

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

Júlia dos Santos de Oliveira Lima

**REFORMA TRIBUTÁRIA: O atual sistema constitucional tributário e a
PEC n.º 45/2019**

Taubaté
2021

Júlia dos Santos de Oliveira Lima

**REFORMA TRIBUTÁRIA: O atual sistema constitucional tributário e a
PEC n.º 45/2019**

Trabalho de Graduação apresentado como exigência
parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Jurídicas pela Universidade de Taubaté.
Orientador: Prof. Me. Ricardo Mrad.

Taubaté

2021

Grupo Especial de Tratamento da Informação - GETI
Sistema Integrado de Bibliotecas - SIBi Universidade de
Taubaté - UNITAU

L732r Lima, Júlia dos Santos de Oliveira
Reforma tributária : o atual sistema constitucional tributário e a PECnº
45/2019 / Júlia dos Santos de Oliveira Lima. -- 2021.
65f. : il.

Monografia (graduação) - Universidade de Taubaté, Departamento de
Ciências Jurídicas, 2021.
Orientação: Prof. Me. Ricardo Mrad, Departamento de Ciências Jurídicas.

1. Atual sistema constitucional tributário. 2. PEC nº 45/2019.
3. Descentralização fiscal. 4. Reforma tributária I. Universidade de Taubaté.
Departamento de Ciências Jurídicas. Curso de Direito.
II. Título.

CDU - 34:336.22

Ficha catalográfica elaborada pela Bibliotecária Regina Márcia Cuba – CRB 8º/7416

JÚLIA DOS SANTOS DE OLIVEIRA LIMA

**REFORMA TRIBUTÁRIA: O ATUAL SISTEMA CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO E A PEC N.º 45/2019**

Trabalho de Graduação apresentado como exigência parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas pela Universidade de Taubaté.
Orientador: Prof. Me. Ricardo Mrad.

Trabalho de Graduação defendido e aprovado em ____/____/____ pela comissão julgadora:

Prof. Me. Ricardo Mrad, Universidade de Taubaté.

Prof.

, Universidade de Taubaté.

Dedico este trabalho à minha família que sempre esteve ao meu lado concedendo forças;
Dedico aos mestres que enobreceram este trabalho fornecendo uma orientação de excelência;
Dedico aos amigos que me acompanharam.

AGRADECIMENTOS

Agradecimentos primeiramente a Deus que em todos os instantes foi o maior mestre em minha caminhada.

Gratidão aos meus pais, Álvaro e Patrícia, e à minha irmã, Nicole. Obrigada pelo amor, apoio e incentivo que serviram de alicerce para as minhas realizações. Ainda, faz-se necessário frisar que o amor e a certeza da minha capacidade e competência depositados pelos meus pais foram peças fundamentais durante toda a minha vida e, principalmente, nesta fase do processo universitário.

Obrigada aos meus amigos, especialmente, Danielle Fernandes Alves e Lucas Rezende de Mello, que permaneceram presentes em todos os momentos e, em dias difíceis, me apoiaram com uma palavra de incentivo.

Agradecimentos ao meu orientador, Prof. Me. Ricardo Mrad, pela dedicação e pelas valiosas contribuições fornecidas durante todo o desenvolvimento deste trabalho.

Obrigada aos educadores que ao longo desses cinco anos contribuíram enormemente para meu enriquecimento mental e crescimento pessoal.

Por fim, gratidão à Universidade de Taubaté e aos funcionários que sempre me trataram com extrema cortesia, contribuindo direta e indiretamente para a conclusão dessa etapa de vida vivenciada.

“Por isso não tema, pois estou com você; não tenha medo, pois sou o seu Deus. Eu o fortalecerei e o ajudarei; Eu o segurarei com a minha mão direita vitoriosa” (ISAÍAS, 41:10).

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição de competências tributárias 1891	19
Tabela 2 – Distribuição de competências tributárias 1934	20
Tabela 3 - Distribuição de competências tributárias 1946	23
Tabela 4 - Distribuição de competências tributárias 1965	24
Tabela 5 – Distribuição de alíquotas do PIS e da Confins 2021	48

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 - Carga tributária bruta por esfera de governo e espécie tributária 2018/2019 ... 59

RESUMO

O atual Sistema Constitucional Tributário, sob a estrutura federativa brasileira, é um conjunto de normas jurídicas que regulam a tributação estatal. Essa tributação é baseada na descentralização fiscal. Sua finalidade é a atribuição de autonomia política-financeira aos entes federativos, e, em especial, entre os Estados e Municípios. Entretanto, há muito tempo muitos economistas e tributaristas almejam pela reforma tributária. Nesse contexto, tramita atualmente no Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição n.º 45/2019, com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, unificando cinco tributos já existentes, cujo objetivo dos mesmos é o de simplificar radicalmente o atual sistema tributário brasileiro. Isso sem causar redução da autonomia dos Estados e Municípios. Ocorre que, como será discutido no presente trabalho, a aludida reforma infringe normas constitucionais, como, por exemplo, a cláusula pétrea do artigo 60, §4º, I da Constituição Federal, quando age por desprestigiar o Estado Federal centralizando o poder de tributação em um único ente federativo, a União, entre outras questões de suma relevância.

Palavras-chave: Atual Sistema Constitucional Tributário. PEC n.º 45/2019. Descentralização fiscal. Reforma Tributária.

ABSTRACT

The current Constitutional Tax System, under the Brazilian federative structure, is a set of legal rules that regulate the state taxation. This taxation is based on fiscal decentralization in order to give political and financial autonomy to all the federative entities, mainly to the States and Municipalities. However, for a long time now, many economists and tax analysts have been longing for tax reform. In this context, the Proposal for Constitution Amendment n.º 45/2019 is currently in Congress, with the creation of the Tax on Goods and Services - IBS, unifying five existing taxes, whose goal is to radically simplify the current Brazilian tax system, without reducing the autonomy of states and municipalities. However, as will be discussed in this paper, the aforementioned reform violates constitutional norms, including the stony clause of Article 60, § 4º, I of the Federal Constitution, by disrespecting the Federal State centralizing the power of taxation in a single federative entity, the Union, among other issues of paramount importance.

Keywords: Current Constitutional Tax System. PCA n.º 45/2019. Fiscal decentralization. Tributary Reform.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	14
2.1 Tributos do Brasil Colonial (1500 – 1822)	14
2.2 Tributos do Brasil Imperial (1822 – 1889)	17
2.3 Tributos do Brasil Republicano (1889 – 1988)	18
2.3.1 <i>Constituição de 1891</i>	19
2.3.2 <i>Constituição de 1934</i>	20
2.3.3 <i>Constituição de 1937</i>	22
2.3.4 <i>Constituição de 1946</i>	22
2.3.4.1 <i>Reforma Tributária de 1965</i>	23
2.3.5 <i>Constituição de 1967</i>	26
3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO NACIONAL ATUAL	28
3.1 Princípio Republicano e a Tributação	28
3.2 Princípio Federativo e a Tributação	30
3.3 Autonomia Municipal e a Tributação	32
3.4 Competência Tributária	34
3.4.1 <i>Características da competência tributária</i>	35
3.4.2 <i>Limitações ao poder de tributar</i>	36
3.4.3 <i>Repartição e classificação da competência tributária</i>	37
3.4.4 <i>Bitributação e Bis in idem</i>	40
4 PROPOSITURA DE EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 45/2019	42
4.1 A Proposta	42
4.2 Tributos Integrantes	42
4.2.1 <i>Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)</i>	42
4.2.2 <i>Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)</i>	46
4.2.3 <i>Imposto sobre operações relativas à Circulação de mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)</i>	48
4.2.4 <i>Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS)</i>	53
4.3 Análise da Proposta de Emenda à Constituição N.º 45/2019	54
4.4 A (In)Viabilidade Da Unificação De Tributos Pela Ordem Constitucional Vigente	57
5 CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

O atual Sistema Constitucional Tributário é um conjunto de normas jurídicas que regulam a tributação estatal. Como o sistema adotado pelo Brasil é o do Estado Federal, notória será a sua busca pela descentralização fiscal. Nesse sentido, por mais que o objetivo seja positivo, antes mesmo da conclusão deste nobre objetivo, coexiste uma disputa entre os entes constituintes sobre o gasto público. Frente a este cenário muitos economistas e tributaristas almejam o “marco histórico” da reforma tributária.

Em 03 de abril de 2019, foi apresentada a Proposição de Emenda à Constituição n.º 45, no intuito de alterar o Sistema Tributário Nacional atual por intermédio da criação de um tributo (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS). Esse imposto unificaria cinco tributos já existentes, simplificando radicalmente o atual sistema tributário brasileiro sem reduzir a autonomia dos Estados e Municípios. Com isso, objetiva-se discutir o cenário onde a aludida reforma ataca norma constitucional importante, leia-se, a cláusula pétrea (prevista no artigo 60, §4º, I da Constituição Federal) ao guiar o sistema tributário a uma centralização do poder de tributação em um único ente federativo.

Por este caminho, o objetivo aqui será elaborar um estudo doutrinário no que versa sobre o atual Sistema Constitucional Tributário Nacional abordando todos os pontos relevantes à tributação, passando, exclusivamente pela análise da Proposição de Emenda à Constituição n.º 45/2019 (PEC n.º 45/2019) como sendo uma opção de reforma tributária.

A metodologia utilizada para o estudo foi desenvolvida por intermédio de pesquisas em doutrinas específicas do Direito Constitucional, Direito Tributário, artigos científicos, jurisprudências e dados obtidos em órgãos competentes da área fiscal.

A pretensão deste trabalho encontra resguardo no esclarecimento da operação atual do Sistema Constitucional Tributário. Neste caminho, será feita a análise de possíveis problemáticas do cenário de uma reforma tributária aplicada em nível nacional, incluso suas consequências.

Desta feita, cumpre salientar que, considerando a profundidade das revogações e alterações sugeridas pela PEC n.º 45/2019, a estrutura federativa brasileira considerada cláusula pétrea pela Constituição Federal poderá ser violada.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

2.1 Tributos do Brasil Colonial (1500 – 1822)

No período histórico do Brasil Colonial o sistema tributário era basicamente inexistente. O respaldo tributário legal era encontrado em “normas” esparsas criadas para favorecer a Corte portuguesa em geral. Tal afirmação é confirmada pelos doutrinadores José Fernando Amed e Plinio José L. C. Negreiros, que ensinam que, em 1501, em uma expedição exploradora foi encontrado a primeira matéria-prima da colônia: o pau-brasil. Como o pau-brasil se tratava de uma matéria-prima superior a qualquer outra utilizada pelos portugueses e, somado ao fato de que os portugueses não possuíam dinheiro suficiente para investimentos em exploração da madeira, elaborou-se um acordo de concessão de exploração da matéria prima, visando progresso financeiro.

Neste cenário, outros países desenvolveriam a tarefa de explorar arcando com a quota de um quinto da exploração, também conhecido como vintena. A vintena se tratava de uma determinação legal já existente na legislação portuguesa e de prática conhecida. O referido tributo foi o imposto pioneiro a ser cobrado no Brasil, sendo taxado a 20% (quinta parte) sobre o pau-brasil extraído pelos concessionários exploradores, por intermédio de pagamento em espécie e diretamente ao real erário (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 24).

De acordo com os doutrinadores, nessa época, além das cobranças tributárias que recaiam sobre a extração do pau-brasil, o poder da Igreja também efetuava cobrança de impostos que beneficiava a ela (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 24).

Ainda, entre os anos de 1530 e 1580, os portugueses temiam a desapropriação das terras portuguesas e decidiram iniciar efetivamente a colonização do Brasil. Todavia era necessário tornar as terras brasileiras habitáveis, coexistindo um custo altamente elevado para tanto. Por este viés, de acordo com Amed e Negreiros (2000) a atividade que se consagrou como rendosa na época foi o ramo do açúcar não-refinado, visto que obteve sucesso frente a efetiva criação de riqueza advinda deste, ora destinada à Metrópole (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 25).

É conveniente pontuar que nesse período foram instituídas as Capitânicas Hereditárias. Nelas os capitães eram encarregados do dever de organizar o povoamento e a colonização do

território das capitanias. Este foi um ato da Coroa portuguesa que resultou em um aumento sobre a posse das terras (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 25).

Ainda, com a implantação das Capitanias Hereditárias, conforme descreve Amed e Negreiros (2000), novos tributos foram inseridos no Brasil. Alguns deles relacionados a Corte portuguesa, como, por exemplo, o monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e de drogas, direitos das alfandegas reais, relativa a mercadorias importadas e exportadas ou naufragadas que acabavam na costa. Em geral eram taxados a 10% do valor, à exceção do dos metais e pedras preciosas tributados em um quinto, bem como ao pescado e produtos da terra que se tributava em uma dízima (produtos colhidos ou fabricados) cada. (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 45).

Os ilustríssimos mestres supracitados neste trabalho afirmam ainda que, nessa época, a circulação monetária possuía aporte muito pequeno, sendo comum diferentes métodos de pagamento de tributos com trocas, tendo em vista que a ausência de crédito no pagamento de tributos existiu por grande parte da história do Brasil colonial (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 45).

Nesta senda, é mister citar os direitos fiscais inerentes aos donatários nesse período. A título de exemplo, tem-se alguns direitos fiscais importantes como a doação aos donatários efetiva de cerca de 20% das terras da capitania, 50% do valor do pau-brasil e do pescado, a redizima das rendas e direitos pertencentes à Coroa, uma contribuição de 500 réis anuais nos tabelionatos das vilas e povoados criados nas capitanias, exercício da jurisdição civil e comercial dentro de determinados limites (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 46).

Não bastassem as altas taxas para a época, era nítida a despreocupação da coroa com os colonizadores no que se refere a organização e arrecadação de impostos, na medida que inexistia sistematização do sistema tributário. Neste prisma, sequer era possível quantificar exatamente as arrecadações, quiçá como seria investido todo o rendimento. É dessa origem histórica que teve início a implantação e aplicabilidade tributária no Brasil, leia-se, com muitos vícios e defeitos (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 46).

De acordo com os referidos doutrinadores, é praticamente unânime o posicionamento no sentido de que, desde os primórdios da prática tributária, o Brasil vivencia cenários com sonegação fiscal. Nesse sentido, dissertam:

Mais do que a sonegação do contribuinte, ocorria a constante corrupção por parte do funcionário régio responsável pela arrecadação. Ou seja, a maneira como se elegeram

os tributos a serem cobrados e a forma como isto seria feito, e por quem, levaram à institucionalização das fraudes fiscais. Mais do que a má vontade dos contribuintes, a estrutura fiscal e suas decorrências engendraram as condições para que o arrecadado fosse sempre inferior ao que minimamente projetavam as autoridades fiscais lusas (Amed e Negreiros, 2000, 47).

Na sequência, o período entre os anos de 1700 e 1808 foi marcado pela maior opressão colonial que o território brasileiro já vivenciou até então. Portugal tornou-se uma nação dependente dos ingleses por intermédio do Tratado de Methuen de 1703, que transformou essa nação na principal compradora de tecidos dos ingleses e estes dos vinhos portugueses. Todavia esse tratado desfavoreceu Portugal, visto que eram adquiridos muitos mais tecidos pelos portugueses em relação aos vinhos que os ingleses compravam. Em soma, a manufatura era inferior quando comparada, sem qualquer possibilidade de concorrência (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 157).

Nesse diapasão, a opressão fiscal só aumentou. Restou à Portugal buscar sobrevivência econômica respaldada totalmente na colônia brasileira, implantando impostos com constantes alterações conforme ocorriam as arrecadações. Em adição, em 1750, houve a falta de metais preciosos, ocasionando uma maior opressão (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 158).

Em sua tese, Alvaro Luiz Coelho destaca duas espécies de tributos da época, são eles: o “quinto” sobre o ouro e a “derrama”. O quinto sobre o ouro se travava da quinta parte de todo ouro retirado das terras brasileiras enviados diretamente para Portugal, sua cobrança durou até o “período da mineração” (COELHO, 2016). O quinto sobre a “derrama” foi criado a partir de uma redução da produção mineral. Nesse caso, se o fisco português vislumbrasse oportuno, poderia cobrar por impostos atrasados, o fazendo por intermédio de violência muitas vezes (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 158).

Um dos marcos na história colonial nacional se deu entre os anos de 1808 e 1822, quando o Brasil recebeu a família real portuguesa. Nesse período novos impostos foram implantados para de fato sustentar os gastos da elite lusitana. Em adição e na mesma época houve um outro marco importante onde se deu a transição do Brasil-Colônia para o Brasil independente (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 159).

Adiante, no fim do período do Brasil Colonial, a arrecadação fiscal foi marcada por uma violenta opressão fiscal que atingia não somente os colonizados, mas também os colonos. Fato que tornou robusta a ideia de emancipação político-administrativa. Nessa senda, inúmeras

foram as revoluções que ocorreram ao longo desse período idealizando uma sociedade mais igualitária, guiada para eliminar o colonialismo (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 160).

2.2 Tributos do Brasil Imperial (1822 – 1889)

A partir do momento em que o Brasil deixou de ser colônia e tornou-se império, iniciou-se a busca pela emancipação política. No entanto, como a organização do país para avançar nesse sentido era inadequada tendo em vista que outros países já estavam vivendo uma revolução industrial, outros critérios para construção de riqueza tiveram que ser implantados, sofrendo o país intensa transformação neste período (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 177).

Conforme Moraes (1969, p. 43, apud AMED; NEGREIROS, 2000, p. 180), a fundamentação para criação e quantificação de novos tributos era baseada na mensuração das urgências momentâneas da Corte. Jamais raciocinou-se sobre a criação efetiva de um sistema tributário. Portanto, as necessidades urgentes imediatas da Coroa portuguesa positivavam a criação de novos tributos.

Em sua tese, conforme elucidado por Raquel Carvalho Pereira, os momentos iniciais desse período em que foi proclamada a independência do Brasil, foram gravados por uma grave crise econômica, visto que na Constituição Política do Império do Brasil de 1824, a primeira constituição brasileira, não existiam muitas normas referentes a discriminação de rendas tributárias (PEREIRA, 2019).

Adiante, já período conhecido como regencial, entre os anos de 1831 e 1840, foi quando ocorreu a efetiva sistematização dos impostos no Brasil. Foi nesse ponto histórico que, por meio do Ato Adicional de 1834, houve a discriminação de rendas tributárias estabelecidas em leis esparsas de 1832 e 1833. Este Ato, é considerado por muitos doutrinadores, conforme elucidado Moraes (1969, p. 51, apud AMED; NEGREIROS, 2000, p. 198), como o primeiro esboço ou ensaio de discriminação de rendas tributárias no Brasil.

Nesse sentido, Ubaldo Cesar Balthazar, pontua o estabelecimento, pela primeira vez, uma divisão das Rendas Públicas em, Receita Geral e Receita Provincial, com o objetivo de uma descentralização fiscal (BALTHAZAR, 2005, p. 85). A partir disso, a descentralização do

sistema tributário começou a tomar forma, o que possibilitou que as Províncias passassem a ter certa autonomia quanto aos seus impostos e suas receitas (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 202).

Adiante, ainda no período da Regência, além das mudanças mencionadas, presenciou-se a abolição de vários impostos, bem como novas isenções tributárias e, em soma, uma nova divisão dos tributos em Receitas Gerais, Provinciais e Municipais, descentralizando ainda mais o sistema tributário. Isso, no entendimento de alguns estudiosos, foi considerada como sendo a primeira Reforma Tributária do país (BALTHAZAR, 2005, p.87-92).

Seguindo com a contextualização histórica, o período entre os anos de 1840 e 1889, teve início o II Império comandado por D. Pedro II. Durante esse período houve uma nova reforma, na qual foram instituídos novos tributos, bem como efetuada a majoração de alíquotas já existentes (BALTHAZAR, 2005, p. 92).

Por fim, em 1889, o Decreto de 15 de novembro encerrou o período Imperial, efetivando a Proclamação da República, cenário onde ocorreu a libertação dos escravos e a implantação do regime republicano (BALTHAZAR, 2005, p. 92).

2.3 Tributos do Brasil Republicano (1889 - 1988)

Consoante ao entendimento de Balthazar (2005), a principal consequência imediata da Proclamação da República foi a abolição da escravatura. Ainda, conforme o ilustre doutrinador, ocorreu o surgimento de uma classe média urbana em conjunto com o rompimento das relações entre Igreja e Estado, o que resultou em alívio para as finanças do erário (BALTHAZAR, 2005, p. 96).

Importante ressaltar que o referido decreto, estabeleceu o princípio federativo, o qual dispunha que as Províncias passariam a ser denominadas “Estados federativos”, partícipes dos “Estados Unidos do Brasil” (BALTHAZAR, 2005, p. 96).

Nesse contexto, fez-se necessário instituir uma nova constituição para descrever as novas formas de governo e concretizar o novo sistema tributário. Durante todo o período republicano houve muitas alterações nas legislações com o objetivo de adequá-las a evolução da sociedade até chegar ao modelo de organização que se conhece atualmente (BALTHAZAR, 2005, p. 96).

2.3.1 Constituição de 1891

Em 24 de fevereiro de 1891 foi promulgada a “Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil”. Essa nova carta constitucional foi redigida por Rui Barbosa e é nela que nela fora inserido, pela primeira vez na história do país, o princípio federalista com autonomia política, administrativa e financeira dos Estados-membros (BALTHAZAR, 2005, p. 105).

No que diz respeito a área tributária, disserta Balthazar (2005):

A Carta firmou a competência da União e dos Estados, por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias. Contudo, se, por um lado muitos impostos foram aproveitados do Império, por outro, dois problemas sérios foram criados, sem que os constituintes, à época, percebessem suas repercussões futuras: a superposição de tributos, provocando uma concorrência tributária entre União e Estados, e o alijamento dos Municípios da discriminação de rendas tributárias. Os tributos destes ficavam a critério do Estado (BALTHAZAR, 2005, p. 106).

Conforme se abstrai do artigo 12 da referida Constituição, ficou reservada à União e aos Estados uma espécie de competência residual ao permitir a criação de outras fontes de renda além daquelas discriminadas nos artigos 7º e 9º (BALTHAZAR, 2005, p. 105).

Por esse contexto é indispensável mencionar que o artigo 72, §30 já dispunha sobre não ser permitido que um imposto fosse cobrado, senão em virtude de lei, consagrando, assim, o princípio da legalidade tributária (BALTHAZAR, 2005, p. 105).

Portanto, conforme talhado nos artigos 7º e 9º, dispunha a referida Constituição sobre as competências exclusivas apenas da União e dos Estados, como transcrito abaixo no Quadro 1, pelos doutrinadores:

Tabela 1 – Distribuição de competências tributárias em 1891

Tributos de competência federal	Tributos de competência estadual
Imposto sobre Importação	Imposto sobre Exportação
Imposto sobre Entrada, Saída e Estadia de Navios	Imposto sobre Imóveis Rurais e Urbanos
Taxas de selo	Imposto sobre Transmissão de Propriedade
Taxas dos correios e telégrafos federais	Imposto sobre Indústria e Profissões

	Taxas de selos emanados por governos estaduais
	Taxas dos correios e telégrafos estaduais

Fonte: Zavarizi (2006, n.p., apud PEREIRA, 2019, p. 17) e Constituição Republicana de 1891, adaptado pela autora.

Verifica-se, portanto, consoante demonstrado no Quadro 1, que a Constituição de 1891 limitava-se basicamente a tributar o comércio exterior, a propriedade, a produção e algumas transações internas.

2.3.2 Constituição de 1934

Frente ao contexto histórico internacional vivenciado na época, leia-se, quando a Primeira Guerra Mundial, segundo Balthazar (2005), ocasionava crises-econômicas no Brasil, porquanto no início do século XX, produtos como o café, borracha e o cacau atingiram significativos níveis de exportação. Instaurou-se crescentes crises de café pelo subconsumo do mercado e pela notória quebra da bolsa de valores de Nova Iorque em 1929 (BALTHAZAR, 2005, p. 114).

Diante disso, nasceram disputas de poder entre os Estados, o que obrigou o Governo central a convocar uma Assembleia Nacional constituinte. Assim, em 16 de julho foi promulgada a Constituição de 1934 (BALTHAZAR, 2005, p. 114).

Conforme explica Balthazar (2005) essa Constituição:

inovou na legislação tributária e aperfeiçoou a discriminação de tributos por competências, ampliando o rol dos tributos da União e contemplou os Estados com o imposto de vendas e consignações. Os Municípios, finalmente, foram dotados de autonomia política, administrativa e financeira, tendo recebido uma competência tributária própria, com impostos privativos definidos (BALTHAZAR, 2005, p. 115).

Tabela 2 – Distribuição de competências tributárias em 1934

Tributos de competência Federal	Tributos de competência Estadual	Tributos de competência Municipal
--	---	--

Imposto sobre Importação	Imposto de propriedade territorial, exceto a urbana	Imposto de licenças
Imposto de Consumo	Imposto de transmissão de propriedade causa mortis	Impostos predial e territorial urbanos
Imposto de Renda	Imposto de transmissão de propriedade imobiliária <i>inter vivos</i>	Imposto sobre diversões
Imposto de transferência de fundos para o exterior	Imposto de consumo de combustíveis	Imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais
Imposto do selo federal	Imposto de vendas e consignações	Taxas
Impostos nos Territórios	Imposto de exportação	
Impostos residuais	Imposto de indústrias e profissões	
Taxas	Imposto do selo estadual	
	Impostos residuais	
	Taxas	

Fonte: Coelho (2016, p. 37) e Constituição Republicana de 1934, adaptado pela autora.

Da leitura do Quadro 2, observa-se que a evolução do sistema tributário na Constituição de 1934 foi essencial, pois, segundo Varsano (1996, n.p., apud PERERIRA, 2019, p. 18), ampliou a autonomia fiscal dos Estados e Municípios. Nessa ampliação fora transcrito a competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações, bem como a concessão de alguns tributos privativos. Nota-se, portanto, a importância acerca da repartição dos impostos em diferentes esferas do governo.

Ainda no contexto de abrangência da carta constitucional da época, de acordo com Pereira (2019), tal Constituição manteve a competência dos Estados para criar outros impostos. Em todo caso, à União deveria ser entregue 30% da receita arrecadada desses tributos e, 20% aos Municípios de onde originassem as arrecadações. Em soma, os impostos de indústrias e profissões, que eram de competência estadual, teriam as receitas repartidas com os Municípios. Fora atribuído também, a competência tributária comum, ora constituída pelas taxas e contribuições de melhoria (PEREIRA, 2019).

2.3.3 *Constituição de 1937*

No que se refere a Constituição de 1937, importante observar que foi promulgada em decorrência do Golpe do Estado Novo. Para Balthazar (2005) na seara tributária não houveram muitas alterações quando comparado com a Constituição de 1934. A título de curiosidade, somente foi baseada na Constituição polonesa de 1935 (BALTHAZAR, 2005, p. 116).

2.3.4 *Constituição de 1946*

A Constituição de 1946, foi promulgada em 18 de setembro durante o governo de Eurico Gaspar Dutra e trouxe algumas mudanças no que tange à área tributária, com relação ao período anterior (BALTHAZAR, 2005, p. 126).

Essa Constituição criou novas competências tributárias para os Municípios com o objetivo de solucionar problemas relacionados as finanças locais. Competências essas previstas no artigo 29, como por exemplo a de instituir o imposto predial e territorial urbano, o imposto de licença, o imposto de indústrias e profissões (antes de competência privativa dos Estados), o imposto sobre diversões públicas e o imposto sobre atos de sua economia. Além dessas estipulações, ainda, no artigo 30, inciso I e II, tornou possível o Estado instituir taxas e contribuição de melhoria (BALTHAZAR, 2005, p.127).

Quando posto em comparação com a Constituição de 1934/1937, a novidade da Contribuição de Melhoria versa em sua implantação. Sendo inviável sua criação em função de mera obra pública, dependendo especificamente da valorização do imóvel particular. Esse tributo era de competência comum a todos os entes federativos (BALTHAZAR, 2005, p. 114).

Ainda, nos termos do artigo 19 da Carta Magna, além dos impostos que já haviam sido instituídos nas constituições anteriores, fora acrescentado também como competência dos Estados a incorporação ao capital das sociedades quando se tratar de vendas e consignações sobre exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro. Por fim, se tratando de atos regulados por lei estadual, os serviços de justiça e negócios de sua economia poderiam instituir taxas e a contribuição de melhoria (BALTHAZAR, 2005, p.127).

De forma sucinta, Coelho (2016) apresenta as alterações no âmbito da União:

o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes aumentou sua base de incidência abrangendo os minerais do País e a energia elétrica (art. 15, inciso III). O imposto de exportação, que permaneceu na órbita dos estados, teve sua alíquota máxima limitada a 5% (cinco por cento) ad valorem (art. 19, inciso II), o que contribuiu para deslocar ainda mais o foco dos tributos sobre o comércio exterior para as bases internas (COELHO, 2016, p. 41).

Tabela 3 – Distribuição de competências tributárias em 1946

Tributos de competência Federal	Tributos de competência Estadual	Tributos de competência Municipal
Imposto sobre Importação	Imposto de propriedade territorial, exceto a urbana	Impostos predial e territorial urbanos
Imposto de Consumo	Imposto de transmissão de propriedade causa mortis	Impostos de licença
Imposto Único	Imposto de transmissão de propriedade <i>inter vivos</i>	Impostos de indústrias e profissões
Imposto de Renda	Imposto de vendas e consignações	Imposto sobre diversões públicas
Imposto do selo	Imposto de exportação	Imposto do selo municipal
Impostos Extraordinários	Imposto de vendas e consignações	Contribuição de melhorias
Impostos nos Territórios	Imposto residuais	Taxas
Impostos residuais	Imposto de indústrias e profissões	
Contribuição de melhorias	Contribuição de melhorias	
Taxas	Taxas	

Fonte: Coelho (2016, p. 42) e Constituição Republicana de 1946, adaptado pela autora.

2.2.4.1 Reforma Tributária de 1965

Após o golpe de Estado ocorrido em 1964, transcreve Balthazar (2005) que os governantes brasileiros demonstraram maior preocupação econômica com o sistema tributário,

face aos tributos basicamente escriturais que apresentavam muitas lacunas, o que suplicava por uma reforma tributária. Até porque, além dos problemas que certos tributos traziam ao desenvolvimento da economia nacional, a sociedade brasileira passava por profundas transformações no que tange a consolidação da classe média, prestadora de serviços e acontecimentos políticos e econômicos.

Segundo Moraes (1996, p. 91, apud AMED; NEGREIROS, 2000, p. 283), para que se concretizasse efetivamente a reforma tributária, passou-se por três etapas.

A primeira etapa fora baseada em medidas emergenciais com o foco de cobrir o déficit da União com a capitalização de recursos adicionais não inflacionários. Tal ato foi fundamentado através da Lei n.º 4.357/64. Já a segunda na etapa encontrou respaldo em facilitar e aperfeiçoar a arrecadação fiscal, principalmente no que se refere aos impostos federais. Por fim, a terceira etapa se deu com a reforma propriamente dita, a qual originou uma Comissão Especial incumbida de elaborar o anteprojeto de Emenda Constitucional n.º 18 como sendo o projeto de Reforma Constitucional. Projeto este submetido ao Ministério da Fazenda, locupletando aprovação em novembro de 1965 (BALTHAZAR, 2005, p. 129).

Quadro 4 – Distribuição de competências tributárias em 1965

Tributos de competência Federal	Tributos de competência Estadual	Tributos de competência Municipal
Impostos sobre o comércio exterior (exportação e importação)	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias	Imposto sobre Serviços
Imposto de Renda	Taxas	Taxas
Imposto sobre Produtos Industrializados	Contribuição de melhorias	Contribuição de melhorias
Imposto sobre Operações Financeiras		

Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações		
Imposto sobre Combustíveis e Lubrificantes		
Imposto sobre Energia Elétrica		
Imposto sobre Minerais		
Imposto Extraordinário de Guerra		
Taxas		
Contribuição de melhorias		

Fonte: Coelho (2016, p. 20) e Constituição Republicana de 1965, adaptado pela autora.

Balthazar (2005), ressalta que a reforma trouxe uma sensível redução das autonomias locais, demonstrando em seu texto uma visível preocupação com as desigualdades econômicas no país (BALTHAZAR, 2005, p. 130).

Além disso, com a finalidade de sistematizar as normas fiscais e tributárias, o Ministério da Fazenda, em 1953, solicitou que o professor paulista Rubens Gomes de Souza, redigisse um anteprojeto de Código Tributário. O anteprojeto compunha 203 artigos que foram divididos em seis livros (BALTHAZAR, 2005, p. 131).

De acordo com Baleeiro (p. 22, apud BALTHAZAR, 2005, p. 153), apesar das novidades trazidas pelo novo projeto, bem como pela clareza em expressar o que estava implícito na Constituição até então, o mesmo fora deixado de lado temporariamente frente a ocorrência do golpe de Estado em 1964. Superada esta etapa, aprovou-se a Emenda Constitucional n.º 18 e, somente após esse período, o referido projeto foi aprovado pelo Poder Legislativo. Todavia, a denominação de “Código Tributário Nacional” só lhe foi atribuída em março de 1967.

2.3.5 *Constituição de 1967*

Promulgada a Constituição de 1967, efetivou-se a implantação de um novo Sistema Tributário estabelecido pela Emenda Constitucional n.º 18/65 com capítulo específico.

O artigo 18 da referida Constituição, previa que o Sistema Tributário era composto por impostos, taxas e contribuições de melhoria, na qual eram regidos em leis complementares e resoluções do Senado, observando os limites de cada competência. (BALTHAZAR, 2005, p. 130).

Ressalta Coelho (2016) que essa Carta tinha caráter centralizador e autoritário devido ao governo militar da época, prova disso está refletida na discriminação de rendas tributárias promovidas pelo novo texto, conforme ensina o referido doutrinador:

À União competia instituir dez impostos, além das taxas e da Contribuição de melhoria, enquanto aos Estados membros e aos Municípios competiam apenas dois impostos para cada um, afora as taxas e contribuição de melhoria, igualmente (COELHO, 2016, p. 41).

Ainda, segundo Coelho (2016), da necessidade de a União instituir um imposto, era mister elaborar uma Lei complementar fundamentada no “relevante interesse social ou econômico nacional” (conceituação que também ficava a cargo da União) e pronto, instituía-se um novo tributo.

O resultado do parágrafo supra foi a limitação da competência dos Estados e Municípios e, conseqüentemente, um crescente endividamento. Assim, mudanças relativas a incidência e as alíquotas do ICM (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias), foram criadas no intuito de integrar os Estados e Municípios na arrecadação dos impostos de competência federal. (COELHO, 2016, p. 41).

Dessarte, com o passar dos anos, o sistema tributário foi adquirindo notoriedade nas Constituições brasileiras. Conquistando notável importância, se não, veja-se: Na Carta de 1824 só se encontrava respaldo legal em um único artigo, fato que progrediu com o advento da Carta de 1891, a qual dispôs de maneira nítida os impostos taxados pela União e pelos Estados. Ainda, sem frear a evolução, a Carta de 1934 forneceu a mesma atribuição de competência também para os Municípios. O que perpetuou para as Cartas de 1937 e 1946 que seguiram ampliando

e delimitando esse rol, até que, em 1967, a Carta Magna da época implantou um capítulo próprio para positivizar o Sistema Tributário (COELHO, 2016, p. 42).

3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO NACIONAL ATUAL

A Constituição Federal de 1988 trata do Sistema Constitucional Tributário no Capítulo VI a partir do artigo 145 a 162.

Primordialmente, faz-se necessário compreender que o Sistema Constitucional Tributário é um conjunto de normas jurídicas (regras ou princípios) que regulam a tributação, ou seja, regulam a ação estatal de exigir tributos. Naturalmente essa atribuição pressupõe num primeiro momento a instituição do tributo e, num segundo momento, a cobrança desse tributo.

Na década de 1990, com o advento da carta magna de 88, a União teve um amplo aumento das receitas, sendo que tal fato continuou a progredir pelos anos 2000. Essa descentralização dos Estados e dos Municípios passou a gerar uma “ampliação da carga tributária e da receita disponível dessas unidades federativas”. Neste viés, relata a professora Karla Lopes Pamplona, que na década de 1990, a partir da descentralização fiscal consolidada pela Carta Constitucional de 1988, a ocorrência uma disputa entre os próprios entes componentes do poder em face ao gasto público arrecadado, visto a atual ampliação significativa de receita (PAMPLONA, 2014).

No intuito de fornecer uma melhor compreensão do atual Sistema Constitucional Tributário, far-se-á necessário passar adiante por uma análise acerca de alguns princípios constitucionais que direcionam, de forma conjunta e harmônica, a criação e a cobrança da tributação brasileira, bem como temas importantes que circundam o atual sistema tributário.

3.1 Princípio Republicano e Tributação

Consoante ao artigo 1º da Constituição Federal de 1988, o Brasil é uma República. De acordo com Roque Antônio Carraza, República é:

O tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade (CARRAZA, 2020, p. 73).

Desse modo, conforme elucida Carraza, para que esse princípio seja apreciado ele deve estar em harmonia ao princípio da igualdade, posto que:

Aceitando que todos os homens, indistintamente, possuem condições de pretender os mesmos direitos políticos, a República impõe o princípio da igualdade, como fulcro da organização política. (CARRAZA, 2020, p. 73).

Assim, no que tange a tributação fundada no princípio republicano somada ao princípio da igualdade, tem-se a carga tributária ocorrendo de forma equivalente entre as pessoas. O que faz com que o Estado e o bem estar social caminhem lado a lado em prol de um mesmo objetivo de destinação pública da arrecadação para melhoria e bem-estar geral (CARRAZA, 2020, p. 91).

Desta feita, todos devem ser alcançados pela tributação, bastando aos “que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo” (CARRAZA, 2020, p. 92-93).

Nesse sentido, para apreciar o princípio republicano é importante vislumbrar a igualdade tributária, ou seja, “a lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade” (CARRAZA, 2020, p. 93).

Sendo assim, deve ser avaliada a capacidade contributivo-econômica das pessoas, o que sugere uma tributação com fundada preocupação com os direitos fundamentais do contribuinte, pois, é esta que determinará a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes (CARRAZA, 2020, p. 93).

Ademais, no que concerne a capacidade contributiva, é mister destacar que sua transcrição no § 1º do artigo 145 da Carta Magna: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”. Essa correlação entre os impostos e a capacidade contributiva é de extrema importância, na medida em que aqueles que auferem maior riqueza serão incumbidos de pagar proporcionalmente com seus haveres, do mesmo modo em que pagar os devidos impostos não comprometa os direitos fundamentais dos contribuintes (CARRAZA, 2020, p. 103).

Destarte, em síntese, a tributação deve obedecer ao princípio republicano, visto que este exige a todos os que realizam o fato, legalmente vinculado ao texto legal, o ônus de ser tributados com igualdade (CARRAZA, 2020, p. 104).

3.2 Princípio Federativo e Tributação

As dimensões do princípio federativo no Brasil auxiliam na compreensão das competências tributárias da União e dos Estados-membros, tendo em vista que é face ao respeito deste princípio que são traçadas singularmente as atribuições de cada ente federativo. Dessa forma, neste tópico textual será transcrito sobre a influência do princípio na autonomia política da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Primordialmente, o procurador federal Marcelo Novelino (2015) explica em sua obra que:

A forma federativa de Estado tem sua origem a partir de um pacto celebrado entre Estados que cedem sua soberania para o ente central e passam a ter autonomia nos termos estabelecidos pela constituição (NOVELINO, 2015, p. 338).

Com isso, é de se compreender que expressa a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 1º que o Estado Brasileiro é uma Federação formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios, bem como do Distrito Federal.

Sobre a Carta Constitucional de 1988, sustenta o jurista Ingo Wolfgang Sarlet (2021) que a principal mudança da adoção pelo Brasil do modelo de Estado Federal se deu pela inclusão de Município como um ente federativo. Isso cedeu aos municípios o poder de auto-organização, como por exemplo a elaboração de uma Lei Orgânica consoante ao art. 29 da Carta Magna (SARLET, 2021, p. 412).

Em citação a Hans Kelsen (apud FILOMENO, 2019, p. 107), José Geraldo Brito Filomeno explica que o Estado Federal é o que congrega a tríplice ordem jurídica brasileira, na qual a Constituição Federal está no ápice da pirâmide, seguida da União e mais abaixo os Estados-membros, o que sustenta a organização nesse modelo de Estado Federal.

Elucida a magistrada Regina Helena Costa, no Brasil constata-se “a existência de tríplice ordem jurídico-política, uma vez que os Municípios, igualmente, são autônomos” (COSTA, 2021, p. 42).

Isto posto, para reforçar a ideia da tríplice ordem jurídico-política segundo exposta pelo jurista Dalmo de Abreu Dallari, tem-se que, para que um Estado seja Federal, sua formação deve conter aliança embasada na harmonia entre os entes federados, tendo como fundamental

característica, agora complementada por Nelson de Freitas Porfírio Júnior, a divisão de poder entre elas (CONTI; JÚNIOR, 2004, p. 12).

Desse modo, o que torna o Brasil um Estado Federal são as características fundamentais elencadas por Dallari:

a) “A união faz nascer um novo Estado e, concomitantemente, aqueles que aderiram à federação perdem a condição de Estados” (DALLARI, 2011, p. 254).

Conforme supra exposto, no Brasil a terminologia “Estados” é dada a cada unidade federativa, no entanto essas unidades não têm a soberania que o Estado Federal propriamente dito tem (DALLARI, 2011, p. 254).

b) “A base jurídica do Estado Federal é uma Constituição, não um tratado”, conjuntamente com a característica “no Estado Federal as atribuições da União e as das unidades federadas são fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências.” (DALLARI, 2011, p. 254)

É sabido que o Brasil é regido por uma Constituição, isso porque foi adotado o modelo do Estado Federal, considerando que todos os assuntos que são pertinentes a federação, devem ser conduzidos de acordo com as normas constitucionais (DALLARI, 2011, p. 254).

Além disso, nas normas constitucionais são abordadas as atribuições de competências da União e das unidades federativas, pois numa organização federal não há hierarquia. Portanto, para cada ente federativo, sendo eles a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, são distribuídas competências nas quais se tornam muito evidentes na repartição de receitas tributárias (DALLARI, 2011, p. 254).

c) “O poder político é compartilhado pela União e pelas unidades federadas” (DALLARI, 2011, p. 256).

Esse poder político compartilhado se trata da distribuição institucional. Nela quanto mais dividido, mais próximo está do modelo de Estado Federal. Fundamentado nisso, para que os estados possam participar do governo federal, foi criado o poder legislativo bicameral composto pela Câmara dos Deputados e o Senado Federal (DALLARI, 2011, p. 256).

d) “Só o Estado Federal tem soberania” (DALLARI, 2011, p. 256).

Isto é, os Estados que ingressarem em uma Federação perdem sua soberania, uma vez que as unidades federativas têm somente autonomia política (DALLARI, 2011, p. 256).

No mesmo sentido, o professor Carraza (2020) nos ensina:

Tem soberania quem possui o poder supremo, absoluto e incontrastável, que não reconhece, acima de si nenhum outro poder. Bem por isso ele sobrepassa toda e qualquer autoridade. É atributo da soberania “impor-se a todos sem compensação” (CARRAZA, 2020, p. 155).

e) “A cada esfera de competências se atribui renda própria” (DALLARI, 2011, p. 257).

A citação supra exposta ensina que para que as esferas tenham independência, é necessário que seja assegurado a elas as fontes de rendas suficientes (DALLARI, 2011, p. 257). No subcapítulo “Competências Tributárias” será demonstrado de forma detalhada como a divisão de competências opera.

Em vista ao que fora escrito, constata-se que o princípio federativo é o cerne da forma de Estado que foi adotada pelo Brasil, o Estado Federal. Desse modo, a premissa de que toda a organização política entre os entes federados que, por sua vez, não possuem soberania, mas gozam de autonomia deferida pela própria Constituição, atribui-se diretamente ao referido princípio e à Federação (DALLARI, 2011, p. 257).

3.3 Autonomia Municipal e Tributação

De maneira extensa o princípio da autonomia municipal está contido nos artigos 29 e 30 da Constituição Federal. O referido princípio se baseia numa garantia de ordem formal, o Município, enquanto estiver em vigor no Estado Supremo, terá sua ampla autonomia de se autogovernar assuntos de interesse local (CARRAZA, 2020, p. 200).

Tamanha importância que o texto constitucional dedicou para conceder autonomia aos Municípios, que se elaborou normativa rigorosa a ponto de, seja no âmbito Federal ou Estadual, ser impossível desrespeitá-las, desconhecê-las ou modificá-las (CARRAZA, 2020, p. 195).

De acordo com Filomeno (2019), essa autonomia atribuída ao Município trata-se muito mais de uma autonomia de caráter administrativo do que político, objetivando atender as peculiaridades que cada Município tem (FILOMENO, 2019, p. 108).

Na opinião do referido jurista, a responsabilidade do Município é a forma político-administrativo mais eficiente, face a conexão direta com os problemas cotidianos da população, o que traz uma certa estabilidade funcional para os próprios Estados-membros, bem como para a União Federal (FILOMENO, 2019, p. 108).

Importante lembrar que ceder atribuições ao Município em igualdade de condições com o da União, dos Estados e do Distrito Federal, já era embrionário desde o império na Constituição de 1946, bem como adiante na Constituição de 1967. Entretanto, nas constituições a auto-organização do Município ocorriam via lei estadual ao invés de lei municipal. Simultaneamente, havia previsão legal quanto a competência para legislar sobre assuntos de seu interesse (FILOMENO, 2019, p. 108).

Diante disso, no ponto de vista do ministro Gilmar Ferreira Mendes (2016), seria irracional que na atual Constituição não houvesse previsão quanto a lei municipal tratar da organização do Município, tendo em vista que no Brasil há mais de 5.500 municípios em Estados com 200 a 800 municípios, tornando impossível que uma lei estadual pudesse estabelecer uma organização única para os Municípios (MENDES, 2016, p. 13).

Consoante ao entendimento de Bercovici:

Ao passo que nas Constituições federativas anteriores os Municípios tinham governo e competências próprios, cabendo aos Estados o poder de criar e organizar os Municípios, na Carta de 1988 os Municípios foram contemplados expressamente com o poder de auto-organização, mediante a elaboração de uma Lei Orgânica, tal como disposto no art. 29 da CF (BERCOVICI apud SARLET, 2021, p. 412).

Desse modo, como aludido anteriormente, o art. 29 da Carta Magna prevê sobre a autonomia atribuída ao Município: “O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos (...)” (BRASIL, 1988).

Compreendido tal importância de ser atribuído ao Município autonomia para que legisle sobre sua organização, cabe atentar-se ao que o professor Carraza (2020) ensina a respeito de que mesmo que o artigo 1º da Constituição afirme que o Município integra a Federação, ele não faz parte do pacto federal. Na medida em que não participa da formação da vontade jurídica nacional. O que pode ser observado apenas da análise factual de não integrar o Congresso, nem o Senado e nem a Câmara dos Deputados.

Acrescenta o advogado Flávio Martins (2021) que o Município é formalmente considerado um ente federativo, mas materialmente não. Segundo ele, o caráter de ente federativo do Município se dá no “seu poder de autoadministração, legislação própria e autogoverno” (MARTINS, 2021, p. 571).

Além disso, o próprio Supremo Tribunal Federal já decidiu na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.842 do relator Ministro Gilmar Mendes:

A Constituição Federal conferiu ênfase à autonomia municipal ao mencionar os municípios como integrantes do sistema federativo (art. 1º da CF/1988) e ao fixá-lo junto com os estados e o Distrito Federal (art. 18 da CF/1988). A essência da autonomia municipal contém primordialmente (i) autoadministração, que implica capacidade decisória quanto aos interesses locais, sem delegação ou aprovação hierárquica e (ii) autogoverno, que determina a eleição do chefe do Poder Executivo e dos representantes no Legislativo (ADI 1.842, rel. Min. Gilmar Mendes).

Ademais, autoriza o artigo 18, § 4º da Carta Magna que a lei estadual por meio de lei complementar, havendo consulta prévia, mediante plebiscito, crie, incorpore, funde ou desmembre Municípios.

Entretanto, importantíssimo destacar, que no entendimento do referido doutrinador a autonomia municipal é cláusula pétrea e, por lógica, não haveria coerência com a Lei Maior em conceder poder constituinte decorrente, isto é, aptidão de se autogovernarem e, porventura, o poder constituinte derivado pudesse abolir. Destaca o professor Carraza (2020) que, a realidade dessa hipótese poderia ferir direitos e garantias fundamentais, “já que os municípios estariam sujeitos, a qualquer tempo, a serem anuladas, pelo Congresso Nacional, prerrogativas e faculdades que lhes tivessem sido outorgadas pela legislação municipal” (CARRAZA, 2020, p. 196).

Desse modo, de acordo com o entendimento do professor Carraza (2020), mesmo que o Município não integre a Federação, ela é tão autônoma quanto os outros entes federativos, ao passo que suas competências estão diretamente previstas na Constituição Federal, único fundamento de validade de suas leis (CARRAZA, 2020, p. 197).

Superada a importância de sua autonomia, faz-se necessário conceituar este termo. Assim, segundo o professor Carraza (2020), no âmbito do Direito a autonomia municipal consiste na:

Faculdade que a pessoa política Município tem de, dentro do círculo de competência pré-traçado pela Constituição, organizar, sem interferências, seu governo e estabelecer, “*sponte propria*”, suas normas jurídicas. Este último aspecto (competência para legislar) ganha particular relevo, para que bem se caracterize a autonomia jurídica do Município (CARRAZA, 2020, p. 198).

Assim sendo, essa autonomia resulta na igualdade entre os Municípios sob o prisma jurídico. O fundamento de validade, conforme explica o professor Carraza (2020), é buscado diretamente na Constituição, sem qualquer ingerência de terceiros.

3.4 Competência Tributária

Sob a rígida moldura traçada pela Constituição, a delimitação das competências da União, Estados, Municípios e Distrito Federal é fundamentada com base nos princípios federativo e da autonomia municipal já citados e discutidos (CARRAZA, 2020, p. 597).

Doravante, de acordo com o magistrado Leandro Paulsen (2021), é significativa a alusão de que a competência tributária é estabelecida taxativamente pela Carta Magna, em seus artigos 145 a 149-A, com caráter *numerus clausus*. Logo, serão instituídos tributos a partir do que os referidos artigos estabelecem, sob pena de inconstitucionalidade. Desse modo, vale apontar que as prerrogativas decorrentes da outorga de competências tributárias se encontram regulamentadas pelos artigos 6º a 8º do Código Tributário Nacional (PAULSEN, 2021, p. 43).

Segundo o professor Carraza (2020), competência tributária é:

A possibilidade jurídica de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas (...). Em suma, criar tributos é legislar, arrecadar e administrar (CARRAZA, 2020, p. 597 – 599).

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2019), de forma mais breve, a competência tributária consiste na aptidão conferida pela Constituição Federal, às pessoas políticas de direito público interno para, mediante lei, instituírem tributos (CARVALHO, 2019, p. 280).

Assim, a entidade federativa tem a possibilidade de tributar com uma decisão política. Neste ato, poderá aumentar, minorar, parcelar, isentar todo ou em parte o pagamento, remittir, anistiar as infrações fiscais ou não tributar, observando sempre as diretrizes constitucionais. No entanto, a entidade tributária não pode substancialmente modificá-la, aliená-la ou renunciá-la (CARRAZA, p. 599).

3.4.1 Características da competência tributária

Como a competência tributária tem natureza legislativa, ela se reveste das mesmas características da competência legislativa que, de forma concisa e, conforme entendimento do professor Roque Carraza (2020) e a magistrada Regina Costa (2021) são as seguintes:

a) Privatividade ou exclusividade: isto é, a competência dada a um ente federativo é exclusiva a ele, não podendo, portanto, essa atribuição ser outorgada a outro. Nesse sentido, não trata de “competência concorrente, porquanto apenas uma única pessoa está legitimada a exigir o tributo correspondente no caso concreto” (COSTA, 2021, p. 31).

b) Indelegabilidade: impossibilidade de delegar sua competência para terceiros.

c) Incadubilidade: o ente competente detentor de competência tributária específica poderá, a qualquer tempo, exercer da criação tributária, independente de prazo para respectiva exação fiscal.

d) Inalterabilidade: como já mencionado acima, o ente federativo não pode ampliar as dimensões da competência tributária.

e) Irrenunciabilidade: a pessoa política não pode renunciar sua competência de tributar, fundamentado na indisponibilidade do interesse público.

f) Facultatividade: o ente político dispõe da faculdade de utilizar ou não de suas respectivas competências.

Nessas circunstâncias, faz-se necessário abordar acerca da facultatividade dos entes federativos para instituir impostos.

Cumprir informar, primeiramente, que a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 11, parágrafo único, estatui a obrigação de instituir tributos, prevendo inclusive, restrições sancionatórias em decorrência da não instituição, impedindo de receber verbas de outro ente federativo. Inclusive, o Supremo Tribunal Federal em sede liminar na Ação Direta de Inconstitucional ADI 2.238 decidiu que o referido artigo deve ser interpretado nos limites impostos pela Constituição. Portanto, o ente federativo pode abster-se de instituir o imposto, todavia, se ele instituir, ficará obrigado a arrecadar tal tributo.

3.4.2 *Limitações ao poder de tributar*

Ademais, superado a temática conceitual, bem como, das características da competência tributária, é fundamental adentrar nos limites jurídicos enfrentados pelo legislador.

Neste prisma, um limite apontado por Carraza (2020), refere-se ao teor absoluto das normas constitucionais, pois a não observância por parte do legislador pode acarretar a inconstitucionalidade das leis tributárias (CARRAZA, 2020, p. 601).

Em soma, outro limite apontado advém dos princípios intransponíveis da tributação, neste a ação estatal de tributar apenas terá validade quando contemplação de todos os princípios. O professor Roque Carraza (2020) exemplifica o tributo que será plenamente constitucional do seguinte modo:

O tributo só será válido se for criado por meio de lei; se esta lei tiver sido editada de acordo com o processo legislativo (constitucionalmente traçado); se esta lei atender ao princípio da igualdade; se esta lei for irretroativa; se esta lei estiver dentro do campo tributário da pessoa política que a editou; se esta lei observar o princípio da anterioridade; e assim avante (CARRAZA, 2020, p. 602).

Na sequência, de acordo com a Constituição, o tributo não pode ter caráter de confisco (art. 150, IV). Esta norma se dá em razão do cumprimento dos direitos fundamentais supra mencionados neste trabalho. Por este caminho, estar-se a falar do que a Magistrada Costa (2021) chama de “princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via de tributação” que consiste na ideia de que a atividade tributante do Estado deve estar em harmonia com os diversos direitos e liberdades enumeradas na Constituição (COSTA, 2021, p. 47).

Dessarte, no ponto de vista do jurista Carraza (2020), a competência tributária nasce limitada, *in verbis*:

A Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. (CARRAZA, 2020, 603).

3.4.3 *Repartição e classificação das competências tributárias*

Este tema é de extrema importância no âmbito tributário, face ao fato de que com base na repartição é que se apoia todo o sistema tributário nacional. Além disso, em decorrência da caracterização do Brasil como Federação, faz com que essa repartição se converta em uma limitação material ao poder constituinte derivado, uma vez que, como explica a magistrada Costa (2021), “não será sequer objeto de deliberação proposta de emenda tendente a aboli-la”, conforme artigos 1º e 60, §4º, I da Constituição Federal (COSTA, 2021, p. 37).

A Carta Magna, conferiu um critério da materialidade para efetuar a repartição dos impostos, taxas e contribuição de melhoria (COSTA, 2021, p. 37).

Com relação aos impostos, as materialidades da competência de cada ente político estão expressas e enumeradas nos artigos 153, 155 e 156. É significativo abordar que no artigo 154, as competências residuais e extraordinárias atribuídas a União, não apontam materialidades, contendo somente pressupostos que devem ser atendidos para o seu exercício (COSTA, 2021, p. 37).

Para instituir o imposto é atribuído ao ente federativo a competência privativa, vale dizer, a competência deve ser entregue a cada um dos entes políticos, são eles: União, Estados, Municípios e Distrito Federal, e o rol correspondente deve ser enumerado e discriminado pela Constituição Federal (PAULSEN, 2021, p. 45).

Ademais, a classificação da atribuição dada aos entes federativos relativo aos impostos segundo a própria Constituição é no sentido de:

De acordo com o artigo 153, sob a competência privativa da União, cabe a ela instituir: Imposto de Importação – II; Imposto de Exportação – IE; Imposto de Renda – IR; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF; Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR; e Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF.

Conforme o artigo 155, perante a competência privativa dos Estados, competem a eles instituírem: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS; e Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores – IPVA.

Segundo o artigo 156, face a competência privativa e autonomia política dos Municípios, cabem a eles instituírem: Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU; Imposto sobre Serviços – ISS; e Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI.

A competência cumulativa se encontra no artigo 147 da Carta Magna, no qual dispõe:

“Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais” (BRASIL, 1988).

Desse modo, o jurista Carneiro (2019) destaca dois aspectos relevantes: i. possibilidade da União instituir nos Territórios Federais impostos municipais quando os territórios não estão divididos em Municípios; e ii. o Distrito Federal tem a aptidão de instituir impostos estaduais e municipais, não podendo se subdividir em Municípios, na forma do artigo 32 da Constituição (CARNEIRO, 2019, p. 373).

Para a instituição de taxas, é atribuído competência comum, ou seja, é dada aos entes políticos em geral. Entretanto, conforme elucidada Paulsen (2021), as atividades de instituição de tributos exercidas pelas pessoas políticas “são realizadas no exercício suas específicas competências administrativas, de modo que acabam as possibilidades de tributação sendo próprias e privativas de cada um deles” (PAULSEN, 2021, p. 45).

Inclusive, a respeito disso, o art. 80 do Código Tributário Nacional dispõe: “Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, *aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público*”.

Além disso, o jurista Carneiro (2019) faz referência ao artigo 145 da Constituição Federal quanto a competência para instituir as taxas. Segundo ele, a interpretação desse artigo faz concluir que trata de uma competência atípica que deve ser seguida uma ordem de hierarquia para a instituição, leia-se, *in verbis*:

em caso de dúvida ou conflito, utilizar-se-á a teoria da proteção do maior número de jurisdicionados. Nesse caso, deve-se conferir a taxa à União, em detrimento dos Estados e consecutivamente dos Municípios. Significa dizer que a prioridade segue uma sequência: primeiro a União, seguida dos Estados, e, depois, finalmente dos Municípios (CARNEIRO, 2019, p. 371).

No tocante as contribuições de melhoria, o artigo 145, III, por si só dispensa qualquer enumeração, visto que nele há expresso sua regra-matriz, que ensina que qualquer obra pública que provoque o incremento de valor imobiliário autoriza sua instituição (COSTA, 2021, p. 37).

Ainda, a respeitosa jurista elucida que a instituição de taxas e contribuições de melhorias pelas pessoas políticas, prevista no artigo 145, não é suficiente, sendo necessária a criação de uma lei pelo ente federativo tributante.

Já no que versa ao empréstimo compulsório, devido à sua utilização excepcional, a Lei Maior conferiu, conforme previsão do artigo 148, II, pressupostos para o exercício desse tributo, são eles: calamidade pública, guerra externa, ou sua iminência, e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (COSTA, 2021, p. 38).

Em continuidade, sob a luz das contribuições sociais, a Carta Magna conferiu no artigo 149 o critério finalístico, o que afirmará legitimação da instituição desse tributo a partir de sua finalidade. Assim, não há previsão das regras-matrizes dessa forma de tributo na Constituição, uma vez que não satisfaz a finalidade indicada (COSTA, 2021, p. 38).

Com fulcro no artigo 154, II da Constituição Federal, a competência extraordinária é aquela atribuída a União quando, na iminência, ou no caso de guerra externa, cria impostos extraordinários. Tal cenário poderá ocorrer independente de sua competência, os quais serão suprimidos, gradativamente, as causas de sua criação (COSTA, 2021, p. 38).

É sabido que a competência residual é aquela que pertence apenas a União, sendo que na esfera tributária a ela é atribuída “para a instituição de tributos sobre bases econômicas distintas daquelas já estabelecidas no texto constitucional” (PAULSEN, 2021, p. 45).

Verifica-se, a competência supra citada, no artigo 154, I da Carta Magna que dispõe da possibilidade de a União instituir impostos diversos daqueles previstos nos artigos 153, 155 e 156. Além disso, é possível constatar também no artigo 195, §4º sobre a instituição de outras contribuições de seguridade social, além daquelas elencadas nos incisos I a IV do artigo 195 da Constituição (BRASIL, 1988).

Dito isso, consoante esclarecimento do magistrado Paulsen (2021), em ambos os casos citados, tal regime deve ser executado por meio de lei complementar, porquanto não ser cumulativo e coexistir uma vedação do *bis in idem* e da bitributação (abordado no tópico infra, leia-se, 3.4.4) (PAULSEN, 2021, p. 45).

3.4.4 Bitributação e *Bis in idem*

Em casos em que tributos são cobrados por mais de um ente político ou em dupla tributação por uma mesma pessoa política, classifica a bitributação e *bis in idem*, respectivamente.

Aprofundando na temática, de acordo com Costa (2021) a bitributação consiste na “possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa política”. Neste caminho, é o entendimento da Ilustre Professora que essa prática é vedada no sistema tributário nacional, visto que para cada situação fática há somente um ente político para arrecadar fundamentando na competência tributária exclusiva ou privativa previstas na Carta Magna adiante (COSTA, 2021, p. 39).

Em convergência de raciocínio, a magistrada Costa (2021) aponta vestígios na Constituição que demonstram, de forma implícita, a referida vedação. Segundo ela, é vedado a bitributação e o *bis in idem* relativamente aos impostos, quando, no artigo 154, I estabelece, *in verbis*:

competências tributárias privativas em favor de cada ente político e determinar que eventual exercício da competência residual pela União se desse sobre fato gerador e base de cálculo distintos dos atinentes às bases econômicas já previstas no texto constitucional (PAULSEN, 2021, p. 48).

Com relação ao *bis in idem*, a magistrada Costa (2021) afirma se tratar da situação em que o mesmo fato jurídico será tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política. Nesse caso, o magistrado entende que este sim está autorizado desde que previsto na Constituição. Um exemplo que ela menciona, diz respeito ao caso de uma empresa auferir lucro dando margem à exigência do Imposto de Renda, como também da Contribuição Social Sobre o Lucro – CSSL, ambos tributos competência da União (COSTA, 2021, p. 38).

Conforme verifica o jurista Paulsen (2021), há vedação constitucional expressa no artigo 145, § 2º, de que as taxas não podem ser base de cálculo iguais aos dos impostos. No mesmo sentido, a Súmula Vinculante 29 do Supremo Tribunal Federal prevê:

É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra (PAULSEN, 2021, p. 48).

Importante ressaltar que as taxas são tributos que têm como fato gerador a atividade estatal, assim possuem vinculação com competência administrativa de cada ente político. (PAULSEN, 2021, p. 48).

4 PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N.º 45/2019

4.1 A Proposição

A Proposição de Emenda à Constituição n.º 45 fora apresentada em 03 de abril de 2019, pelo Deputado Federal Baleia Rossi – MDB/SP e visa a emenda da Constituição Federal de 1988. O foco é pela alteração do Sistema Tributário Nacional atual por intermédio da criação de Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, unificando impostos pré-existentes: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Conforme a proposta, o objetivo é simplificar radicalmente o atual sistema tributário brasileiro, sem impactos na autonomia dos Estados e Municípios, visto que no novo modelo os referidos entes federativos dispõem da possibilidade de gestão de suas receitas via alteração da alíquota do IBS.

Desta feita, frente ao objetivo de compreender e interpretar adequadamente a referida proposta, os seguintes subtópicos serão responsáveis de pronúncia sobre cada um dos tributos envolvidos.

4.2 Tributos Integrantes

4.2.1 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados está previsto no artigo 153, inciso IV da Constituição Federal (1988) e do artigo 46 ao 51 do Código Tributário Nacional (1966).

Conforme previsão constitucional do artigo 153, inciso IV o IPI é de competência da União.

O § 3º do artigo 153 estabelece critérios que devem ser observados para que o ente federativo institua o imposto:

O inciso I determina que o imposto deve ser seletivo em função da essencialidade do produto, assim, a tributação será diferenciada de acordo com a sua qualidade. Essa técnica se funda na variação das alíquotas. De acordo com o jurista Eduardo Sabbag (2020), é resultado

da obediência ao princípio da essencialidade, pois quanto mais supérfluo maior a exação (SABBAG, 2020, p. 546).

Cumpra mencionar que ser seletivo acarreta, de acordo com o magistrado Paulsen (2018), em alíquotas diferenciadas dependendo do produto. Além disso, este critério é imposição constitucional, não sendo uma faculdade ao legislador (PAULSEN, 2018, p. 106).

Já o inciso II estabelece que o IPI não poderá ser cumulativo, podendo compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. A não cumulatividade se baseia na estratégia de impedir que as incidências sucessivas que recaiam em um determinado produto, resultem em um ônus tributário muito elevado (PAULSEN, 2018, p. 109).

Desse modo, o que podemos extrair do inciso II, de acordo com Paulsen (2018), é que a não cumulatividade é:

portanto, como instrumento que enseja a compensação entre o montante devido a título de IPI e o montante já suportado quando da incidência do IPI nas operações anteriores, mediante o sistema de creditamentos (PAULSEN, 2018, p. 112).

Com relação ao inciso III, o IPI não poderá incidir sobre produtos industrializados destinados ao exterior, isto é, trata-se de uma imunidade. Assim, todas as vezes que uma mercadoria sair do estabelecimento industrial tendo como destino outro país, a operação se dará sem exigência de IPI. Vale frisar que, neste caso não há necessidade de regulamentação da imunidade, porquanto ser autoaplicável (PAULSEN, 2018, p. 121).

Importante destacar, no caso em comento o artigo 39 da Lei n.º 9.532/1997 que dispõe sobre a suspensão de IPI:

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:
I - Adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;
II - Remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

Além disso, o §3º do mesmo artigo delibera que a empresa comercial exportadora deverá pagar o IPI:

§ 3º A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses:

- a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;
- b) os produtos forem revendidos no mercado interno;
- c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos.

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o IPI na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial.

§ 5º O valor a ser pago nas hipóteses do § 3º ficará sujeito à incidência:

a) de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, referida no § 4º, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento;

b) da multa a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, calculada a partir do dia subsequente ao da emissão da referida nota fiscal.

§ 6º O imposto de que trata este artigo, não recolhido espontaneamente, será exigido em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal, com os acréscimos aplicáveis na espécie.

O inciso IV diz respeito a redução do impacto que o IPI terá que ter sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. O parágrafo 3º do mesmo artigo estabelece que será facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas do IPI, nesse sentido explica Paulsen (2018), *in verbis*:

Caberá à lei ordinária federal estabelecer os critérios para a diminuição do impacto do IPI na aquisição de bens de capital. Tal diminuição poderá se dar mediante autorização para apropriação de crédito relativo ao IPI incidente na operação e sua utilização na compensação com o devido pela empresa adquirente em outras operações ou seu ressarcimento em dinheiro, ou mesmo mediante o estabelecimento de critérios a serem observados pelo Executivo (art. 153, § 1º, da CF) na redução das alíquotas relativas a operações com tais bens de capital (PAULSEN, 2018, p. 123).

Conforme artigo 51 do Código Tributário Nacional (1966) e como sintetiza Sabbag (2020), os sujeitos passivos do IPI serão: “i. o importador ou equivalente por lei; ii. o industrial ou equivalente por lei; iii. o comerciante dos produtos sujeitos ao IPI, que os forneça à industriais ou a estes equiparáveis; e iv. O arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados à leilão” (BRASIL, 1966; SABBAG, 2020, p. 543).

De acordo com o artigo 46 do Código Tributário Nacional (1966), há três possibilidades que deverão ser consideradas como o fato gerador do IPI:

O inciso I determina que o fato gerador será o “desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira”, isto é, quando há liberação da entrada de mercadorias adquiridas no exterior para dentro do território brasileiro (BRASIL, 1966).

O inciso II estabelece que também será fato gerador a “saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51”, que dispõe: “Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante” (BRASIL, 1966).

O inciso III prevê como outro fato gerador a “arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão” (BRASIL, 1966).

Apesar do Código Tributário Nacional dispor sobre as três referidas possibilidades de fato gerador, na doutrina, aduz Aliomar Baleeiro (2018), que no ponto de vista fiscal essa

previsão torna-se indiferente, mesmo que na totalidade dos casos a mercadoria se destine ao comércio (BALEEIRO, 2018, p. 740).

Nesse contexto, é essencial entender que o produto industrializado é aquele que passou por uma transformação, ou melhor, como explica o jurista Sabbag (2020) é aquele que passou por uma:

operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo, é considerado “industrializado”, para fins de incidência de IPI. As referidas operações podem ser: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento, renovação ou recondicionamento (SABBAG, 2020, p. 544).

Para cada fato gerador do IPI, há uma base de cálculo diferente, sempre de acordo com o que se observa no artigo 47 do Código Tributário Nacional (1966):

O inciso I estabelece que a base de cálculo, sob o fato gerador do desembaraço aduaneiro, será o preço normal como descrito no artigo 20, II da mesma lei, aquele preço “que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País” (BRASIL, 1966).

Consoante observa Sabbag (2020), *in verbis*:

A essa base de cálculo, ao momento do despacho aduaneiro, devem ser acrescidos os valores correspondentes ao próprio imposto de importação, às taxas aduaneiras de entrada no País e aos encargos cambiais (alíneas “a”, “b” e “c” do inciso I do art. 47 do CTN). A propósito, a inclusão do imposto de importação na base de cálculo do IPI, embora represente a tributação de imposto sobre imposto, pode justificar-se, nesse caso, como meio de proteção à indústria nacional (SABBAG, 2020, p. 546).

O inciso II, sob o fato gerador ser a saída do produto industrializado, determina que a base de cálculo será “o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” ou “na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente” (BRASIL, 1966).

De acordo com Sabbag (2020), no primeiro caso significa que o preço da operação é representado pelo valor da operação, “acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário” (SABBAG, 2020, p. 546).

Já o inciso III, sob o fato gerador ser a arrematação do produto, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão, dispõe que a base de cálculo do IPI, varia conforme a hipótese de incidência. Segundo descreve Sabbag (2020), podem ser:

a) o valor da operação de saída do estabelecimento do contribuinte: é representada pelo preço do produto, mais frete e demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador; b) o preço normal, somado ao imposto de importação,

taxas aduaneiras e encargos cambiais: representa o pagamento de “imposto sobre imposto” com a justificativa de proteção à indústria nacional; c) o preço de arrematação de produto apreendido, abandonado e leilado (SABBAG, 2020, p. 546).

Segundo explica o jurista Sabbag (2020), “as alíquotas do IPI são proporcionais, já que em princípio, haverá de forma constante em função da grandeza econômica tributada” (SABBAG, 2020, p. 547).

Com o Decreto n.º 8.950/2016, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) foi aprovada. É nela que se encontra a matriz de alíquotas referenciais para a incidência do IPI no mercado interno ou importados. Inclusive, complementando, para ter acesso a TIPI sempre atualizada, basta acessá-la por meio do site oficial do Ministério da Economia¹.

Sendo assim, ao observar a TIPI, podemos notar que há produtos cujas alíquotas é zero. Assim, consoante ensina Sabbag (2020), essa foi uma opção adotada pelo legislador com o objetivo de evitar a isenção, permitindo somente a edição de lei (SABBAG, 2020, p. 548).

4.2.2 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

No que tange ao PIS e a COFINS, é importante ressaltar que ambos são contribuições sociais prevista no artigo 149 da Constituição Federal, no qual determina que a competência para instituir tais tributos será exclusivamente da União.

Vale ressaltar que, mesmo estando frequentemente PIS e COFINS acompanhados na aplicação, ambos são tributos distintos.

De um lado, tem o Programa de Integração Social (PIS) que surgiu a partir da Lei Complementar n.º 7/1970, concomitantemente com o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) instituído pela Lei Complementar n.º 8/1970.

Alude o artigo 1º da LC 7/1970 que:

Art. 1º É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas (BRASIL, 1970).

¹ Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/legislacao-por-assunto/tipi-tabela-de-incidencia-do-imposto-sobre-produtos-industrializados>. Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) atualizada.

Enquanto o PIS era destinado aos empregados que atuavam no setor privado, PASEP era destinado aos funcionários e servidores públicos. Entretanto, com o advento, em 2002 da Lei n.º 10.637 a referida contribuição passou a ter caráter não cumulativo, incidindo sobre o total das refeitadas auferidas mensalmente pela pessoa jurídica e, PIS/PASEP, por terem tratamento equivalente passaram a ser conhecidas apenas como PIS.

Logo em seguida, a Carta Maior em 1988 passou a regularizar o PIS e o PASEP em seu artigo 239, *caput*, §§ 2º e 3º.

Por outro lado, há a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) na qual foi instituída pela Lei Complementar n.º 70/1991 que determina em seu artigo 1º o seguinte:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social (BRASIL, 1991).

Observa-se que, de acordo com o artigo publicado por Thiago Souza, ainda que ambos os tributos dispõem da mesma base de cálculo, a destinação do valor recolhido é diferente, visto que o PIS, conforme já mencionado, é destinado a promover a integração social do empregado e o COFINS refere-se a uma contribuição cujo objetivo é financiar a Seguridade Social – abrangendo a Previdência Social, a Assistência Social e Saúde Pública (SOUZA, c2021).

Necessário destacar também, de forma concisa, a cumulatividade e não-cumulatividade dos referidos tributos. Enquanto o regime cumulativo se refere ao lucro presumido, a não-cumulatividade trata-se do lucro real. Desse modo, a tributação do PIS e COFINS varia de acordo com o regime tributário adotado pela pessoa jurídica. Para que uma pessoa jurídica apure qual é a melhor alternativa de atuação, deve-se calcular as receitas e as alíquotas (SOUZA, c2021).

Em regra, consoante ensina Aliomar Balleiro (2018), no sistema tributário brasileiro, as contribuições PIS e COFINS são tributos não cumulativos, conforme estabelecem as Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, respectivamente.

De acordo com o artigo 16 da Lei n.º 10.637/02 determina:

Art. 16. O disposto no art. 4o e no § 4o do art. 12 aplica-se, a partir de 1o de janeiro de 2003, à contribuição para o **PIS/PASEP não-cumulativa**, de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com observância das alíquotas de **1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento)** e de **0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento)** em relação à apuração na forma dos referidos artigos, respectivamente.

Parágrafo único. O tratamento previsto no inciso II do caput do art. 3o e nos §§ 5o e 6o do art. 12 aplica-se também à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa na forma e a partir da data prevista no caput (BRASIL, 2002).

E, os artigos 1º, caput, e 2º da Lei n.º 10.833/03 determinam:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a **incidência não cumulativa**, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota **de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)** (BRASIL, 2003).

Nesse sentido, cumpre demonstrar o cálculo dos referidos tributos:

Tabela 5 – Distribuição de alíquotas do PIS e da Confins de 2021

PIS e COFINS – Cumulativa – lucro presumido	PIS e COFINS – Não-Cumulativa – lucro real
PIS = base de cálculo x alíquota PIS = receita x 0,65%	PIS = base de cálculo x alíquota PIS = (receita – despesas dedutíveis) x 1,65%
COFINS = base de cálculo x alíquota COFINS = receita x 3,00%	COFINS = base de cálculo x alíquota COFINS = (receitas – despesas dedutíveis) x 7,60%

Fonte: Lei n.º 10.637/02 e Lei n.º 10.833/03, adaptado pela autora.

Ademais, conforme artigo 10 da Lei n.º 10.637/02 e artigo 11 da Lei n.º 10.833/03, ambos os tributos deverão ser recolhidos até o dia 25 do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

4.2.3 *Imposto sobre operações relativas à Circulação de mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS*

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação foi criado pela Emenda Constitucional n.º 18/1965 e está previsto no artigo 155, §2º, I a XII da Constituição Federal, além de previsão na Lei Complementar n.º 87/1996 que minucia suas normas gerais, sendo sempre observada nos limites da Carta Magna.

Com isso, segundo ensina o tributarista Kyoshi Harada (2018), percebe-se que a Lei Maior procedeu uma estruturação detalhada que nenhum outro imposto teve, isso porque, ele se reveste de caráter nacional exigindo edição de normas constitucionais e legais. Dessa forma,

o legislador ordinário, federal ou estadual, quando tratar do ICMS deve se atentar aos limites prescritos na Constituição, partindo do estudo dos dispositivos constitucionais pertinentes (HARADA, 2018, p. 20).

Conforme o jurista Sabbag (2020), o ICMS é um imposto chamado de plurifásico, pois ele incide sobre o valor agregado, é um imposto real que considera a base de cálculo do bem, não relevando as condições da pessoa e é um imposto proporcional, ao passo que não comporta alíquotas progressivas (SABBAG, 2020, p. 477).

De acordo com o artigo 155 da Constituição Federal e o artigo 1º da LC 87/1996, o ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Excepcionalmente, em duas situações a União poderá instituir esse imposto, a primeira ocorrerá ao fazer jus a sua competência extraordinária em caso de guerra e a segunda é em caso de criação de um novo território (SABBAG, 2020, p. 477).

Consoante ao que já fora tratado nesse trabalho sobre a facultatividade de instituir tributos, torna-se necessário nesse ponto discutir quanto a obrigação de instituir o ICMS de acordo com a doutrina.

Roque Antônio Carraza (2020) e Paulo de Barros Carvalho (2019) entendem que o ICMS não é facultativo, pois sob a perspectiva de ambos, caso o ente federativo tal imposto, poderá acarretar um grande prejuízo a todos os Estados-membros.

Sob argumentos distintos, Carraza (2020) entende que a facultatividade é uma característica da competência tributária, mas com uma única exceção que é o ICMS. É a exceção que confirma a regra. Já Carvalho (2019), se facultatividade é uma característica da competência tributária, e há o reconhecimento de que o ICMS é obrigatório, há exceção, mas não há regra, portanto, a facultatividade não é uma característica da competência tributária, ao passo da coexistência de exceções.

No artigo 4º, a LC 87/1996 determina como sujeitos passivos desse imposto aqueles que praticarem operações relativas à circulação de mercadorias, os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; os importadores de bens de qualquer natureza; e os prestadores de serviços de comunicação (BRASIL, 1996).

Além dos sujeitos supracitados, há possibilidade de o responsável tributário figurar o polo passivo dessa relação, quando assim expresso em lei, como determina o artigo 121, parágrafo único, inciso II do CTN.

Nesse sentido, o artigo 150, §7º da Lei Maior permite o fenômeno da substituição tributária progressiva, ou seja, quando um terceiro é escolhido para recolher o tributo antes da

ocorrência do fato gerador, situação inclusive, que é bastante criticada pela doutrina (SABBAG, 2020, p. 478).

Um exemplo que o jurista Sabbag (2020) utiliza para a maior compreensão, seria a hipótese do veículo produzido pela indústria automobilística que é enviado para a concessionária com o ICMS já recolhido pelos cofres públicos, enquanto presume-se que a venda, fato gerador, ocorra (SABBAG, 2020, p. 478).

Nesse sentido, há uma jurisprudência do STF referente ao RE 1258842 que, em suma, determina a:

1098 - Inclusão do montante correspondente ao **Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)** destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de **substituição tributária progressiva** na base de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) devidas pelo substituído tributário (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1258842. Reclamante: Monte Cristo Bebidas LTDA. Reclamado: União. Relator: Min. Presidente. Rio Grande do Sul, 14 de agosto de 2020).

No entanto, é comum ao ICMS que a substituição tributária seja regressiva quando o fato gerador ocorre antes do pagamento do tributo.

Nessa perspectiva, há uma jurisprudência do STF referente ao RE 781926 que, em suma, decidiu:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. **IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS**. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM DIFERIMENTO. DIREITO A CREDITAMENTO DO TRIBUTO. VEDAÇÃO. HIPÓTESE DE **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS**. ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ADI 4.171. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 781926. Reclamante: Total Distribuidora LTDA. Reclamado: Estado de Goiás. Relator: Min. Luiz Fux. Goiás, 21 de novembro de 2013).

No ponto de vista do jurista Sabbag (2020), esta situação ocorre em proveito do Fisco, “que entende haver no responsável tributário maior aptidão a recolher do ICMS, mesmo que ele não tenha realizado o fato gerador” (SABBAG, 2020, p. 479).

De acordo com o artigo 155, inciso II da Constituição Federal (1988), há três possibilidades que deverão ser consideradas como o fato gerador do ICMS:

Num primeiro momento, o texto constitucional determina a circulação de mercadorias como fato gerador do ICMS. Isso significa que qualquer ato ou negócio que implique o trajeto da mercadoria desde sua produção até o consumo (SABBAG, 2020, p. 479).

Do latim, “mercadoria” consiste na “coisa que se constitui objeto de uma venda”. Desse modo, para o correto entendimento desse fato gerador, o citado imposto incidirá sobre operações relativas à circulação da mercadoria, e não sobre a mercadoria em si.

Complementa o tributarista Hugo de Brito Machado Segundo (2020) que “a circulação que enseja a incidência do ICMS não é meramente física, mas a movimentação econômica” (SEGUNDO, 2020, p. 295).

Esclarece o tributarista Harada (2018) que o conceito de “operações relativas à circulação de mercadorias” diz respeito a uma circulação jurídica, devendo considerar somente a operação que tem uma relevância jurídica, não se atentando ao mero deslocamento físico da mercadoria (HARADA, 2018, p. 21 – 22).

Neste contexto, a Constituição determina a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal. Interestadual vale dizer que é de um Estado para outro, enquanto que intermunicipal é aplicado de um Município para outro.

Vale ressaltar que para que haja a incidência tributária do ICMS, é necessário que se trate de prestação de serviço oneroso, tendo em vista que as prestações gratuitas não são passíveis de incidência. Quando se tratar de circulação de mercadoria de forma parcelada, o fato gerador será a saída do primeiro correspondente do bem (SABBAG, 2020, p. 482).

Outro ponto de extrema importância também, trata-se de recente posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, por intermédio da súmula 649 que decide pela não incidência de ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior.

Nesse caso, por se tratar de destinos diferentes, outro assunto que devemos nos atentar é com relação ao local em que esse imposto será cobrado. Desse modo, o recolhimento do imposto, conforme orientação doutrinária, será no local em que se inicia a prestação do serviço de transporte, sendo essa a regra geral (SABBAG, 2020, p. 482).

Num terceiro momento, conforme destaca Sabbag (2020) o inciso II do artigo em comento estabelece como fato gerador do ICMS os serviços de comunicação. Um diferencial com relação ao fato gerador anterior é que os serviços de comunicação estarão sujeitos a incidência do ICMS mesmo quando iniciados no exterior, nesse raciocínio, transcreve-se o artigo 2º da LC n.º 87/1996 que prevê os detalhes da incidência:

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (1996).

Em adição, é pontual ressaltar que o § 2º, X, do artigo 155 da Carta Magna assegura que o ICMS não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

O jurista Sabbag (2020) conclui que, *in verbis*:

todos os serviços de comunicação definidos na LC n.º 87/1996 poderão estar sujeitos ao ICMS, desde que tal definição esteja contida na lei estadual ou distrital, conforme os princípios da legalidade e da tipicidade fechada (SABBAG, 2020, p. 483).

A base de cálculo do ICMS conforme estatui o artigo 13 da LC n.º 87/1996 será: i. no caso de operação de circulação de mercadoria: o valor da operação; ii. no caso de serviço de transporte ou comunicação: o preço do serviço; iii. no caso de importação de bens: o valor da mercadoria ou bem importado, acrescido do IPI, IOF, II e das despesas aduaneiras.

Com base na seletividade do imposto em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, as alíquotas do ICMS são distintas para diferentes produtos (SABBAG, 2020, p. 485).

Para o ICMS, a Resolução n.º 22 de 1989 do Senado Federal estabeleceu alíquotas específicas, a saber: internas – fixadas livremente pelos Estados e com valor normalmente entre 17% ou 18% – e as interestaduais.

Pela resolução, as alíquotas interestaduais estão fixadas da seguinte forma: operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste com destinação de mercadorias ou serviços a contribuintes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo: 7%; operações com mercadorias ou serviços com destino às regiões Sul ou Sudeste: 12%; operações de importação: 17% ou 18% (SABBAG, 2020, p. 485).

Ainda, após publicação da EC n.º 87 em 2015, houve alterações relevantes do ICMS nas operações interestaduais. Com isso, a Constituição Federal passou a determinar:

Art. 155. (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto (BRASIL, 1988).

De acordo com o jurista Sabbag (2020):

Juridicamente, o ICMS atua por compensação financeira, em que somente descritivamente se compensam créditos e débitos. Esse mecanismo é conhecido como

tax on tax, porquanto do débito gerado na saída abate-se o crédito cobrado na entrada, diferentemente do sistema *tax on base*, em que se compensam as incidências anteriores, comparando-se as bases de cálculo (SABBAG, 2020, p. 487).

4.2.4 Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS)

O Imposto Sobre Serviços (ISS) de qualquer natureza está exposto no artigo 156, III da Constituição Federal e na Lei Complementar n.º 116/2003 (alterada pela Lei Complementar n.º 157/2016) que dispõe ser o Município e o Distrito Federal os sujeitos ativos competentes para a instituição do imposto.

Preliminarmente, a referida LC ao invés de conceituar serviços, apenas classifica os serviços que incidirão o tributo do ISS. Enquanto que a lei apresenta uma lista taxativa ou *numerus clausus* de serviços. Diante desta situação, já decidiu Supremo Tribunal Federal que se faça uma interpretação analógica para itens que contenham a expressão “congêneres”, objetivando evitar a criação serviços além daqueles já previstos na referida LC (SABBAG, 2020, p. 456).

Segundo ensina Paulsen (2018), a materialidade do ISS não se restringe a “serviço”, mas sim a “prestação de serviços”, “compreendendo um negócio jurídico) pertinente a uma obrigação de "fazer", de conformidade com as diretrizes de direito privado” (PAULSEN, 2018, p. 360).

De acordo com os §§ do artigo 1º da LC n.º 116/2003, o ISS incidirá sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País e sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Com relação a não incidência do referido tributo, o artigo 2º da LC n.º 116/2003 estabelece:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

- I – As exportações de serviços para o exterior do País;
- II – A prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;
- III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior (BRASIL, 2003).

No que concerne ao sujeito passivo do ISS, o artigo 5º da LC n.º 116/2003 determina que serão os prestadores de serviços, empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo.

Para a cobrança do ISS, os Municípios devem instituí-lo por meio de Lei Ordinária própria, na qual poderá abarcar todos ou nem todos os serviços estabelecidos na LC, desde que não prescreva novos serviços (PAULSEN, 2018, p. 360).

A base de cálculo do aludido tributo é o valor bruto do preço do serviço, segundo o artigo 7º da LC. Quando não se pode auferir o valor exato do serviço prestado, o tributo é calculado om base em valor único, chamado de “ISS fixo” (PAULSEN, 2018, p. 360).

A este respeito, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu por meio da Súmula n.º 524, o seguinte:

no tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra (BRASIL, 2015).

Como já apresentado anteriormente, os Municípios devem instituir o ISS via Lei Ordinária própria. Em vista disso, é nesta Lei que ficará determinado o valor das alíquotas, sempre obedecendo as alíquotas máximas e mínimas do ISS, em conformidade com o que versa artigo 156, § 3º, I da Constituição Federal. Desse modo, após alteração da LC n.º 116/2003 pela LC n.º 157/2016 com inclusão do artigo 8º-A, a alíquota mínima deve ser 2% e a máxima de 5%.

Conforme destaca o jurista Sabbag (2020), há duas maneiras de cobrar o ISS: i. fixa: que consiste no valor pago periodicamente pelos profissionais liberais; e ii. proporcional: que incide sobre o movimento econômico das empresas que prestam serviços (SABBAG, 2018, p. 460).

4.3 Análise da Proposta de Emenda à Constituição N.º 45/2019

Previamente, vale destacar que muitos economistas e tributaristas acreditam que é extremamente necessária uma reforma tributária no Brasil devido a vários fatores.

Os principais problemas decorrentes do sistema tributário atual são: a complexidade, a insegurança e a desigualdade. As consequências advindas dos problemas são negativas tanto para o contribuinte quanto para o Fisco. A título de exemplo tem-se: a litigiosidade pela falta

de cooperação entre o Fisco e o contribuinte; elevados custos – tanto para o contribuinte quanto para o poder público, distorções na alocação dos investimentos, que também refletem na guerra fiscal entre os entes federativos, opacidade para os cidadãos a respeito da carga tributária efetivamente suportada e redução dos níveis de investimento e da produtividade da economia brasileira (SOUZA, c2021).

Perante todo o exposto, neste momento será possível aprofundar na temática proposta, leia-se, os objetivos, a demonstração das principais mudanças, bem como os impactos relacionados à PEC.

Até a atual data foram realizadas diversas audiências públicas e seminários regionais, todos eles com o ideal gerar conhecimento, debatendo nas reuniões de apoio de toda a sociedade.

Desse modo, a PEC n.º 45/2019 visa unificar em uma mesma base de cálculo os cinco tributos (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS), substituindo-os pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). De acordo com a proposta, este tributo seria instituído por meio de Lei Complementar, em projeto de iniciativa do Presidente da República, e encaminhado para a apreciação do Congresso Nacional no prazo de 180 dias da promulgação da Emenda Constitucional (BRASIL, 2019).

No intuito de solucionar o modelo brasileiro da fragmentação da base de incidência, a proposta visa implantar características de um modelo conhecido por Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Insta frisar que o referido imposto já é utilizado por muitos países, seguindo a seguinte regra: “o montante de imposto pago pelo consumidor corresponde ao recolhido pelas empresas ao longo da cadeia” (BRASIL, 2019).

Prontamente a iniciativa buscaria estabelecer uma definição ampla para o fato gerador do IBS, reunindo os bens e serviços na sua base de incidência com dedução do tributo que incide sobre as operações anteriores, independentemente de qualquer relação com a atividade produtiva. Ainda, planeja efetivar a completa desoneração das exportações garantindo manutenção dos créditos (BRASIL, 2019).

Em caso de criação de lei complementar, o IBS seria instituído em conjunto com suas diretrizes. Em soma, assegura a proposta que cada esfera federativa exerceria sua competência tributária mediante a fixação de alíquotas próprias, em lei ordinária do ente, que, de acordo com o Deputado Aguinaldo Ribeiro:

juntas comporiam a alíquota total do tributo, aplicável uniformemente a todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, inclusive na importação, e segundo o princípio do destino. Até o ente federativo estabelecer a respectiva alíquota de IBS, prevaleceria a “alíquota de referência”, determinada pelo Senado Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), em patamar equivalente ao necessário para reproduzir a arrecadação dos tributos substituídos (RIBEIRO, 2021).

Como forma de diminuir o impacto da reforma nos Estados e Municípios, a proposta sugere duas formas de transição: uma relativa à substituição dos tributos atuais pelo IBS e outra relativa à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios (BRASIL, 2019).

Além disso, visando evitar tratamentos diferenciados, a PEC propôs uma alíquota “padrão” para todos os contribuintes, sendo essa a única exceção para aqueles contribuintes categorizados como baixa renda (RIBEIRO, 2021; BRASIL, 2019).

Ademais, a PEC inseriu a possibilidade de entes federativos criarem impostos seletivos com finalidade extrafiscal. Tal possibilidade será incluída no rol de competências tributárias. Inclusive, a dita seletividade poderia ser aplicada para desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos (RIBEIRO, 2021; BRASIL, 2019).

Focando em implementar o IBS, a PEC propõe uma transição de 10 anos para que os dois primeiros anos fossem utilizados como base para projeção da efetiva transição, causando ao final a substituição definitiva dos atuais tributos pelo IBS (RIBEIRO, 2021; BRASIL, 2019).

Além da transição para os contribuintes, a PEC n.º 45/2019 dispõe sobre uma outra transição ainda mais extensa, leia-se cinquenta anos. Sobre a temática aduz o deputado Ribeiro (2021) “para o modelo de repartição dos recursos arrecadados com o IBS, cuja receita passaria a pertencer ao Estado e ao Município de destino das operações com bens e serviços”.

De início ocorreria uma “transição federativa” que consistiria na redução das alíquotas estaduais e municipais. Basicamente, nos primeiros vinte anos, essa nova distribuição faria reposição da perda real de receita dos Estados e Municípios em decorrência do ICMS e ISS. Nos trinta anos restantes a distribuição seria realizada com base no princípio do destino, de forma crescente e gradual, na razão de 1/30 por ano (RIBEIRO, 2021; BRASIL, 2019).

Outro ponto relevante da proposta gira em torno da criação do Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, cuja responsabilidade seria a administração e coordenação

de determinadas atividades dos fiscos subnacionais. Sua composição se daria basicamente por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 2019).

As principais mudanças da Proposição de Emenda à Constituição n.º 45/2019, consistiriam na extinção dos cinco tributos -IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS- em um único imposto, o IBS; na criação de tributos, por meio dos impostos seletivos e repartição da receita, visto que o contribuinte pagaria apenas uma alíquota e, o valor arrecadado, seria dividido entre as pessoas políticas. Teria uma gestão unificada, isto é, um comitê gestor nacional como sendo representante de cada ente, gerando arrecadação do IBS, bem como a sua distribuição de receita. devolução tributária para os mais pobres; transição entre os modelos, que se baseia nos dez anos para a substituição dos tributos atuais e os cinquenta anos a efetiva implementação do IBS.

Ainda, a PEC n.º 45/2019 apresentou multiplicidade de objetivos visando beneficiar e reformar o sistema tributário brasileiro atual. Nesse sentido, adiante será analisado quanto a possível inviabilidade de tal implementação no Brasil.

4.4 A (In)Viabilidade da Unificação de Tributos pela Ordem Constitucional Vigente

A cláusula pétrea prevista no artigo 60, §4º, I da Constituição Federal dispõe que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa do Estado” (BRASIL, 1988).

Por sua vez ao analisar a PEC n.º 45/2019 é perceptível a grande centralização do poder de tributação atribuída à União. Nesse sentido aponta o renomado jurista Kiyosh Harada (c2019) que os autores da aludida PEC, com o intuito de ocultar a quebra no princípio federativo, apresentam que o IBS é um imposto nacional, de modo que será “regido pela lei complementar de caráter nacional e tem o produto de sua arrecadação partilhado entre os entes federados” (HARADA, c2019).

Contudo, o jurista Harada (c2019) demonstra que esse entendimento está equivocado, uma vez que, *in verbis*:

Lei complementar que atua no âmbito nacional deve limitar-se à edição de normas gerais, como acontece com o Código Tributário Nacional. E a lei complementar referida na PEC n.º45/19 é exatamente aquela que cria o IBS tendo, portanto, caráter de lei complementar que atua no âmbito da União tal como acontece com a previsão de instituição por lei complementar do imposto sobre grandes fortunas de competência federal (HARADA, c2019).

Nesse contexto, analisa o jurista Fernando Facury Scaff (c2019) alguns setores que sofrerão com o possível aumento de carga tributária, inclusive os com os serviços que englobam atividade sejam eles a educação e a saúde. Na perspectiva do referido jurista, *in verbis*:

Se for somado este aumento de tributação sobre o consumo à tributação dos dividendos, pela alteração do Imposto sobre a Renda, o impacto será quase confiscatório (SCAFF, c2019).

Destaca Scaff (c2019) considerando o fato da mão de obra ser intensivamente utilizada no setor de serviços, ao passo que essa não gerar tributação. Nesse aspecto, a carga tributária será ainda mais sentida, podendo resultar no aumento de desemprego. Somando aos fatos relevantes, o venerável jurista ressalta ser o caso de muitos serviços prestados por pessoas físicas. Nesse viés, é evidente que o aumento do custo será exponencial e sem possibilidade de repasse em cadeia (SCAFF, c2019).

Nesta senda, o jurista Harada (c2019) faz interessante apontamentos sobre as problemáticas da PEC n.º 45/2019 que agregam ao presente trabalho, destacadas a seguir:

i. Vedação de conceder incentivos fiscais do IBS: o referido jurista, verifica que, na Lei Maior já há previsão quanto a isso e não é respeitada, assim, não há razão para acreditar que a tal vedação presente na proposta servirá de algo (HARADA, c2019);

ii. O IBS é não cumulativo: no ponto de vista do aludido jurista, um imposto não é virtuoso no simples fato da sua cumulatividade ou não cumulatividade, mas sim, na menor carga tributária. Desse modo, ele cita um exemplo da Cofins cuja alíquota cumulativa era de 3% e, não cumulativa, a alíquota é de 7,6%, no qual, aduz, que bateu *record* de arrecadação nos primeiros meses de sua vigência (HARADA, c2019);

iii. O novo sistema tributário tem um longo prazo de adaptação: na percepção do mencionado jurista, isso demonstra a incerteza de ter êxito na implementação do IBS, uma vez que se trata de um imposto complexo e de complicada operacionalidade (HARADA, c2019);

iv. Simplificação do sistema tributário com a fusão de tributos federais com impostos, estaduais e municipais: o principal objetivo da referida PEC é a simplificação, entretanto, a partir do momento que se analisa o IBS seria gerido por um Comitê Gestor formado pela União, 27 Estados e mais de 5.550 Municípios, mais parece que haverá uma desordem, e não uma simplificação (HARADA, c2019).

Por sua vez, destaca o jurista Harada (2019) que a PEC n.º 45/2019 não pode ser elaborada somente por economistas, sendo mister a participação de operadores do direito, uma

vez que qualquer norma sempre deve estar em concordância com a Constituição Federal. Sempre assegurando os direitos e garantias fundamentais previstas no texto constitucional, idealizando o melhor para a sociedade como um todo.

Neste caminho, sustenta a PEC que a extinção do tributo do Estado, ICMS e do Município, ISS, ainda seriam mantidos outros tributos de sua competência.

Ocorre que ambos os tributos – ICMS e ISS – são de extrema importância para gerir os Estados e os Municípios, respectivamente. Um relatório realizado pelo Tesouro Nacional em 2019, a fim de analisar a estimativa da carga tributária bruta em 2019 por espécie tributária, baseado no total dos tributos arrecadados pelas três esferas de governo e o Produto Interno Bruto (PIB), constatou o seguinte, é a tabela sobre carga tributária bruta por esfera de governo e espécie tributária 2018/2019:

Carga Tributária Bruta Total		R\$ Milhões		% PIB	
		2018	2019	2018	2019
Governos Estaduais⁵		587.046	629.125	8,52%	8,67%
1	Impostos	551.545	589.815	8,01%	8,13%
	<i>Impostos sobre a propriedade</i>	<i>51.791</i>	<i>56.221</i>	<i>0,75%</i>	<i>0,77%</i>
	Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU	1.341	1.383	0,02%	0,02%
	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD	7.330	8.625	0,11%	0,12%
	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA	43.120	46.213	0,63%	0,64%
	<i>Impostos sobre bens e serviços</i>	<i>499.754</i>	<i>533.576</i>	<i>7,25%</i>	<i>7,35%</i>
	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	479.310	508.832	6,96%	7,01%
	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS	1.712	1.991	0,02%	0,03%
	Taxas Administrativas	18.474	22.500	0,27%	0,31%
	Outros	258	254	0,00%	0,00%
	<i>Outros impostos</i>	<i>0</i>	<i>18</i>	<i>0,00%</i>	<i>0,00%</i>
2	Contribuições sociais	35.501	39.310	0,52%	0,54%
	Contribuições para o RPPS	35.501	39.310	0,52%	0,54%
Governos Municipais⁶		150.623	164.531	2,19%	2,27%
1	Impostos	136.865	149.488	1,99%	2,06%
	<i>Impostos sobre a propriedade</i>	<i>54.885</i>	<i>59.621</i>	<i>0,80%</i>	<i>0,82%</i>
	Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU	43.873	47.053	0,64%	0,65%
	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI	11.013	12.568	0,16%	0,17%
	<i>Impostos sobre bens e serviços</i>	<i>81.980</i>	<i>89.867</i>	<i>1,19%</i>	<i>1,24%</i>
	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS	62.126	68.160	0,90%	0,94%
	Taxas Administrativas	6.634	6.888	0,10%	0,09%
	Outros	13.220	14.819	0,19%	0,20%
2	Contribuições sociais	13.758	15.043	0,20%	0,21%
	Contribuições para o RPPS	13.758	15.043	0,20%	0,21%
PIB		6.889.176	7.256.926		

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2019.

Observa-se que, dentre todos os tributos arrecadados pelos Estados entre os anos de 2018 e 2019, o tributo que mais se destacou foi o ICMS. E, com relação aos Municípios, o tributo que mais arrecadou foi o ISS (Secretaria do Tesouro Nacional – STN, 2019).

Frente a esses dados, faz-se necessário frisar a impossibilidade de extinção dos aludidos tributos que além de serem inconstitucionais para alteração no Estado Federativo do Brasil, tal ato incorreria na redução de receita para os citados entes federativos.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o tributo ICMS se trata da principal fonte de financiamento dos estados brasileiros, quando diante de seu amplo campo de incidência.

Assim, perante a estrutura federativa atual em que Municípios e Estados arcam com suas despesas e realizem as políticas públicas adequadas e necessárias para o desenvolvimento da população que se abriga em seu território, Scaff (c2019) destaca seis formas que a Constituição Federal estabeleceu para o financiamento dos mesmos, a seguir:

- (1) atribuindo a cada qual uma fonte própria de arrecadação tributária, que é usualmente conhecida como competência tributária;
- (2) atribuindo ainda um certo rateio do valor arrecadado, a fim de que as bases econômicas mais amplas sejam compartilhadas com os entes subnacionais, tal como ocorre com o imposto sobre a renda, cuja arrecadação é cerca de 50% compartilhada, de modo redistributivo, com estados, DF e municípios, a despeito de a competência tributária ser da União. Existem ainda outros modos pelos quais esse rateio de valores ocorre, porém com impactos menores, tais como
- (3) na arrecadação das receitas patrimoniais, acima referidas, ou na
- (4) divisão da arrecadação de 25% do ICMS dos estados para com os municípios, conhecido como VAF (Valor Adicionado Fiscal), ou ainda
- (5) no rateio horizontal de ICMS entre os estados de origem e de destino, com a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, e
- (6) no não repasse à União do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte sobre a remuneração de servidores estaduais e municipais, além de outras formas. Existe mesmo uma espécie de federalismo econômico, que não é fiscal, através do uso de Fundos de Desenvolvimento do Norte, Nordeste e Centro Oeste (artigo 159, I, “c”, CF) (SCAFF, c2019).

No tocante ao ISS, sua arrecadação representa potencial importante na receita tributária dos Municípios. A obtenção de recursos financeiros resultaria na melhoria de gestão, estimulando o funcionamento dos serviços realizados pelos prefeitos na melhoria de vida de sua população (SOUZA, c2021).

Ainda, ressalta-se que, segundo um estudo realizado por François E. J. de Bremaeker acerca de um observatório de informações municipais de 2017, ensina que, a partir do quantitativo demográfico, o grau de urbanização e a sua vocação econômica, bem como a receita do ISS aumentam ou diminuem (BREMAEKER, 2017).

Pode-se observar que apenas aqueles Municípios que possuem quantitativo demográfico superior a 50 mil habitantes, é que possuem um valor relativamente alto de arrecadação de ISS em comparação com outros cujo quantitativo demográfico é menor (BREMAEKER, 2017).

Entendendo a dinâmica de cobrança e arrecadação do ICMS e do ISS pelos Estados e Municípios, respectivamente, Scaff (c2019) apresenta divergências doutrinárias acerca da competência tributária. Nesse sentido, transcreve sobre a possível inviabilidade na instituição do IBS. Inicialmente, de um lado expõe compartilhar do entendimento de que a proposta viola

centralmente o pacto federativo e diminui a autonomia financeira dos Estados e Municípios, ao passo que sem competência tributária não há autonomia, concluindo que a proposta é inconstitucional desde a sua origem (SCAFF, c2019).

Por outro lado, apresenta docentes tributaristas com entendimento de que a autonomia não é dependente puramente da competência tributária, vez que é composta de várias outras fontes de arrecadação. Nesse caso, basta que haja receita para os entes federativos se manterem autônomos. Compreendem, com isso, que em caso de quantidade suficiente de recursos para Estados e Municípios atuarem com autonomia, a proposta de emenda constitucional é constitucional (SCAFF, c2019).

Desta feita, é entendimento dos juristas Harada (c2019) e Scaff (c2019) citados no presente trabalho que, perante o risco de em uma reforma tributária através da aprovação da PEC n.º 45/2019, o ICMS e o ISS sejam incorporados na base de tributação do novo imposto proposto, seja ele o IBS. Fazendo-se mister reforçar que é por meio do Imposto sobre operações relativas à Circulação de mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e do Imposto Sobre Serviços que os Estados e Municípios que se terá autonomia financeira, bem como a principal fonte de arrecadação, tornando inviável sua exclusão (HARADA; SCAFF c2019).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do cenário político e econômico hodierno, é notável que é necessária a ocorrência de uma reforma tributária, uma vez que o atual Sistema Constitucional Tributário é marcado pela sua complexibilidade. No entanto, importante frisar que independentemente da necessidade de uma tributação mais simples e justa, é imprescindível que qualquer proposta de reforma tributária respeite e se limite aos princípios e normas da Lei Maior, obedecendo a estrutura de Estado Federativo do país.

Nesse sentido, o presente trabalho apresentou inicialmente a evolução histórica do tributo no Brasil, analisando desde a chegada dos portugueses as terras brasileiras até a Constituição Federal de 1988. Em seguida, aprofundou-se no atual Sistema Constitucional Tributário Nacional, averiguando acerca dos principais princípios que o norteiam, passando pela competência tributária no intuito de elucidar melhor as atribuições de cada ente federativo sob os tributos. Após, adentrou-se efetivamente na Proposição de Emenda à Constituição n.º 45 de 2019, avaliando se tal proposta era coerente com o atual Sistema Constitucional Tributário. Entretanto, com base no estudo analítico realizado, foi averiguado que tal proposta de reforma desrespeitou o Estado Federal centralizando o poder de tributação em um único ente federativo, infringindo cláusula pétrea do artigo 60, §4º, I da Constituição Federal.

Posto isto, nota-se que ainda que a proposta guarda cunho benéfico visando simplificar o Sistema Tributário Nacional, sua implementação apresenta alterações radicais que são inviáveis para o atual Sistema Constitucional Tributário.

Em face a esse cenário, parece utopia acreditar que uma reforma de nível nacional seria capaz de solucionar problemáticas fiscais e econômicas em todo o país.

Desse modo, seria mais adequado realizar reformas por região, sem necessidade de reformar ou desrespeitar a Carta Magna de 1988. Desta feita, cada norma seria voltada àquela determinada situação. Além do mais, o ideal seria que ao criar e alterar normas, os operadores do Direito conjuntamente com tributaristas e economistas, analisassem demasiadamente o atual Sistema Constitucional Tributário com o objetivo de organizar uma lei que beneficiasse não somente os entes federativos, mas também os contribuintes.

Perfazendo o raciocínio, como foi apresentado ao final do presente trabalho, com a exclusão dos principais impostos dos Estados e o Municípios, ICMS e ISS, respectivamente, é de se esperar pelo aumento significativo na alíquota, o que afetaria de forma negativa empresas e contribuintes, comprovando assim ineficácia e inviabilidade de sua inserção.

REFERÊNCIAS

AMED, José Fernando; NEGREIROS, Plínio José. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Nobel, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 14 abr. 2021.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. Constituição (1937). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Constituição (1965). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao65.htm>. Acesso em: 14 jun. 2021.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 14 jun. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 17 mar. 2020.

BREMAKER, François E. J. **A importância do ISS para os municípios**. Observatório de informações municipais. Paraíba do Sul, RJ. 2017. Disponível em: http://www.oim.tmunipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/119D75C6-D89E-0784-ADA1E07E2F609DE714032017054331.pdf&i=3073. Acesso em: 30 set. 2021.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2019. 9788553615872. Disponível em: <https://integrada.minha biblioteca.com.br/#!/books/9788553615872/>. Acesso em: conjunto 2021. 04

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Álvaro. **Um histórico sobre a tributação no Brasil**. Revista da Receita Federal Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, V. 03, N. 01 e 02, p. 29-49, Jan/Dez, 2016.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. In: JÚNIOR, N.F.P. Federalismo, tipos de estado e conceito de Estado Federal. Barueri: Editora Manole Ltda, 2004.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. In: GUITIERREZ, M.D. Repartição das Receitas Tributárias. Barueri: Editora Manole Ltda, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - constituição e código tributário nacional**. 11 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. 9786555593334. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593334/>. Acesso em: 03 set. 2021.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 31 ed. Editora Saraiva, 2011.

FILOMENO, José Geraldo Brito. **Teoria Geral do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Editora Forense LTDA: Grupo GEN, 2019. 9788530986858. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530986858/>. Acesso em: 2021 ago. 27.

HARADA, Kiyoshi. **Inverdades em torno do IBS**. Jus.com.br., 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75088/inverdades-em-torno-do-ibs>. Acesso em: 29 set. 2021.

MARTINS, Flávio. **Curso de direito constitucional**. 5 es. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. 9786555595314. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555595314/>. Acesso em: 03 Set 2021.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Série IDP - Linha Administração e Políticas Públicas - Gestão Pública e Direito Municipal: tendências e desafios**. 15 ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2016. 9788547204686. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547204686/>. Acesso em: 03 Set 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. 9786555594706. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 03 Set 2021.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PEREIRA, Raquel. **A evolução histórica do sistema tributário brasileiro**. Brasília, p. 13 – 23, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang.; MITIDIERO, Daniel.; MARINONI, Luiz Guilherme. **Curso de direito constitucional**. São Paulo. Editora Saraiva, 2021. 9786555593402. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593402/>. Acesso em: 03 Set 2021.

SCAFF, Fernando Facury. **Justiça Tributária: Algumas sugestões para aprimorar a Reforma Constitucional Tributária**. Consultor Jurídico, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-07/justica-tributaria-algumas-sugestoes-aprimorar-reforma-constitucional-tributaria>. Acesso em: 03 out. 2021.

SCAFF, Fernando Facury. **Contas à vista: Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF**. Consultor Jurídico, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>. Acesso em: 03 out. 2021. Acesso em: 03 out. 2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo. Editora Atlas, 2018.

SOUZA, Thiago. **Problemas do Sistema Tributário Nacional: O que esperar da Reforma Tributária?** Dootax, 2021. Disponível em: <https://blog.dootax.com.br/problemas-do-sistema-tributario-nacional/>. Acesso em: 29 set. 2021.

VELLOSO, Elísio Augustos Bastos.; TUPIASSU, Lise Merlin.; BLAGITZ, Patrícia Blagitz Cichovski. **Constitucionalismo e Direitos Fundamentais**. São Paulo. Grupo GEN, 2014. 978-85-309-5754-4. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5754-4/>. Acesso em: 03 Set 2021.