreas tributárias. **Revista dialética de direito tributário**. v. 9, São Paulo: Dialética, 1996, p. 29-30.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto no presente trabalho, é possível verificar que a competência tributária é uma aptidão essencial para que os entes federados possam cobrar seus tributos. Dessa forma, a Constituição Federal ao outorgar a competência tributária de cada ente, buscou garantir a autonomia fiscal dessas pessoas políticas, assegurando a forma federativa de governo.

A Constituição Federal de 1988 trouxe uma importante inovação, classificando os Municípios como entes federados, havendo dessa forma uma estrutura tríplice organizada pela União, Estados-membros e Municípios. Nesse sentido, o poder constituinte originário teve o condão de assegurar a autonomia política, administrativa e financeira também aos Municípios.

Isto posto, o princípio do pacto federativo tem essencial importância no ordenamento jurídico pátrio, garantindo a preservação da forma federativa de governo, e junto com ela a autonomia financeira dos entes políticos. A autonomia financeira dos entes da federação assegura as demais autonomias destes, como a autonomia administrativa e política. Desta maneira, a competência tributária outorgada pela Constituição Federal aos entes tem o condão de garantir a autonomia financeira das pessoas políticas, e conseqüentemente manter o Estado Federal.

O poder constituinte originário ao elaborar a Constituição Federal estabeleceu matérias que jamais podem ter seu conteúdo abolido pelo poder derivado reformador, dessa forma, é vedado ao poder reformador abolir a forma federativa de Estado, por constituir está uma cláusula pétreia. Assim, qualquer Proposta de Emenda Constitucional que tente abolir o Estado Federal deverá ser decretada como inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Entende o presente trabalho que as teorias que defendem a necessidade de reforma do sistema tributário nacional pela busca dos objetivos fundamentais do estado brasileiro não são suficientes para modificar o ordenamento jurídico tributário. Pois a necessidade de alcançar o desenvolvimento social pelo governo não poderia justificar a violação do pacto federativo.

No tocante as guerras fiscais, não há dúvidas que os conflitos entre os entes da federação acabam ferindo a forma federativa de direito. Contudo, há meios em nosso ordenamento jurídico aptos a solucionar os conflitos fiscais, como a Lei Complementar de nº 24/95 e a proposta de súmula vinculante de nº 69. O que falta é

dar eficácia aos instrumentos normativos existentes e criar outros meios que dificultem a prática de incentivos e benefícios fiscais de maneira imoderada pelos entes federados. Assim, não é necessária a criação do Imposto sobre Valor Agregado, tendo em vista que há outras formas de solução dos conflitos fiscais, que não seja a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo.

Desta forma, não pode o poder derivado reformador se valer de qualquer meio de reforma para alterar o nosso sistema, pois há limites constitucionais expressos que devem ser obedecidos.

É possível verificar o Texto normativo constitucional estabelece como cláusula pétrea a forma federativa de direito, sendo possível que o poder derivado reformador altere o texto normativo dessas cláusulas, sendo, contudo, vedado ao poder de reforma a modificação da essência do conteúdo normativo que justificou a criação destas cláusulas.

A criação do Imposto sobre Valor Agregado, que tem como objetivo extinguir o ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS, e em seu lugar criar um Imposto Único de Competência dos Estados-membros que deve ser regido por Lei Federal acaba limitando a autonomia dos entes cobrarem seus tributos.

Embora a Proposta de Emenda tenha como objetivo distribuir novas competências de impostos aos entes, como no caso do ITCMD e IPVA passarem a ser de competência dos Municípios, os entes terão suas competências originárias suprimidas, o que é expressamente vedado pela Constituição Federal, ao estabelecer que é vedada a deliberação de Propostas de Emendas que tentem abolir a forma federativa de Estado.

Assim, a criação de novos impostos e a redistribuição dos impostos existentes não justifica a extinção dos tributos incidentes sobre o consumo, de maneira que qualquer alteração na competência tributária que tenha o condão de retirar a competência da União, Estados-membros ou Municípios cobrarem seus tributos estaria violando as normas estabelecidas pelo poder constituinte originário.

Conclui-se, por fim que a Proposta de Emenda Constitucional de nº 293/04 é essencialmente inconstitucional, pois a criação do Imposto sobre Valor Agregado, que tem como objetivo extinguir os atuais tributos incidentes sobre o consumo e congrega-los em um imposto único de competência dos Estados-membros viola necessariamente o princípio do pacto federativo, de maneira que haveria uma

limitação a autonomia fiscal dos entes e conseqüentemente uma violação a forma federativa de Estado.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto; REZENDE, Fernando; VARSANO, Ricardo. **Reforma tributária no plano constitucional**: uma proposta para o debate. Brasília: IPEA, 1998.
- ALVERGA, Carlos Frederico. **O significado do pacto federativo**. Disponível em: <[https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=21382:o-significado-do-pacto-federativo&catid=45&Itemid=73](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21382:o-significado-do-pacto-federativo&catid=45&Itemid=73)>. Acessado em: 01 jun. 2018.
- AMARO, Luciano. As cláusulas pétreas e o direito tributário. V. 21, jun. *In Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ANGELIS, Ângelo de; ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico. **Caminhos da reforma tributária no Brasil**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/caminhos-da-reforma-tributaria-no-brasil-25072018>>. Acessado em: 16 nov. 2018.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARROS, Eliane Cruxên; LAGO, Gustavo Ponce de Leon Soriano. **A Força Normativa da Constituição e os Municípios após a Emenda 15, de 1996**: Prenúncio De Tensão Entre Legislativo e Judiciário?. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-ii-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-o-exercicio-da-politica/a-forca-normativa-da-constituicao-e-os-municipios-apos-a-emenda-15-de-1996-prenuncio-de-tensao-entre-legislativo-e-judiciario>>. Acessado em: 06 nov. 2018.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BERNARDES, Flávio Couto; ELÓI, Paulo Coutinho. **Afinal, o que são os tributos sobre o consumo?** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a1028301bbff33a4>>. Acessado em: 07 nov. 2018.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1998**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acessado em: 28 mai. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 9.288, de 16 de fevereiro de 2018**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9288.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9288.htm)>. Acessado em 12 nov. 2018.

BRASIL. **Lei 9.715, de 25 de dezembro de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9715.htm)>. Acessado em: 28 mai. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm)>. Acessado em: 25 nov. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acessado em: 25 nov. 2018.

STF. **Recurso Extraordinário n.267.599 AgR-ED/MG**. DJe 29 abr. 2010. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000164969&base=baseAcordaos>>. Acessado em: 07 nov. 2018.

BRITTO, Demes. O atual cenário da guerra fiscal do ICMS. *In Revista de estudos tributários*. v. 77, jan./fev. 2011. São Paulo: Síntese, 2011.

BRITTO, Demes. Guerra fiscal entre os estados. *In Visão jurídica*. V. 55. São Paulo: Escala, 2010.

CAMPOS, Dejalma de. As cláusulas pétreas tributárias. *Revista dialética de direito tributário*. v. 9, São Paulo: Dialética, 1996.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CASTRO, José Roberto. **Quais são os planos do relator da proposta**. Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/entrevista/2017/11/20/Quais-s%C3%A3o-os-planos-do-relator-da-reforma-tribut%C3%A1ria>>. Acessado em: 25 nov. 2018.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação e serviços**. ago./2017. São Paulo, ago./ 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CUNHA JUNIOR, Dirley. **Controle de Constitucionalidade Teoria e Prática**. 4ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2010.

CUNHA JUNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 9ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário aplicado**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 7ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

FRANÇA, Phillip Gil. **Objetivos fundamentais da república, escolhas públicas e políticas públicas**: caminhos de concretização dos benefícios sociais constitucionais. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=534488729ab74ff0>>. Acessado em: 28 nov. 2018.

GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. 1ª Ed. São Paulo: Dialética, 2000.

HAULY, Luiz Carlos. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>. Acessado em: 25 nov. 2018.

HAULY, Luiz Carlos. **Proposta de reforma tributária – notas explicativas**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17NotaExplicativa.pdf>>. Acessado em: 25 nov. 2018.

HAULY, Luiz Carlos. **Reforma tributária proposta**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17ResumodaReformaTributaria.pdf>>. Acessado em: 25 nov. 2018.

HAULY, Luiz Carlos. **Reforma tributária 2017**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/PalestraReforma200217LuizCarlosHaully5.pdf>>. Acessado em: 25 nov. 2018.

HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **Características das competências tributárias no ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10631/caracteristicas-das-competencias-tributarias-no-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acessado em: 15 out. 2018.

KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições sociais**. 1ª Ed. São Paulo: Quartier do Brasil, 2005.

LEMOS JORGE, Plínio Augusto. **Não-cumulatividade no ICMS**. Disponível em: <<http://livros01.livrosgratis.com.br/cp098898.pdf>>. Acessado em: 06 nov. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Tainara. **Imposto sobre valor agregado poderia elevar PIB em 10%, estima Appy**. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/4827766/imposto-sobre-valor-agregado-poderia-elevar-pib-em-10-estima-appy>>. Acessado em: 16 nov. 2018.

MANEIRA, Eduardo. **Ponto de partida para a reforma tributária**. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5280423/ponto-de-partida-para-reforma-tributaria>>. Acessado em: 28 nov. 2018.

MARKUS, Leandro. **COFINS – qual o fato gerador, como funciona e como recuperar os créditos**. Rede jornal contábil. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/cofins-qual-e-o-fato-gerador-como-funciona-e-como-recuperar-os-creditos/>>. Acessado em: 28 mai. 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – guerra fiscal – advocacia e STF (súmula vinculante e modulação de efeitos). *In Revista do advogado*. V. 118, dez./2012. São Paulo: AASP, dez./2012

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MORAES, Alexandre de. 31ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MORAES, Voltaire de Lima. **O pacto federativo como cláusula pétrea**. Disponível em: <<https://www.conamp.org.br/pt-Direito-Constitucional./biblioteca/artigos/item/458-o-pacto-federativo-como-clausula-petrea.html>>. Acessado em: 01 jun. 2018.

MOTTA, Anaís. **O que é o IVA, protagonista dos programas econômicos de cinco presidentes**. Disponível em: <<https://economia.ig.com.br/2018-09-17/o-que-e-o-iva.html>>. Acessado em: 16 nov. 2018.

MUZZI FILHO, Carlos Victor; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. A guerra fiscal do ICMS e os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência. *In Revista dialética de direito tributário*. V. 233, Fev. São Paulo: Dialética, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 1ª Ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2015.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. *In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2009.

RASADOR, Gilson. **A necessidade de repensar a reforma tributária**. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/5237217/necessidade-de-repensar-reforma-tributaria>>. Acessado em: 01 jun. 2018.

RODRIGUES, Bruno Poranga. Poder constituinte e a (I)mutabilidade das cláusulas pétreas. *In* **Cadernos de iniciação científica**. V. 12. Bahia: Faculdade Baiana de direito e gestão, 2015.

SAAVEDRA, Marcus Vinicius. **Direito tributário e seus conceitos gerais**. Disponível em: <<https://marcus-saavedra.jusbrasil.com.br/artigos/111686320/direito-tributario-e-seus-conceitos-gerais>>. Acessado em: 01 jun. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SENADO. Pacto federativo. *In* **Senado Notícias**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/pacto-federativo>>. Acessado em: 01 jun. 2018.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de direito constitucional**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, André Carlos. **Estado Federal e poder Municipal**. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/prisma/article/viewFile/759/847>>. Acessado em 06 nov. 2018.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Guerra fiscal no ICMS – benefícios fiscais. *In* (Coord) SOUZA, Priscila de. **VII congresso nacional de estudos tributários**. São Paulo: IBET, 2010.

STF. **ADI n. 2.024-MC**. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJe de 01.12.00. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14728817/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2024-df>>. Acessado em: 16 nov. 2018.

STF. **MS n. 24875/DF**. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJe de 06.10.2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86203>>. Acessado em: 15 nov. 2018.

STF. **RE n. 267599 AgR-ED**. Rel. Min. Ellen Gracie. Segunda Turma. DJe de 06 abril de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9086938/embdecl-no-agreg-no-recurso-extraordinario-re-267599-mg>>. Acessado em: 15 nov. 2018.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

VIAL, René; CARDOSO, Igor Henrique. **A possibilidade de alteração das cláusulas pétreas**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/65755/a-possibilidade-de-alteracao-das-clausulas-petreas>>. Acessado em: 16 nov. 2018.

WANDERLEI, Nélio Lacerda; FERNANDES, André Eduardo da Silva. **A questão da guerra fiscal**: uma breve resenha. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf>>. Acessado em: 26 nov. 2018.