

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E FEDERALISMO FISCAL:  
ALTERAÇÕES DO STATUS QUO FRENTE AO PRINCÍPIO FEDERATIVO

LUAN GABRIEL MARTINS OLIVEIRA

Rio de Janeiro

2021

LUAN GABRIEL MARTINS OLIVEIRA

**DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E FEDERALISMO FISCAL:  
ALTERAÇÕES DO STATUS QUO FRENTE AO PRINCÍPIO FEDERATIVO**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais (Direito), pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito.

Orientador: Eduardo Maneira

Rio de Janeiro

2021

LUAN GABRIEL MARTINS OLIVEIRA

**DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E FEDERALISMO FISCAL:  
ALTERAÇÕES DO STATUS QUO FRENTE AO PRINCÍPIO FEDERATIVO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da aprovação: \_\_/\_\_/2021.

Banca examinadora:

---

Orientador

---

Membro da banca

---

Membro da banca

Rio de Janeiro

2021

## **RESUMO**

A presente monografia busca obter uma solução interpretativa para a problemática das alterações de competências tributárias frente ao ordenamento jurídico brasileiro, com especial enfoque ao respeito ao princípio federativo. Através da análise de textos argumentativos, que tangenciam temáticas como as peculiaridades do federalismo fiscal brasileiro, bem como pontos de relevo referente à possibilidade de flexibilização do *status quo* constitucional conferido ao tema, este trabalho visa um resultado teórico capaz de responder ao questionamento, se uma alteração a nível de distribuição de competências tributárias seria capaz de gerar uma ruptura ao princípio federativo, bem como analisar possíveis consequências doutrinárias e práticas da resposta obtida.

## **ABSTRACT**

This monograph seeks to obtain an interpretive solution to the problem of potential changes in tax jurisdictions in the face of the Brazilian legal system, especially in regard to the federative principle. Through the analysis of argumentative texts, which touch upon themes such as the peculiarities of Brazilian fiscal federalism, as well as important points regarding the possibility of flexibilization of the constitutional *status quo* given to the subject, this work aims at a theoretical result capable of answering the question, whether an alteration in the distribution of tax competences would be capable of generating a rupture with the federative principle, as well as analyzing possible doctrinal and practical consequences of the obtained response.

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| 1 - Introdução   | 6  |
| 2 - Apresentação do problema e objetivo da pesquisa  | 8  |
| 3 - Metodologia  | 10 |
| 4 - Revisão de literatura  | 11 |
| 4.1 - Estado Federativo Brasileiro - Aspectos gerais   | 11 |
| 4.2 - Peculiaridades de relevo ao Federalismo Brasileiro   | 13 |
| 4.3 - Federalismo fiscal e divisão de competências tributárias   | 15 |
| 4.4 - Forma de Estado Federativa enquanto cláusula pétrea  | 17 |
| 4.5 - Vinculação da autoadministração dos entes ao pleno exercício da competência tributária                             | 20 |
| 4.6 - Necessidade de reforma e simplificação do Sistema Tributário Nacional  | 23 |
| 5 - Aplicação dos conceitos teóricos ao objeto de pesquisa   | 26 |
| 5.1 - Competências tributárias frente às peculiaridades federativas brasileiras  | 26 |
| 5.1.1 - Município enquanto ente federativo   | 27 |
| 5.1.2 - Competência tributária enquanto fator determinante na compreensão do Município enquanto ente federativo          | 28 |
| 5.2 - Rigidez do Sistema Tributário Nacional   | 31 |
| 5.2.1 - Constitucionalização da temática de competências tributárias   | 31 |
| 5.2.2 - Possibilidade de flexibilização de competências tributárias – COSIP  | 33 |
| 5.2.3 - Possibilidade de flexibilização de competências tributárias – Simples Nacional                                   | 36 |
| 5.3 - Conclusão preliminar sobre a possibilidade de alteração de competências tributárias frente ao princípio federativo | 42 |
| 6 - Implicações teóricas a partir da conclusão preliminar  | 48 |
| 6.1 - O centralismo do federalismo fiscal brasileiro   | 49 |
| 6.2 - A importância da autoadministração contextualizada ao objeto de pesquisa   | 51 |
| 6.3 - Uma sugestão interpretativa acerca do núcleo essencial de um ente federativo                                       | 54 |
| 7 - Aplicação prática do objeto de pesquisa  | 57 |
| 7.1 - Da compatibilidade de um imposto unificado ao princípio federativo   | 58 |
| 7.2 - Contextualização a discussões correntes sobre reforma tributária   | 60 |
| 8 - Conclusão  | 63 |
| 9 - Referências Bibliográficas   | 67 |

## 1 - INTRODUÇÃO

Nesta presente monografia se pretende a análise da divisão de competências tributárias entre os diferentes entes federativos enquanto uma manifestação e subsequente consolidação do pacto federativo adotado pela nossa República Federativa do Brasil. A principal questão que se pretende abordar é se alterações profundas na divisão de competências tributárias entre os entes federativos, sem a devida compensação financeira e administrativa (sendo esta entendida como a possibilidade de adoção de políticas fiscais pelos entes federativos tais quais estados e municípios), representaria uma verdadeira quebra no pacto federativo.

Eminentemente, esta monografia propõe a análise da divisão de competências tributárias sob o prisma do princípio federativo, partindo de um diálogo com a doutrina e entendimento jurisprudencial corrente sobre o tema, de modo a contextualizar a problemática da competência tributária como uma manifestação concreta do princípio federativo em nosso Estado Democrático de Direito.

O tema se faz presente e necessário à discussão pois, uma vez que se encontram em tramitação diversos projetos de Emenda Constitucional, nominalmente a PEC 45/2019, que pretendem discutir a reforma tributária, é de suma importância avaliar os impactos que uma eventual retirada de competências tributárias poderia acarretar na concretude do princípio federativo.

Ademais, será feita uma contextualização do tema em virtude das correntes discussões que surgem com o advento de projetos de reforma tributária, que propõem alterações no sentido de reduzir a ingerência administrativa a nível de competência dos entes federativos, reunindo diversos tributos sob um único tributo de competência federal, como é o caso do IBS discutido na PEC 45/2019.

Em suma, objetiva-se, por meio desta monografia, observar se tais alterações profundas na estrutura federativa fiscal em prol de um maior centralismo administrativo acerca de tributos poderia acarretar em uma inobservância do princípio federativo, ou mesmo em uma verdadeira quebra do pacto federativo constitucionalmente consolidado.

Desta forma, busca-se observar a importância da divisão de competências tributárias entre os entes como uma manifestação do princípio federativo, de modo que discussões no

sentido de simplificação de tributos sejam feitas com respeito aos demais princípios constitucionais, em especial ao homenageado pelo Art. 1º de nossa Carta Magna.

No que tange à metodologia a ser adotada neste projeto, será feita uma revisão de textos emitidos contendo sólidos argumentos sobre o tema, bem como um apanhado do entendimento doutrinário acerca de federalismo fiscal, de modo a situar esta pesquisa em concordância com as atuais discussões sobre o tema, para que então se possa realizar um diálogo direto com estas fontes, de forma que melhor se possa contextualizar a problemática com as discussões de flexibilização de competência tributária presentes nas PECs que propõem a Reforma Tributária.

Assim, utilizar-se-á de pesquisa bibliográfica para devida fundamentação das teses aqui apresentadas, a partir de livros e artigos de opinião emitidos por doutrinadores, bem como artigos que tratem diretamente sobre competência tributária e federalismo fiscal.

Ademais, será ainda um pilar desta presente monografia jurídica uma pesquisa documental, para que melhor se possa observar a evolução de paradigmas que circundam a temática abordada, nominalmente a partir de decisões judiciais ou alterações legislativas que impactaram na visão então vigente sobre federalismo fiscal.

Após a realização de uma revisão literária sobre o tema, será feita uma contextualização dos aspectos teóricos obtidos por meio da pesquisa, de modo a fornecer um embasamento para a solução da problemática que se propõe a discutir, isto é, se uma alteração profunda na divisão de competências tributárias significa um verdadeiro rompimento no pacto federativo nacional.

Uma análise preliminar, deste modo, será realizada sobre a possibilidade jurídica de alteração das competências tributárias sem uma ruptura do princípio federativo, objetivando-se a obtenção de uma conclusão preliminar capaz de apresentar uma solução inicial para a problemática.

Com a observação inicial e tendo sido construída uma tese preliminar, será avaliada a consequência prática e jurídica desta conclusão. Isto é, se possível uma alteração de competências tributárias harmônica com o princípio federativo, qual será o limite constitucionalmente imposto de modo a evitar que uma reforma acabe por subverter a principiologia constitucional; caso impossível a realização de alterações sem a ruptura do

ordenamento constitucional no que tange à forma de estado federativa, quais medidas podem ser adotadas de modo a assegurar a simplificação de um sistema tributário nacional marcado por uma rigidez constitucional particular.

Esses aspectos serão levantados a partir das conclusões obtidas pela exposição preliminar de aspectos teóricos e argumentativos, bem como de três casos paradigmáticos, tanto doutrinários quanto jurisprudenciais (na forma da discussão acerca da condição jurídica dos Municípios na federação brasileira; a instituição da contribuição *sui generis* COSIP; e a criação do regime unificado de tributação do Simples Nacional) de modo a contextualizar e aprofundar a discussão da problemática proposta.

Por fim, será realizado um diálogo entre o objeto da presente pesquisa, e o contexto legislativo atualmente vivido, que inclusive enseja razão para a problemática em tela: a discussão sobre a reforma tributária. Em outras palavras, será posto em prática o resultado da análise eminentemente teórica e doutrinária, fornecendo argumentos que poderão ser utilizados para sustentação de determinadas posições no debate acerca do Direito Constitucional/Tributário.

Cumprir destacar que não é objetivo deste trabalho de monografia uma análise profunda dos projetos de Reforma Tributária que se encontram em tramitação nas casas do Congresso Nacional, mas sim avaliar, em luz das atuais discussões acerca de simplificação de tributos e eventual junção de competências nas mãos da União, o impacto que pode haver na concretude do princípio federativo caso haja uma ruptura de competências tributárias sem a devida compensação administrativa e financeira aos entes menores, o que, eminentemente, deveria ensejar uma discussão mais cuidadosa acerca de alterações no pacto federativo em si.

Outrossim, também será omissa esta pesquisa referente a potenciais projetos de alteração no próprio pacto federativo nacional, uma vez que se busca analisar, com base em aportes doutrinários de relevo, a importância da divisão de competências fiscais na atual conjuntura federativa, que inclusive contextualiza o próprio objeto desta monografia.

## **2 - APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA E OBJETIVO DA PESQUISA**



Conforme se extrai do conteúdo que será utilizado para embasar a presente monografia, o problema que se pretende resolver é se alterações profundas na divisão de competências tributárias entre os entes federativos poderiam acarretar uma quebra no princípio federativo.

Em que pese a contextualização da problemática, diversos foram os casos em que a discussão do tema se fez presente: na instituição do Simples Nacional; na discussão sobre a constitucionalidade da Contribuição Social sobre Iluminação Pública (COSIP); e, mais recentemente, na discussão sobre a Reforma Tributária trazida por propostas como a PEC 45/2019.

Alterações a nível constitucional acerca de competência tributária, bem como a extensão do núcleo central referente à autonomia administrativa e financeira dos entes federativos, serão alguns dos temas abordados, com fim de investigar e buscar uma interpretação para o princípio federativo mais acertada com o ordenamento jurídico pátrio.

Por fim, será fundamental contextualizar a solução que for obtida ao fim da pesquisa, para fins de contribuição aos debates correntes que envolvam a matéria, e que tornam este objeto de pesquisa relevante e de suma importância.

Ademais, é objeto da presente monografia jurídica propor interpretação pontual à questão da possibilidade de alterações na sistemática presente na Constituição Federal referente à competência tributária dos entes federativos, de modo que potenciais projetos no sentido de simplificação do Sistema Tributário Nacional possam ser avaliados sob o prisma constitucional do princípio federativo.

Deste modo, buscará se avaliar até que ponto uma alteração de competência tributária poderia ser realizada, sem que haja a ruptura no Estado Federal, considerado como uma cláusula pétrea em nosso ordenamento jurídico pátrio. Este, resumidamente, é o problema que essa presente monografia irá investigar.

O objetivo desta pesquisa será, como observado, propor uma interpretação mais acertada para a problemática envolvendo o federalismo fiscal, a rigidez de sua condição enquanto cláusula pétrea, e a divisão de competências tributárias.

Através da exploração dos textos trabalhados, portanto, objetiva-se chegar a uma conclusão satisfatória para o questionamento imposto inicialmente, se uma alteração profunda na divisão de competências tributárias representaria ou não uma ruptura no princípio federativo.

### 3 - METODOLOGIA

A pesquisa será pautada por uma análise documental de livros e artigos, que apresentem argumentos antagônicos sobre o tema. Em outras palavras, serão avaliados textos de doutrinadores de direito constitucional e tributário, que formularam ou endossaram teses no sentido de auxiliar na construção do debate acerca do objeto de pesquisa.

A obtenção e a escolha dos textos que compilarão este projeto de pesquisa serão feitas a partir de um dos artigos que motivaram a realização desta presente monografia, que é o trabalho de título “A Reforma Tributária Viola o Federalismo Fiscal e a Capacidade Contributiva”, do Professor Ricardo Lodi (2019, p. 1).

O texto acima mencionado originou o interesse pelo tema, por trazer fortes argumentos no que se pretende. No entanto, se limitou a fornecer forte carga teórica em um sentido da discussão, sem muito se aprofundar em argumentos contrários, motivo pelo qual a presente monografia irá apenas utilizar o artigo citado para colheita de alguns argumentos e referenciais teóricos que embasarão uma parte do trabalho de pesquisa.

Assim, as referências empregadas no texto foram utilizadas como ponto de partida para a busca dos argumentos presentes no capítulo de revisão de literatura, mas o referencial teórico empregado não se restringiu apenas ao advindo do texto do Professor Lodi.

Para além do ponto de partida mencionado, foram utilizadas indicações de professores da área de Direito Tributário, a respeito das discussões jurisprudenciais e doutrinárias de relevo ao objeto de pesquisa. Assim, foi possível ser realizada uma colheita de documentos contendo argumentos antagônicos, com fins de enriquecimento da discussão, conforme será posteriormente trabalhado nesta presente monografia.

Após uma análise dos posicionamentos relevantes ao tema, estes serão contrapostos e contextualizados às situações que ocasionaram a relevância do objeto, com a finalidade de se

propor uma interpretação para os institutos do princípio federativo e da divisão de competências tributárias que melhor se enquadre com o ordenamento jurídico pátrio.

Em outras palavras, esta será uma pesquisa sobre *lege lata*, em que será avaliada uma problemática interpretativa para, através da análise de sólidos argumentos e da construção de uma contextualização teórica, propor uma interpretação mais indicada para, potencialmente, solucionar o questionamento inicialmente levantado.

Assim, a partir de textos argumentativos e jurisprudenciais que priorizam determinadas vertentes teóricas, será feito um trabalho analítico dos mesmos, contrapondo-os diretamente, para fins de se obter uma síntese que seja capaz de obter a desejada solução da problemática proposta, que servirá como uma proposição interpretativa.

## 4 - REVISÃO DE LITERATURA

### 4.1 - Estado Federativo Brasileiro - Aspectos gerais

É cediço que o Estado Brasileiro adota a forma de estado federal, consagrando o princípio federativo no *caput* do Art. 1º de nossa Constituição, que se lê: "A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos"<sup>1</sup>.

Reitera-se, ainda, esta noção no *caput* do Art. 18 de nossa Carta Magna: "A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição."<sup>2</sup>.

Diversos são os autores que tratam do Estado Federativo brasileiro, e para fins de demonstração argumentativa já consolidada sobre o tema, serão compilados aspectos teóricos genéricos sobre o princípio federativo, que serão basilares para a presente pesquisa de monografia, bem como divergências fundamentais sobre o regime jurídico dos municípios frente ao Estado Federal no Brasil. Desta forma, os textos aqui empregados irão apresentar argumentos e teorias já extensamente discutidas, para que se possa confrontá-las e avaliar sua aplicabilidade frente ao objeto da presente pesquisa.

---

<sup>1</sup> BRASIL, 1988.

<sup>2</sup> BRASIL, *Ob. Cit.*

Em primeiro plano, há de se assentar na compreensão defendida por Sarlet<sup>3</sup> de que o princípio federativo se concretiza na forma de estado federal, uma vez que aquele seria o princípio genérico cuja principal função seria trazer à normativa constitucional a doutrina federalista; e este seria a manifestação concreta deste federalismo, com suas peculiaridades organizacionais próprias. Assim, impactos à estruturação da forma de estado federal, ainda que não se confundindo com o princípio federativo em si, geram implicações na principiologia constitucional, que serão observadas nesta pesquisa.

O Estado Federal, fundamentalmente, se caracteriza pela “pluralidade consorciada e coordenada de mais de uma ordem jurídica incidente sobre um mesmo território estatal, posta cada qual no âmbito de competências previamente definidas”<sup>4</sup>.

Ainda neste sentido, se posiciona José Afonso da Silva:

Estado Federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público Internacional. A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação aos Estados e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Os Estados-membros são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e também de personalidade jurídica de Direito Público interno.<sup>5</sup>

Deste conceito, se extrai uma gama de aspectos de suma importância ao observarmos a manifestação concreta do princípio federativo, que é a territorialidade da convivência não antagônica de ordens jurídicas das diferentes entidades federativas, bem como a importância da divisão de competências para a concretização da autonomia destes entes federativos.

Esta noção de importância da divisão de competências entre os componentes do pacto federativo será basilar no desenvolvimento do trabalho que aqui se propõe, uma vez que será justamente na divisão de competências tributária que será observada a controvérsia jurídica a se analisar.

Ademais, ainda para fins de conceituações gerais, é de suma importância a noção de Estado Federal frente às formas de Estado Unitário e à Confederação:

Ao passo que o Estado Unitário (que constitui uma forma estatal simples) se caracteriza por uma estrutura de poder única (mais ou menos centralizada) e uma ordem jurídica, visto que toda sua autoridade é central, a Confederação e a União de Estados, formas ditas compostas ou complexas, consistem sempre na reunião de Estados, que seguem soberanos e independentes (e que

<sup>3</sup> SARLET, *et. al.*, 2017, p. 855 e 856.

<sup>4</sup> SARLET, *et. al.*, 2017, p. 857, *apud* ROCHA, 1996, p. 171

<sup>5</sup> SILVA, 2014, p. 102

individualmente podem ser tanto Estados Unitários quanto Federações), mas que se unem em torno de determinados fins e mediante pactos regidos pelo direito internacional público.<sup>6</sup>

Sobre o tema, em comparação direta entre o Estado Federal e o Estado Unitário, discorre ainda José Afonso da Silva:

O modo de exercício do poder político em função do território dá origem ao conceito de forma de Estado. Se existe unidade de poder sobre o território, pessoas e bens, tem-se Estado unitário. Se, ao contrário, o poder se reparte, se divide, no espaço territorial (divisão espacial de poderes), gerando uma multiplicidade de organizações governamentais, distribuídas regionalmente, encontramos-nos diante de uma forma de Estado composto, denominado Estado federal ou Federação de Estados. A repartição regional de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado federal. Nisso é que ele se distingue da forma de Estado unitário (França, Chile, Uruguai, Paraguai e outros), que não possui senão um centro de poder que se estende por todo o território e sobre toda a população e controla todas as coletividades regionais e locais. É certo que o Estado unitário pode ser descentralizado e, geralmente, o é, mas essa descentralização, por ampla que seja, não é de tipo federativo, como nas federações, mas de tipo autárquico, gerando uma forma de autarquia territorial no máximo, e não uma autonomia político-constitucional, e nele as coletividades internas ficam na dependência do poder unitário, nacional e central.<sup>7</sup>

#### 4.2 - Peculiaridades de relevo ao Federalismo Brasileiro

O Federalismo Brasileiro adotado pela Constituição de 1988 adquire uma roupagem cooperativa, que é fundamental para a compreensão da dinâmica de divisão de competências entre os entes federativos. Sobre esta noção, destaca-se a definição de Lodi sobre a classificação:

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 o Brasil retorna, depois dos anos de trevas institucionais, a um federalismo cooperativo, que se revela, entre outros aspectos, pela definição, no artigo 23, da competência comum para União, Estados e Municípios legislarem sobre um rol mais amplo de matérias, em relação às Cartas anteriores, levando em consideração, segundo o parágrafo único do mesmo artigo, normas para a cooperação entre eles, definidas em lei complementar, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e bem-estar social em âmbito nacional; bem como pela previsão de competência concorrente entre União e Estados-membros. Sob o viés do direito financeiro, o cooperativismo se dá pela repartição, mais condizente com as atribuições materiais, das receitas tributárias de impostos federais com Estados e Municípios e de impostos estaduais com os Municípios.<sup>8</sup>

Em outras palavras, é característico ao federalismo brasileiro a existência de uma divisão de competências legislativas, administrativas e de repartição de recursos entre os entes, o que torna a divisão de competências tributárias um ponto central a este modelo federativo cooperativo.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> SARLET *et. al.*, 2017, p. 855, *apud* VOGEL, 1984, p. 810.

<sup>7</sup> SILVA, 2014, p. 99

<sup>8</sup> LODI, 2019, p. 8 e 9

<sup>9</sup> LODI, *Ob. Cit.*, p. 8 e 9

Uma outra peculiaridade do Estado Federal Brasileiro de grande relevo para a presente monografia jurídica, é o regime conferido aos Municípios. Sobre o tema, farta é a bibliografia, e cita-se o antagonismo teórico entre José Afonso da Silva e Paulo Bonavides:

A Constituição consagrou a tese daqueles que sustentavam que o Município brasileiro é "entidade de terceiro grau integrante e necessária ao nosso sistema federativo". *Data venia*, essa é uma tese equivocada, que parte de premissas que não podem levar à conclusão pretendida. Não é porque uma entidade territorial tenha autonomia político-constitucional que necessariamente integre o conceito de entidade federativa. Nem o Município é essencial ao conceito de federação brasileira. Não existe federação de Municípios. Existe federação de Estados. Estes é que são essenciais ao conceito de qualquer federação. Não se vá, depois, querer criar uma câmara de representantes dos Municípios.<sup>10</sup>

Faz-se mister assinalar desse modo o significado decisivo, inédito e inovador que assume o art. 18 da Constituição vigente. Esse artigo inseriu o município na organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, fazendo com que ele, ao lado do Distrito Federal, viesse a formar aquela terceira esfera de autonomia, cuja presença, nos termos em que se situou, altera radicalmente a tradição dual do federalismo brasileiro, acrescido agora de nova dimensão básica.<sup>11</sup>

Divergem, fundamentalmente, os autores acima representados, se os Municípios devem ser considerados entes federativos plenos, por força do Art. 1º, cc Art 18, CC, ou se estes apenas detém aspectos de autonomia política que não os fornece a roupagem de ente federativo. Esta divergência doutrinária será empregada mais adiante na pesquisa, e, para tal, serão apresentados alguns argumentos basilares dessas teorias já explicitadas.

Segundo Silva<sup>12</sup>, o instituto da intervenção é determinante na consideração dos municípios como entes diretamente subordinados aos estados, e não como entes federais autônomos, uma vez que a intervenção nos municípios apenas poderia ser feita pelos estados, e não a nível federal, por força do *caput* do Art. 35 de nossa Constituição Federal.

Outro argumento empregado neste sentido por Silva<sup>13</sup>, advém do ditame presente no Art. 18, § 4º, CF, no sentido de que é competência dos estados, por meio de Lei Ordinária, a criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de municípios, o que eminentemente denotaria a sujeição dos municípios ao controle administrativo final dos estados, esses sim entes federativos por excelência.

Bonavides<sup>14</sup>, por outro lado, sustenta que a existência da Lei Orgânica do Município, enquanto atestado da autonomia financeira e administrativa municipal, e cuja previsão

<sup>10</sup> SILVA, 2014, p. 478 e 479.

<sup>11</sup> BONAVIDES, 2004, p. 345.

<sup>12</sup> SILVA, 2014, p. 479.

<sup>13</sup> SILVA, *Ob. Cit.*, p. 479 e 480.

<sup>14</sup> BONAVIDES, 2004, p. 356

constitucional se faz presente no Art. 29, CF, não possui previsão de alteração unilateral por parte do constituinte estadual. Em outras palavras, não se submete o município a uma sujeição administrativa e legislativa frente aos estados membros.

Igualmente, Bonavides<sup>15</sup> reitera que o rol de competências específicas dos municípios, elencadas pela Constituição Federal em seu Art. 30, até então inédito em nosso ordenamento jurídico pátrio, bem como a formalidade para aprovação de Lei Orgânica do Município, que quase o compara a uma constituição a nível municipal, e o ditame basilar presente no Art. 18, já anteriormente transcrito, são fortes argumentos para a classificação dos municípios como entes federativos autônomos.

#### 4.3 - Federalismo fiscal e divisão de competências tributárias

Conforme já demonstrado, o Estado Brasileiro adota a Forma Federativa, e, para além desta categorização, Ricardo Lobo Torres ainda assenta o seguinte sobre o Estado Brasileiro:

O Estado Democrático de Direito da Constituição de 1988 (art. 1º), por conseguinte, afirma-se sobretudo na via do orçamento e da reestruturação do sistema tributário, com o controle dos gastos públicos, o redirecionamento das despesas vinculadas às políticas sociais e certa regulação do social e do econômico, configurando-se como Estado Democrático e Social Fiscal, ou seja, como o Estado Aberto que instrumentaliza a liberdade e a concorrência na época da sociedade cosmopolita de mercado.<sup>16</sup>

Assim, o Estado Brasileiro, além de ter consagrado a Forma Federal em seu Art. 1º, também estabeleceu a gestão própria de um Estado Fiscal, estabelecendo tributos capazes de financiar o funcionamento da máquina pública, dividindo a competência de gestão e instituição de tributos aos diferentes entes federativos, como uma consequência dessas duas configurações estatais supramencionadas.

Ademais, um dos pilares que sustentam a Forma de Estado Federativa é a autonomia dos membros que integram este Estado Federal. Segundo Moraes<sup>17</sup>, são três as características que devem estar presentes para que um estado membro tenha sua autonomia plenamente exercida: a auto organização normativa, na forma de constituições estaduais e competências legislativas próprias; o autogoverno, relacionado à escolha de governantes independente de determinação da União; e a autoadministração, sendo esta vinculada ao exercício das competências administrativas e tributárias.

---

<sup>15</sup> BONAVIDES, 2004, p. 346.

<sup>16</sup> TORRES, 2009, p. 545 e 546.

<sup>17</sup> MORAES, 2017, p. 222 a 224.

Desta última característica, de especial relevância para este trabalho, Lodi tece a seguinte consideração:

Nunca se pode perder de vista que a auto-administração depende, obviamente, de recursos financeiros para fazer frente aos misteres constitucionalmente conferidos a cada um dos entes federativos. Para garantir a possibilidade de cada um deles cumprir os objetivos impostos pela Constituição Federal, é preciso que haja uma adequação dos recursos repartidos a essas atividades administrativas que lhe foram confiadas.<sup>18</sup>

Em outras palavras, a divisão de competências tributárias é fundamental para que o princípio federativo, como consagrado na Constituição Federal, se manifeste plenamente. Ainda segundo Lodi<sup>19</sup>: "O descompasso entre as atribuições materiais e as receitas tributárias gera uma sobrecarga comprometedoras da auto-administração, e em consequência, da autonomia federativa."

No entanto, um aspecto próprio ao federalismo fiscal brasileiro é o grande centralismo tributário nas mãos da União, conforme sustenta Torres<sup>20</sup>. O autor exemplifica esta noção com a existência das contribuições sociais, de competência privativa da União Federal, e cuja receita não é repassada aos estados e municípios componentes do pacto federativo, o que denotaria uma excessiva concentração de poder administrativo e de recursos financeiros à União.

Outro exemplo que é possível de se demonstrar para esse argumento é o regime do Simples Nacional, que é um "tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte"<sup>21</sup>. Sobre este conceito, tem-se o seguinte:

“Ele prevê um tratamento tributário distinto, o SIMPLES Nacional, ou “Supersimples”, que é uma forma de pagamento mensal unificado do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e das Contribuições para a Seguridade Social a cargo da pessoa jurídica, além do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS e do Imposto sobre Serviços – ISS. Tal sistema revogou o anterior SIMPLES Federal e **vinculou, de modo obrigatório, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.**”<sup>22</sup> **Grifado.**

O advento do Simples Nacional, ao vincular, por meio da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, estados membros e municípios à normativa adotada pelo Comitê

<sup>18</sup> LODI, 2019, p. 10.

<sup>19</sup> LODI, *Ob. Cit.*, p. 10.

<sup>20</sup> TORRES, 2009, p. 559

<sup>21</sup> BRASIL, 2006, p. 1

<sup>22</sup> CUNHA *et. al.*, 2016, p. 317.



Gestor do Simples Nacional, cuja administração compete à União Federal, foi retirada desses entes federativos grande parte de sua ingerência na regulamentação do que lhes diria competência, e agora se encontra na égide do Simples Nacional<sup>23</sup>.

Em outras palavras, pode-se dizer que o Simples Nacional alterou aspectos de competência tributária legislativa, quando tratamos de microempresas e empresas de pequeno porte, e as delegou nas mãos de órgãos que, ainda composto por representantes dos estados membros e municípios, estão vinculados à administração do governo central, na forma do Comitê Gestor do Simples Nacional<sup>24</sup>.

Resta demonstrada, portanto, a faceta igualmente centralista de nosso federalismo fiscal na instituição do regime de tributação simplificada instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

#### 4.4 - Forma de Estado Federativa enquanto cláusula pétrea

A Constituição federal brasileira estabelece, em seu Art. 60, §4º, I, a forma de estado federativo enquanto cláusula pétrea, como se lê: "Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: a forma federativa de Estado;"<sup>25</sup>.

É um elemento essencial do regime federativo, segundo Horta<sup>26</sup>, dentre outros, a indissolubilidade do vínculo federativo. Tal ditame se encontra respaldado na Constituição Federal, seja na redação de seu Art. 1º, seja na classificação da forma federativa de Estado enquanto cláusula pétrea.

No entanto, restaria um questionamento, a respeito do limite de alterações referentes a este pacto federativo. Esta controvérsia jurídica foi discutida na ADI nº 2.381-MC, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, conforme se lê:

Nesse contexto, o recuo da EC 15/96 - ao restabelecer, em tópicos específicos, a interferência refreadora da legislação complementar federal - **não parece ter atingido, em seu núcleo essencial, a autonomia dos Estados-membros**, aos quais - satisfeitas as exigências mínimas de consulta a toda a população do Município ou municípios envolvidos, precedida de estudo prévio de viabilidade da entidade local que se pretende erigir em município - permaneceu reservada a decisão política concreta.<sup>27</sup>

<sup>23</sup> CUNHA, 2011, p. 257.

<sup>24</sup> CUNHA, *Ob. Cit.*, p. 257.

<sup>25</sup> BRASIL, 1988.

<sup>26</sup> HORTA, 1999, p. 305.

<sup>27</sup> ADI 2.381-MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

A decisão em tela traz forte argumentação no sentido de afirmar que alterações a nível de competência de entes federativos não configura rompimento ao pacto federativo, desde que não haja interferência ao núcleo essencial da autonomia dos respectivos entes federativos.

Em análise da referida decisão, Sarlet<sup>28</sup> trata o tema da seguinte forma:

Dito de outro modo, o que está em definitivo subtraído à disposição do legislador e do poder de reforma da constituição, é a essência da autonomia constitucional das unidades federadas, nas modalidades de auto-gestão e autogoverno, assim como a possibilidade de transformação do Estado Federal em um Estado Unitário ou mesmo a retirada de uma das unidades da Federação.

A nível jurisprudencial, é possível ainda de se observar a existência de confirmação de alterações referentes a competência tributária, o que reforça o fato de que alterações de competências não causariam, por si só, uma ruptura no pacto federativa. O caso emblemático que se trata é a decisão que confirmou a constitucionalidade da COSIP, na forma do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida nº 573.675 - 0, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski.

A Contribuição sobre o Serviço de Iluminação Pública (COSIP), segundo argumento majoritário ementado no RE nº 573.675 - 0<sup>29</sup>, atribui uma espécie tributária diferenciada a esta exação introduzida pela Emenda Constitucional nº 32, de 2002, sendo uma contribuição que não segue o regramento de exclusividade de competência da União para instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas prevista no Art. 149, CF.

Em outras palavras, a decisão acima corrobora a criação de um tributo de caráter *sui generis*<sup>30</sup>, cuja competência inova frente ao status quo de divisão de competências tributárias entre os entes federativos já estabelecido até 2002, o que reitera a compreensão já consolidada de que alterações nesse sentido não são inconstitucionais.

---

<sup>28</sup> SARLET *et. al.*, 2017, p. 867.

<sup>29</sup> RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski.

<sup>30</sup> RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski

Em contrariedade ao argumento majoritário sustentado na presente ação constitucional em tela, cita-se o posicionamento do Ministro Marco Aurélio Melo, que será igualmente importante na análise que se pretende neste trabalho:

Presidente, vislumbro, com a devida vênia, flagrantemente inconstitucional a emenda que introduziu o artigo 149-A (...). Em primeiro lugar, porque afastou garantia constitucional que, para mim, era uma cláusula pétrea quanto aos contribuintes: a exclusividade da União para instituir contribuições sociais e contribuição - essa contribuição seria, mas não é, ou é, sob o ângulo estritamente formal e não considerado o conteúdo - no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. É algo que o legislador constituinte originário quis concentrado, tendo em conta a extravagância, a excepcionalidade que é a criação de contribuições outras além das previstas no corpo inicial da Carta.<sup>31</sup>

Segundo este argumento, a alteração de competência tributária em tela, referente à criação de uma nova espécie de exação, seria inconstitucional, por motivos que, ainda que próprios à intenção do legislador na classificação das contribuições como de competência exclusiva da União, esbarram no núcleo essencial da autonomia do ente federativo, uma vez que retiraria da União um tributo que deveria ser de sua competência por excelência, se compreendermos a COSIP como uma contribuição, da forma como sustenta o Ministro Marco Aurélio em seu voto acima transcrito.

Ademais, cabe ainda aqui uma discussão a respeito do Simples Nacional, no sentido da constitucionalidade ou não da norma sob o prisma do princípio federativo enquanto uma cláusula pétrea. Primeiramente, considera Arthur César Loureiro, sobre a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006:

A Lei Complementar em estudo, ao alterar as bases de cálculo e fixar as alíquotas aplicáveis aos tributos que especifica, dentre os quais se inclui o ICMS e o ISS, acabou por instituir um regime de tributação unificada, transbordando os limites que lhe foram conferidos pela Constituição Federal (art. 146, III, d e Parágrafo Único, da CF-88), ao mesmo tempo em que atenta contra a autonomia municipal e distrital (art. 18, da CF-88) e a forma federativa de Estado, que constitui uma cláusula pétrea (art. 60, § 4o, I da CF-88), imodificável sequer por Emenda à Constituição.<sup>32</sup>

O argumento bem ilustra a consideração de que o centralismo aplicado pela norma instituidora do Simples Nacional é, eminentemente, inconstitucional, se analisarmos o regime de tributação diferenciado pela lente do princípio federativo e adotarmos a interpretação sugerida pelo autor acima elencado.

Outro, no entanto, é o argumento sustentado pela Advocacia Geral da União, em Ação Direta de Inconstitucionalidade que buscava a declaração de inconstitucionalidade de diversos

---

<sup>31</sup> RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski.

<sup>32</sup> LOUREIRO, 2009, p. 110.

dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Simples Nacional.

A AGU, ao apresentar defesa aos argumentos suscitados no sentido de inconstitucionalidade da norma por usurpação de competência dos entes federativos em prol da União, estabeleceu uma diferenciação a respeito dos conceitos de competência e capacidade tributária<sup>33</sup>.

Segundo o argumento acima, a delegação promovida para a gestão do Simples Nacional pela União seria uma delegação de capacidade tributária ativa, o que seria plenamente possível, e haveria uma conservação das competências tributárias, o que não acarretaria em uma ruptura da cláusula pétrea do federalismo<sup>34</sup>.

Tendo sido observado entendimentos referentes ao princípio federativo enquanto cláusula pétrea, bem como o limite interpretativo desta norma, a questão que ainda se impõe, e que se pretende à análise por este trabalho acadêmico, diz respeito à extensão dessa rigidez conferida ao núcleo essencial da autonomia de um ente federativo, em especial quando tratamos de alteração profunda na distribuição de competências tributárias.

Em outras palavras, o ponto focal do que se pretenderá analisar é justamente a possibilidade de propostas que pretendam alterações a nível de supressão de determinadas competências tributárias entre os entes federativos, ou mesmo uma completa reorganização neste sentido, e se elas acabariam interferindo no núcleo essencial da autonomia de um ente federativo, conforme será posteriormente exemplificado.

#### **4.5 - Vinculação da autoadministração dos entes ao pleno exercício da competência tributária**

Já foi mencionada a autoadministração de um ente federativo como um dos 3 pilares para a concretude da autonomia dos mesmos em um Estado Federal<sup>35</sup>. Sobre esta noção doutrinária, o autor apresenta o seguinte entendimento:

Por fim, completando a tríplice capacidade garantidora da autonomia dos entes federados, os Estados-membros se autoadministram no exercício de suas competências administrativas,

---

<sup>33</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI nº 3910, fls. 129/155.

<sup>34</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI nº 3910, fls. 129/155.

<sup>35</sup> MORAES, 2017, p. 224.

legislativas e tributárias definidas constitucionalmente. Saliente-se que está implícito no exercício da competência tributária a existência de um mínimo de recursos financeiros, **obtidos diretamente através de sua própria competência tributária.**<sup>36</sup>

Neste mesmo sentido, Carrazza dispõe:

Em nome desta autonomia, tanto a União quanto os Estados-membros podem, nos assuntos de suas competências, estabelecer prioridades. Melhor dizendo, cada pessoa política, no Brasil, tem o direito de decidir quais os problemas que deverão ser resolvidos preferencialmente e que destino dar a seus recursos financeiros. É-lhes também permitido exercitar suas competências tributárias, com ampla liberdade. Assim, dependendo da decisão política que vierem a tomar, podem, ou não, criar os tributos que lhes são afetos. Se entenderem de criá-los, poderão fazê-lo de modo mais ou menos intenso, bastando apenas que respeitem os direitos constitucionais dos contribuintes e a regra que veda o confisco (art. 150, IV, da CF).<sup>37</sup>

Dentre as manifestações no sentido de compreender a competência tributária como manifestação da autonomia de uma pessoa jurídica de direito público, reitera ainda Lodi<sup>38</sup> que a autoadministração tributária pressupõe que os entes federais possam também deixar de instituir determinado tributo de sua competência, partindo da premissa de estímulo a determinados setores da economia, ou mesmo na instituição de benefícios fiscais, sem a ingerência direta da União nessas decisões.

É cediço, portanto, o entendimento de que a competência tributária própria, bem como a possibilidade de um ente federativo livremente dispor administrativamente sobre aquilo que lhe compete, é fundamental na concretude da autonomia de um ente federativo, o que por si só caracteriza um Estado Federal.

É, inclusive, sob esse prisma teórico que surge uma crítica particularmente acentuada a reformas que buscam reduzir o escopo de competências tributárias dos entes federais, nominalmente à reforma tributária proposta pela PEC nº 45/2019.

Para fins de contextualização, vale uma introdução da principal bandeira levantada pela proposta de reforma acima mencionada, que é a simplificação tributária, na forma da unificação dos tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços em um único IBS (imposto sobre bens e serviços), extinguindo assim o IPI (imposto sobre produtos industrializados), o PIS e a Cofins, ambas contribuições sociais, todos de competência federal; o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte

---

<sup>36</sup> MORAES, 2017, p. 224.

<sup>37</sup> CARRAZZA, 2013, p. 163.

<sup>38</sup> LODI, 2019, p. 13.

interestadual e intermunicipal e de comunicação), de competência estadual; e o ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza), competência dos Municípios<sup>39</sup>.

O IBS em tela teria sua competência, de certa forma, compartilhada entre os diferentes entes federativos, diretamente afetados pela supressão desses demais tributos, cabendo aos mesmos a definição da alíquota do novo tributo referente a cada um dos entes, uma vez que haveria 3 alíquotas diferentes na cobrança do mesmo imposto.<sup>40</sup>

No entanto, a competência dos estados-membro e dos municípios, que se traduz, nesse caso, apenas na alteração de alíquotas, ainda assim é particularmente reduzida:

Embora seja garantida a prerrogativa dos entes federativos de fixar sua alíquota (não a base de cálculo, que será uniforme em todo o país), ela não pode variar entre quaisquer bens, serviços ou direitos. Por exemplo, se a alíquota estadual de referência do IBS for 10%, o Estado de São Paulo poderá reduzi-la para 9% ou aumentá-la para 11%, mas alíquota fixada se aplicará a todas as operações, não sendo possível adotar uma alíquota maior ou menor somente para televisores ou automóveis.<sup>41</sup>

É evidente que a proposta de reforma tributária em tela pretende suprimir uma considerável parcela da competência dos entes federativos, e a crítica de Lodi a esta configuração se faz pertinente ao tema.

Lodi<sup>42</sup> afirma que a PEC 45/2019, ao reduzir consideravelmente as competências tributárias dos entes federativos, fere diretamente a autoadministração dos mesmos, o que tornaria tal proposição inconstitucional, por ferir o princípio federativo, no momento em que interfere na autonomia dos estados-membro e dos municípios

Para sustentar tal argumento, Lodi aplica ainda o entendimento de José Afonso da Silva, que assim compreende a vedação constitucional presente no Art. 60, §4º, CF:

É claro que o texto não proíbe apenas emendas que expressamente declarem: "fica abolida a Federação ou a forma federativa de Estado" (...) A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação, ou do voto direto, ou indiretamente restringir a liberdade religiosa, ou de comunicação ou outro direito e garantia individual; basta que a proposta de emenda se encaminhe ainda que remotamente, "tenda" (emendas tendentes, diz o texto) para a sua abolição. Assim, por exemplo, a autonomia dos Estados federados assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de autoadministração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica tendência a abolir a forma federativa de Estado.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> BRASIL, 2019, p. 22.

<sup>40</sup> BRASIL, 2019, p. 32.

<sup>41</sup> BRASIL, 2019, p. 32

<sup>42</sup> LODI, 2019, p. 17.

<sup>43</sup> SILVA, 1998, p. 69.

Em outras palavras, sustentam os autores que alterações constitucionais no sentido de modificar a estrutura das competências tributárias, reduzindo ou suprimindo a capacidade de autoadministração dos entes federais, geraria uma flagrante inconstitucionalidade, por estarmos presentes de uma proposta tendente a abolir uma cláusula pétrea<sup>44</sup>.

É possível, ainda, realizar um paralelo entre os pontos sustentados acima, e a decisão judicial presente no ADI nº 2.381-MC, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, no sentido de vincular a noção de núcleo essencial da autonomia dos entes federais trabalhada pelo Ministro Relator<sup>45</sup> com o conceito de que a competência tributária é fundamental para a concretude da autoadministração, que é um instituto que integra a própria autonomia dos estados-membros e municípios<sup>46</sup>.

#### 4.6 - Necessidade de reforma e simplificação do Sistema Tributário Nacional

Por outro lado, se faz necessário ainda demonstrar argumentos contrários à noção de que uma reforma de competências tributárias acarretaria a uma quebra no princípio federativo. Para tal, é preciso desenvolver a concepção que embasa os projetos de reforma tributária de uma forma genérica: a necessidade de reforma e simplificação do Sistema Tributário Nacional.

Torres<sup>47</sup>, em primeiro plano, estabelece uma crítica ao Estado Fiscal brasileiro, ao afirmar que a normativa tributária é eminentemente caótica, inclusive favorecendo práticas como o patrimonialismo, o que tornaria uma reforma do Sistema Tributário Nacional uma necessidade para o bom funcionamento deste Estado Fiscal.

Em específico, Torres<sup>48</sup> ainda afirma que é necessária uma reforma ao modelo de federalismo fiscal vigente, e embora ainda afirme que é necessário o combate ao centralismo da gestão tributária nacional, o autor defende a necessidade de reunião de tributos sobre o valor acrescido, tais quais o ICMS estadual e o IPI federal.

---

<sup>44</sup> SILVA, 1998, p. 69.

<sup>45</sup> ADI 2.381-MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

<sup>46</sup> MORAES, 2017, p. 224.

<sup>47</sup> TORRES, 2009, p. 559.

<sup>48</sup> TORRES, *Ob. Cit.*, p. 559

Em outras palavras, este discurso se coaduna com a compreensão, inclusive já mencionada, de que alterações no pacto federativo são admitidas, desde que não haja a interferência no núcleo essencial da autonomia de um ente federativo<sup>49</sup>.

Ademais, a reforma do Sistema Tributário Nacional, acabaria por esbarrar no aspecto da simplificação da gestão tributária, o que, por sua vez, também significaria uma alteração no quadro de tributos instituídos pelo Estado Fiscal brasileiro. Sobre o tema, Eduardo Schoueri esquematiza uma sólida definição neste sentido:

**A simplicidade passa pela busca da redução do número de tributos no sistema**, pela simplificação em sua legislação e, não menos importante, dos custos burocráticos concernentes à tributação. A ideia é de que, se ao contribuinte já é penoso arcar com os tributos, muito maior revolta lhe causam os custos administrativos relacionados à cobrança. A ideia de “pagar para pagar um tributo”, que resume os custos indiretos da tributação, é a antítese da simplicidade administrativa.<sup>50</sup>

Conforme se observa, uma das formas de se obter simplicidade no sistema tributário, é através da supressão de tributos. Cumpre notar que este método não é exclusivo, conforme o próprio trecho citado<sup>51</sup>, mas para os fins que se pretendem nesta pesquisa, será o foco adotado neste capítulo.

Uma forma amplamente discutida de redução de tributos é a criação de um tributo único, unificado, do qual inclusive trata a PEC 45/2019. A criação de tal tributo, cujo objetivo seria reduzir a alta complexidade do Sistema Tributário Nacional, acabaria por beneficiar tanto a administração pública, por meio de uma redução de custos e desburocratização, bem como os contribuintes, tanto os trabalhadores quanto empregadores<sup>52</sup>.

Desta noção inicial, podem se extrair duas proposições teóricas, de modo meramente exemplificativo, que buscaram alterar a competência tributária para fins de criação de um tributo unificado, buscando a simplificação do Sistema Tributário Nacional.

Primeiramente, a proposta de Cintra<sup>53</sup> sobre a criação de um imposto único, a qual o autor reconhece que este tributo, cuja competência seria da união, poderia ferir a cláusula pétrea

---

<sup>49</sup> ADI 2.381-MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

<sup>50</sup> SCHOUERI, 2018, p. 44.

<sup>51</sup> SCHOUERI, *ob. cit.*, p. 44

<sup>52</sup> CINTRA, 2003, p. 9.

<sup>53</sup> CINTRA, *ob. cit.*, p. 88/89.



do federalismo. No entanto, propõe a adoção de um regime de não obrigatoriedade de adesão a este tributo pelos estados-membros ou municípios.

Em suma, a posição de Cintra se dispõe da seguinte forma:

A solução que oferecemos, e que nos parece sensata, consiste em abstermo-nos de suprimir competências tributárias estaduais e municipais. A previsão constitucional dessas competências permanecerá intocada. Os governantes e os legisladores regionais e locais, atendendo aos reclamos das respectivas populações, é que decidirão se querem usar essas competências, ou se preferem abster-se de usá-las, deixá-las repousar na virtualidade, aderindo ao modelo federal do Imposto Único.

Nesse caso, a renúncia voluntária ao uso de uma competência que não desaparece, que pode ser reativada a qualquer momento, isso tudo comandado pela vontade do povo democraticamente apurada, parece-nos que seria perfeitamente legítima e não poderia, nem remotamente, ser inquinada de medida tendente a abolir a forma federativa de Estado. Com esse modelo, construído segundo os mais elevados cuidados para com os princípios institucionais que constituem as cláusulas pétreas de nosso sistema constitucional, parece-nos possível estender a ampliar a revolução tributária que propomos, sem o mais leve resquício de ofensa à nossa tradição federativa.<sup>54</sup>

Em outras palavras, caso optassem pela renúncia de instituição do tributo, o ente federativo estaria exercendo sua competência tributária, sendo a união competente para instituir o imposto unificado que iria substituir essa receita.

Em um plano mais recente, a proposição da PEC 45/2019 para a criação de um tributo único, na forma do IBS, estabelece argumento diferente de compatibilização entre imposto único e a cláusula pétrea do federalismo.

Propõe-se, neste caso, a adoção de uma competência compartilhada entre os entes federais, com a devida delimitação de alíquotas destinadas a cada ente federativo, cuja receita passaria a suprir aquela advinda dos tributos a serem extintos<sup>55</sup>.

No que diz respeito à gestão desse novo IBS, tem-se o seguinte:

A arrecadação do IBS e a distribuição da receita entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão geridas por um comitê gestor nacional, que será composto por representantes da União, dos Estados e dos Municípios, reforçando o caráter federativo do imposto. O comitê gestor será responsável também pela edição do regulamento do IBS e pela representação judicial e extrajudicial dos entes federativos nas questões relativas o imposto.<sup>56</sup>

Observa-se, assim, uma tendência centralizadora similar à que se observou no Simples Nacional (ainda que neste caso estejamos tratando de evidente criação de um novo tributo),

---

<sup>54</sup> CINTRA, *ob. cit.*, p. 89.

<sup>55</sup> BRASIL, 2019, p. 32 e 33.

<sup>56</sup> BRASIL, *ob. cit.*, p. 34.

que, por sua vez, conforme uma vertente argumentativa neste sentido, não fere o princípio federativo com sua instituição<sup>57</sup>.

Desta forma, igualmente constitucional poderia ser considerado o novo IBS, uma vez que sua administração teria a participação dos entes federativos, na forma do Comitê Gestor responsável, em paralelo ao Comitê Gestor do Simples Nacional.

Assim, sob esse prisma teórico, e nesses casos exemplificados, seriam admitidas alterações profundas ao modelo federativo vigente, com os devidos repasses de receitas pela união e possibilidade de administração dessa receita de origem tributária por partes dos estados-membros e municípios, o que ainda se encontraria de acordo com o núcleo essencial da autonomia de um ente federativo jurisprudencialmente consolidado<sup>58</sup>.

## **5 – APLICAÇÃO DOS CONCEITOS TEÓRICOS AO OBJETO DE PESQUISA**

### **5.1 - Competências tributárias frente às peculiaridades federativas brasileiras**

A competência tributária, conforme distribuição feita no texto constitucional, elenca a responsabilidade dos diferentes entes federativos com relação aos tributos de sua atribuição. Desta noção, se extrai que ela representa um importante aspecto na autonomia dos entes federativos.

Com vista a investigar quão significativa é a existência de uma repartição de competências tributárias para a concretização do princípio federativo, será feita uma análise da discussão envolvendo a própria natureza dos Municípios, ou seja, se estes se enquadram como entes federativos ou não.

Isso se dá pois, conforme observada em revisão de literatura sobre o tema, é possível de se identificar que a competência tributária tem significativo impacto nos argumentos trazidos à baila, especialmente no que tange à autonomia de um ente federativo<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI nº 3910, fls. 129/155

<sup>58</sup> ADI 2.381-MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

<sup>59</sup> LODI, 2019, p. 10.

Assim, a análise da interpretação do trato constitucional conferido aos Municípios com a Carta Maior de 1988, é um ponto de partida ideal para iniciar o debate acerca do objeto de pesquisa proposto para esta presente monografia jurídica.

#### 5.1.1. – Município enquanto ente federativo

Primeiramente, devem ser confrontados os argumentos acerca da condição dos Municípios no ordenamento jurídico brasileiro, de modo a uniformizar a hermenêutica que será aplicada no âmbito deste trabalho.

É certo que, ainda que sustentáveis os argumentos no sentido de entender o Município como diretamente subordinado ao Estados, detendo apenas mera autonomia administrativa especial, que ainda assim não os caracterizaria como entes federativos plenos<sup>60</sup>, a interpretação no sentido de elevar o Município ao status de ente federativo apresenta um embasamento constitucional mais robusto, conforme se demonstrará a seguir.

O contorno da autonomia municipal, desenhado pela distribuição de competências materiais e legislativas, bem como a existência de norma regulamentadora comparável a uma espécie de constituição do Município, na forma da Lei Orgânica<sup>61</sup>, são apenas argumentos exemplificativos de que não se trataria de um ente subordinado ao estado.

Ao passo que autores como José Afonso da Silva se pautam em uma restrição do conceito de ente federativo apenas à União e aos Estados<sup>62</sup>, a noção de sujeição do Município aos Estados é rejeitada pela própria dinâmica constitucional. A ausência de previsão constitucional de um Estado interferir na redação da Lei Orgânica de determinado Município<sup>63</sup> confronta diretamente a noção de sujeição deste ao Constituinte Estadual.

O rol do Art. 30, da Constituição Federal, que elenca especificamente uma gama de competências ao Município, bem como a previsão de auto tutela do mesmo presente no Art. 31, CF, na forma de fiscalização realizada a nível interno, bem como por meio do poder legislativo

---

<sup>60</sup> SILVA, 2014, p. 479 e 480.

<sup>61</sup> BONAVIDES, 2004, p. 356.

<sup>62</sup> SILVA, *Ob. Cit.*, p. 479 e 480.

<sup>63</sup> BONAVIDES, *Ob. Cit.*, p. 356

municipal, também representa um argumento sustentável frente ao entendimento defendido por Silva

Apesar de a inexistência de um poder judiciário a nível estadual ser igualmente um ponto significativo no sentido de considerar o Município como ente subordinado, os aspectos no sentido da autonomia administrativo do mesmo levam a uma conclusão no sentido de se tratar o Município de ente federativo com algumas peculiaridades, e não como ente subordinado que possui anormal carga de autonomia.

Cita-se, ainda, com especial destaque a esta pesquisa, o presente no Art. 30, III, CF, que assim dita: “Art. 30. Compete aos Municípios: III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;”<sup>64</sup>, pois, dentre as atribuições administrativas e legislativas constitucionalmente elencadas aos Municípios, que inclusive fortalecem a sua elevação constitucional à condição de ente federativo<sup>65</sup>, o pleno exercício da competência tributária se encontra disposta de forma literal, igualmente significando uma importância da mesma à autonomia própria de um ente federativo.

Desta forma, adota-se a interpretação de que o Município não se trata de mero ente subordinado, mas sim pleno ente federativo, tendo vista argumentos no sentido de compreender as atribuições constitucionais a ele conferidas enquanto uma legítima elevação do mesmo à condição de ente federativo<sup>66</sup>. Ademais, observa-se, ainda, que a competência tributária tem igual papel instrumental na adoção da presente hermenêutica, uma vez que a distribuição de competências tributárias permite a existência de autonomia financeira e administrativa de um ente tal qual o Município, o que o diferenciaria de um mero ente subordinado, conforme sustentam outras vias teóricas.

### **5.1.2 – Competência tributária enquanto fator determinante na compreensão do Município enquanto ente federativo**

---

<sup>64</sup> BRASIL, 1988.

<sup>65</sup> BONAVIDES, 2004, p. 356.

<sup>66</sup> BONAVIDES, *Ob. Cit.*, p. 356

Essa distinção se faz de suma importância para o presente estudo, pois reforça a importância da divisão de competências de âmbito tributário no próprio reconhecimento de um ente federativo enquanto tal.

Partindo, portanto, da premissa de que o Município é ente federativo por excelência na dinâmica constitucional vigente, avalia-se que qualquer alteração no sentido de retirar ou reduzir a ingerência tributária de um ente federativo importaria em inconstitucionalidade, justamente por ferir a cláusula pétrea do pacto federativo.

Isso se dá pois, conforme observado, a distribuição de competências tributárias é um dos fatores de relevo na construção da autonomia de um ente federativo, uma vez que a própria noção de um Município enquanto ente federativo pode ser extraída das competências materiais conferidas ao mesmo pela Constituição Federal, em seu Art. 30<sup>67</sup>.

É instrumental, portanto, a competência tributária dos entes na própria caracterização dos mesmos enquanto entes federativos plenos, conforme evidenciado nos argumentos que levaram à adoção da interpretação da problemática dos Municípios.

Propõe-se, assim, um raciocínio silogístico, com a finalidade de atingir uma conclusão inicial que servirá como base para posterior desenvolvimento do estudo do objeto de pesquisa em tela.

Em primeiro plano, como premissa maior, entende-se que o Município é um ente federativo<sup>68</sup>. Esta é uma noção derivada da interpretação recomendada pela presente pesquisa, em virtude do arcabouço teórico e normativo discutido, no sentido de compreender o Município enquanto ente federativo pleno, apesar de suas peculiaridades, tendo em vista o contorno de sua autonomia administrativa e financeira constitucionalmente concretizado.

Como premissa menor, observa-se na competência tributária uma clara manifestação da autonomia que caracteriza um ente federativo, uma vez que a própria possibilidade de um ente federativo exercer controle e construir políticas voltadas para sua atividade fiscal é um requisito para que este preserve sua autonomia. Neste sentido, escreve Novelli:

---

<sup>67</sup> BONAVIDES, 2004, p. 356.

<sup>68</sup> BONAVIDES, *Ob. Cit.*, p. 346.

**“É bem verdade – ninguém entende negá-lo – que a autonomia financeira da União e dos Estados-membros indiscutivelmente representa um elemento vital da complexa autonomia federativa, e que, conseqüentemente, não pode deixar de considerar-se a existência daquela como impreterível à substanciada própria federação. Não é menos verdade, porém – e parece ter sido demonstrado – que, em última instância, e mormente num ordenamento tributário como o nosso, no qual a Constituição federal veda taxativamente tributos discriminatórios e confiscatórios, ao amparo dum sistema de amplo controle jurisdicional de constitucionalidade das leis – a autonomia financeira dos entes políticos independe da existência e do alcance da garantia da imunidade tributária recíproca. Ela tem sim, como se percebe, o seu fundamento material e sua verdadeira medida na distribuição da competência legislativa (autonomia normativa) em matéria tributária, ou seja, na atribuição, diretamente pela Constituição Federal, de poderes impositivos próprios e de fontes de receita, independentes e adequadas, respectivamente, à União e às unidades federadas”** <sup>69</sup>

Por esta razão, é silogística a conclusão que compreende que uma alteração que prejudica a autonomia tributária de um Município eminentemente esvazia a própria noção de que este seria um ente federativo, afetando diretamente na principiologia constitucional ao conflitar com a própria Federação Brasileira.

A própria temática da inclusão do Município na discussão vigente se dá, pois, a sistemática constitucional vigente com a Carta Maior de 1988, ao essencialmente elevar os Municípios à condição de ente federativo, pressupõe que qualquer discussão que pretenda alguma alteração, a nível de reforma tributária, ou mesmo de mera redistribuição de competências, deve permanecer atenta ao respeito à autonomia dos mesmos, de modo a evitar um verdadeira ruptura no pacto federativo vigente.

Desta forma, é possível de sustentar a noção de que uma reforma tributária que vise despir o Município (ou qualquer outro ente federativo, por conseguinte) de sua ingerência legislativa e administrativa sobre sua receita fiscal, representaria um descumprimento ao princípio federativo, constitucionalmente engessado pelo manto de cláusula pétrea por meio do Art. 60, §4º, I, CF.

No entanto, a própria argumentação que foi construída neste sentido buscou evidenciar, com o uso do caso dos Municípios como ponto de partida, que uma reforma que esvazie a competência tributária de um ente federativo incorreria em inconstitucionalidade.

Não foi analisado, portanto, a possibilidade genérica de alteração no Sistema Tributário Nacional, o que será posteriormente estudado, com base em ideias doutrinárias e aplicações

---

<sup>69</sup> NOVELLI, 1995, p. 39.

jurisprudenciais, de modo a aprofundar a solução da problemática que se visa a responder, isto é, se uma alteração profunda e significativa na repartição de competências tributárias entre entes federativos acarretaria em uma ruptura na forma de estado então vigente.

Como ponto de partida adotado, mediante confrontação de sustentações antagônicas, desta forma, reputa-se inconstitucional a medida que vise a despir integralmente um ente federativo de sua competência tributária, sob risco de eliminar a autonomia do mesmo, basilar à sua própria classificação enquanto ente federativo pleno.

## 5.2 – Rigidez do Sistema Tributário Nacional

### 5.2.1 – Constitucionalização da temática de competências tributárias

A percepção de potencial imutabilidade do Sistema Tributário Nacional a nível de distribuição de competência para instituição, arrecadação e administração de tributos perpassa pela analítica constitucionalização do tema. Neste sentido, denota Humberto Ávila:

“... essas há muito conhecidas rigidez e exaustividade decorrem de dois fundamentos: de um lado, as regras de competência e a repartição de receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição. Todos os impostos da União (art. 153), dos Estados (art. 155) e dos Municípios (art. 156) são definidos pela própria Constituição. Os requisitos normativos para a sua instituição são definidos pela Constituição mesma. De outro, a instituição dessas regras de competência em nível constitucional conduz a uma rigidez modificativa do Sistema Tributário Nacional. Suas normas possuem hierarquia constitucional e, por isso, não podem ser modificadas por lei ordinária”<sup>70</sup>

A rigidez do Sistema Tributário Nacional, neste sentido, perpassa for aspectos formais e materiais, que implicam diretamente na dificuldade de realização de reformas tributárias, ou mesmo de significativas alterações na distribuição de competências entre os entes federativos.

No que tange aos aspectos formais, a afirmação construída por Ávila<sup>71</sup> é instrumental ao identificar que a única forma de alterar uma disposição a respeito da estrutura do Sistema Tributário Nacional deverá ser feita por meio de Emenda Constitucional.

Inicialmente, isso já apresenta um considerável obstáculo, tendo vista que o procedimento de aprovação de uma Emenda Constitucional conta com considerável rigor constitucionalmente exigido, conforme ensina Sarlet:

“Na esfera dos limites formais, que dizem respeito ao procedimento da reforma (iniciativa, deliberação, aprovação etc.), a nossa Constituição optou por adotar um modelo relativamente severo, enfatizando assim ainda mais o seu caráter rígido. Além de regras mais rigorosas sobre a iniciativa das emendas (art. 60, I a III), cumpre destacar a necessidade de uma aprovação, em dois turnos, por

---

<sup>70</sup> ÁVILA, 2008, p. 109 e 110.

<sup>71</sup> ÁVILA, *Op. Cit.*, p. 109 e 110.

maioria de 3/5 em ambas as casas do Congresso (art. 60, §2º), impondo-se também a promulgação das emendas com a indicação de seu respectivo número de ordem (art. 60, §3º), sendo vedada, ademais, a reapresentação, na mesma sessão legislativa, de proposta de emenda nela rejeitada ou tida por prejudicada (art. 60, §5º).<sup>72</sup>

É certo observar, portanto, que a opção pela constitucionalização do tema, na forma da analítica distribuição de competências de natureza tributária no texto constitucional, cria uma limitação formal preliminar à própria discussão do objeto em tela.

Em outras palavras, para que sequer se possa considerar a alteração do Sistema Tributário Nacional, deverá haver o cumprimento do rígido rito constitucional previsto para uma Emenda Constitucional, o que por si só, apesar de não diretamente impossibilitar a realização das ditas alterações, cria uma restrição imediata ao debate da matéria a nível legislativo.

No que tange ao aspecto material, por sua vez, há de se mencionar a conclusão obtida por meio da análise dos Municípios enquanto entes federativos, uma vez que a retirada de competências tributárias de uma unidade federada pode ocasionar a subversão da própria noção das unidades federadas enquanto tal.

Ademais, cumpre destacar que o entendimento de que a gerência de receitas de natureza tributária é fundamental na autoadministração dos entes federativos<sup>73</sup> corrobora o aspecto material de que a supressão da possibilidade de uma unidade federada gerir suas receitas, por meio de instituição de políticas fiscais dos tributos de sua competência, eminente a eiva de sua autonomia federativa.

Ambos os aspectos que traduzem a rigidez do Sistema Tributário Nacional acima mencionados são, ainda, potencializados, no que tange à distribuição de competências tributárias, pelo fato de que a Constituição Federal institui o pacto federativo enquanto cláusula pétrea.

Neste sentido, vale menção à tese levantada por José Afonso da Silva, no sentido de que: “a autonomia dos Estados federados assenta na capacidade de auto-organização, de

---

<sup>72</sup> SARLET, 2017, p. 128.

<sup>73</sup> LODI, 2019, p. 10.



autogoverno e de autoadministração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica tendência a abolir a forma federativa de Estado”<sup>74</sup>.

Esta noção, contudo, abre a possibilidade hermenêutica de compreender a própria competência tributária, conforme constitucionalmente delineada, como um desdobramento da própria consolidação do princípio federativo, visto que, segundo uma vertente doutrinária, a autoadministração própria de um ente federativo guarda vinculação com a possibilidade de uma unidade federada poder dispor de sua competência de instituição de tributos, ou mesmo da possibilidade do mesmo não o fazer em prol de determinada política fiscal<sup>75</sup>.

Desta forma, uma conclusão precipitada poderia levar ao entendimento de que a distribuição de competências tributárias, eminentemente, estaria igualmente revestida do manto da cláusula pétrea, pois qualquer alteração no sentido de reduzir o escopo de competências de um ente federado poderia ser interpretada como “tendente a abolir a forma federativa de estado” (Art. 60, §4º, I, CF).

No entanto, esta noção pode ser imediatamente confrontada por flexibilizações interpretativas em julgados e legislações que guardam pertinência temática com uma potencial alteração na distribuição de competências tributárias, conforme será observado a seguir.

### **5.2.2 – Possibilidade de flexibilização da distribuição de competências tributárias - COSIP**

A argumentação no sentido da imutabilidade do Sistema Tributário Nacional ou, mais especificamente, da distribuição de competências tributárias, deve ser confrontada com a observação da aplicação empírica de uma hermenêutica contrária e, para tal, serão apresentados momentos em que o ordenamento jurídico pátrio admitiu a alteração da organização de competências fiscais, sem um próprio rompimento do princípio federativo.

Primeiramente, vale a menção da instituição da COSIP – Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública, por meio da inclusão do Art. 149-A da Constituição Federal, através da Emenda Constitucional nº 39, de 2002.

---

<sup>74</sup> SILVA, 1998, p. 69.

<sup>75</sup> LODI, 2019, p. 13.

Esta contribuição, com natureza jurídica de tributo *sui generis*, conforme entendimento firmado por via judiciária<sup>76</sup>, eminentemente representou uma alteração na distribuição de competências tributárias, conforme instituição da Carta Máxima de 1988.

Em termos formais, observa-se o uso do veículo normativo próprio para alteração ao texto constitucional, visto que a atribuição de competências para instituição de tributos apenas pode ser feita pela Constituição Federal, visto que “a competência é indelegável e, mesmo que não seja exercida por uma pessoa jurídica de direito público, não pode outra valer-se do vácuo para instituir tributo fora de sua competência”<sup>77</sup>.

Quanto ao aspecto material, foi tese majoritária em julgamento a respeito da constitucionalidade da exação em tela no sentido de compreender a COSIP como uma contribuição *sui generis*, e que seu conteúdo estaria devidamente recepcionado pela Constituição Federal, conforme ilustra a sustentação do Ministro Relator do Recurso Extraordinário nº 573.675:

“A meu ver, a COSIP constitui um novo tipo de contribuição, que refoge aos padrões estabelecidos nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal. Cuida-se, com efeito, de uma exação subordinada a disciplina própria, qual seja, a do art. 149-A da CF, sujeita, contudo, aos princípios constitucionais tributários, visto enquadrar-se inequivocamente no gênero tributo.”<sup>78</sup>

A argumentação no sentido da constitucionalidade da criação da COSIP vai de encontro com uma tese que poderia sustentar a imutabilidade da distribuição de competências tributárias na sistemática constitucional vigente, pois o que se observa é a criação de um novo tributo, através do veículo formal constitucionalmente admitido<sup>79</sup>, que não eiva um ente federativo de sua possibilidade de instituição dos demais tributos de sua competência.

Decerto, uma análise nesse sentido permite a conclusão de que o ordenamento jurídico pátrio admite a criação de novas exações, a serem distribuídas constitucionalmente por meio do exercício do poder constituinte derivado, que se observa no caso da instituição da COSIP, uma vez que se trata de uma alteração de distribuição de competências tributárias positiva, isto é, que visa ampliar o rol de tributos de competência dos Municípios (o que reitera a tese de que a competência tributária de um ente federativo permite que este plenamente exerça sua autonomia federativa).

---

<sup>76</sup> RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski.

<sup>77</sup> SCHOUERI, 2018, p. 257.

<sup>78</sup> RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski

<sup>79</sup> ÁVILA, 2008, p. 109 e 110.

No entanto, cumpre observar uma tese contrária, apresentada no próprio julgamento da constitucionalidade da referida contribuição de iluminação pública. Em seu voto vencido, o Ministro Marco Aurélio sustenta tratar-se de flagrante inconstitucionalidade a criação de uma exação da natureza da COSIP, justamente por seu aspecto formal próprio de uma contribuição. Cumpre, novamente, destacar a afirmação feita em voto vencido no referido julgado: “...porque afastou garantia constitucional que, para mim, era uma cláusula pétrea quanto aos contribuintes: a exclusividade da União para instituir contribuições sociais e contribuição”<sup>80</sup>.

Segundo esta compreensão, a criação de uma nova exação, cuja competência para instituição fosse uma inovação jurídica frente a uma teoria de tipologia tributária bem exemplificada pelo Min. Carlos Velloso<sup>81</sup>, representa uma inconstitucionalidade, visto que haveria uma vinculação entre distribuição de competências tributárias pelo constituinte originário e o objetivo de restringir a incidência de um tributo particularmente oneroso ao contribuinte a apenas um ente federativo<sup>82</sup>.

Em outras palavras, ainda que a atribuição de uma nova competência tributária não apresente uma ruptura institucional sob a lente majoritária do julgado em tela, é possível de se estabelecer uma relação entre a distribuição de competências tributárias e a própria segurança ao contribuinte, no sentido de compreender que a competência exclusiva da União de instituir tributos como as contribuições sociais ou os empréstimos compulsórios cria uma proteção ao contribuinte, por se tratarem de tributos de excepcionais contornos<sup>83</sup>.

Destarte, a COSIP, conforme se observa os contornos de sua aplicação, já considerada eminentemente constitucional em virtude do julgamento do RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski, apresentou um caso em que a rigidez constitucional da distribuição de competências foi relativizada, ainda que não no sentido de restringir o exercício de determinados desdobramentos da competência tributária.

---

<sup>80</sup> Voto Min. Marco Aurélio, RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski.

<sup>81</sup> ADI 447, rel. Min. Octavio Gallotti.

<sup>82</sup> Voto Min. Marco Aurélio, RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski.

<sup>83</sup> Voto Min. Marco Aurélio, RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski.

A possibilidade de alteração da divisão de competências, desta forma, é possível e admite-se a sua ocorrência, nos moldes e delimitações impostos pela própria Constituição Federal, não havendo, nestas condições, conflito com a principiologia constitucional no que tange à Federação.

No entanto, ainda deve ser observada a noção que vincula a distribuição de competências tributárias à defesa do contribuinte, no sentido de estabelecer a própria ideia de que o exercício da competência por um ente federativo constitucionalmente previsto resguardaria o contribuinte de arbitrariedades na instituição de tributos por entes que não aqueles dispostos na Carta Máxima<sup>84</sup>.

Neste aspecto, e utilizando desta linha argumentativa, a distribuição de competências tributárias poderia, inclusive, adquirir um manto próprio de direito fundamental do contribuinte, o que, em direto confronto com a flexibilidade de alteração das mesmas, conforme exemplificado pela COSIP, em verdade, a competência tributária seria uma manifestação do princípio federativo e ainda resguardaria a segurança jurídica do contribuinte.

Para além desta discussão doutrinária que se abre, será necessária a observação de outro exemplo empírico, que igualmente mostrou um histórico de flexibilização da rigidez do Sistema Tributário Nacional, que foi a implantação do regime do Simples Nacional por meio da Lei Complementar nº 123, de 2006.

### **5.2.3 – Possibilidade de flexibilização da distribuição de competências tributárias – Simples Nacional**

O advento da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, trouxe um regime de tributação diferenciado às micro e pequenas empresas, na forma do que prevê a Constituição Federal em seu Art. 146, III, d, CF. A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, foi o veículo formal que permitiu a instituição do regime único de arrecadação de impostos posteriormente consolidada pela Lei Complementar em comento.

---

<sup>84</sup> Voto Min. Marco Aurélio, RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski.

Novamente, encontra-se o instrumento normativo hábil para a alteração na sistemática da divisão de competências tributárias, na forma de Emenda Constitucional, o que reveste essa empreitada de alteração do sistema tributário nacional de legitimidade formal.

A Lei Complementar nº 123/2006, ao materializar regras gerais acerca do permissivo constitucional de um regime único de arrecadação de impostos para microempresas e empresas de pequeno porte, confere ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) a definição de normas referentes à administração desse regime diferenciado, cuja competência administrativa recai sob a União. Neste sentido, Cunha:

“Percebe-se, por todo o exposto até aqui, que o CGSN, que é órgão administrativo da União, possui preeminente papel na regulamentação em todos os aspectos atinentes ao SIMPLES Nacional. Estados-membros, Distrito Federal e Municípios pouco podem fazer em algumas questões; nada podem, na maioria delas”<sup>85</sup>.

É possível de se observar, portanto, que se encontra uma evidente situação de alteração nas atribuições Constitucionalmente conferidas aos entes federativos, uma vez que a sistemática do Simples Nacional não apenas opera efeitos a nível de simplificação do recolhimento de tributos para o contribuinte, mas institui a competência para a edição de normas administrativas desse regime diferenciado de tributação a um órgão administrativo da União Federal.

Em outras palavras, a possibilidade de um ente federativo livremente dispor de sua instituição (ou não) de tributos, bem como os regramentos particulares referentes a aspectos administrativos constitucionalmente admitidos na gestão das exações de sua competência foi severamente limitada na égide do Simples Nacional, o que, em última análise, representa claramente um impacto na distribuição de competências tributárias.

Vale notar que o Comitê Gestor do Simples Nacional é composto por representantes das esferas federativas que possuem seus tributos incorporados a este regime unificado de tributação, na forma do Art. 2º, I, da Lei Complementar nº 123/2006.

No entanto, é necessário observar a crítica elaborada por Cunha<sup>86</sup> no sentido de compreender esta alocação de competências como uma “delegação anômala da atividade legislativa”, visto que o autor observa no vácuo legislativo de todas as variáveis a serem

---

<sup>85</sup> CUNHA, 2011, p. 257.

<sup>86</sup> CUNHA, *Ob. Cit.*, p. 257 e 258.

adotadas na implementação do regime do Simples Nacional, cuja competência para edição de normas regulamentadoras competirá ao CGSN, uma afronta constitucional ao disposto no Art. 150, I da Carta Maior.

Conforme anteriormente disposto, pode-se observar que esta alteração de atribuições, ainda que por via de Lei Complementar, guarda relação de constitucionalidade formal, tendo visto que o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003 admitiu a instituição de um regime unificado de tributação, englobando diferentes instâncias federativas, cujas normas gerais deveriam ser editadas por meio de Lei Complementar (Art. 146, parágrafo único, CF).

Se coaduna com esta noção o argumento suscitado pela Advocacia Geral da União em sede de Ação Direta de Constitucionalidade<sup>87</sup>, no sentido de compreender a “delegação anômala da atividade legislativa” criticada por autores como Cunha<sup>88</sup>, como uma mera delegação de capacidade tributária ativa, não havendo uma efetiva ruptura no exercício da competência tributária propriamente dita.

Seguindo este raciocínio, no entanto, não estaríamos diante de uma alteração a nível federativo, mas sim uma mera delegação administrativa. Há de se tecer uma crítica a esta noção, no entanto, pois, conforme Lodi<sup>89</sup>, “é forçoso reconhecer que a autonomia dos entes da Federação depende de que todos eles possuam competência tributária própria significativa, capaz de fazer frente às responsabilidades a eles atribuídas pela Constituição Federal”.

Como competência própria significativa mencionada por Lodi, há de se compreender que a possibilidade de um ente federativo dispor, livremente de influência de algum outro ente federativo, de suas atribuições administrativas a respeito dos tributos de sua competência.

Quando se fala na delegação de regramentos específicos aos tributos recolhidos no âmbito do Simples Nacional ao CGSN, portanto, há de se falar em exercício da competência tributária, e não mera delegação de capacidade tributária ativa, uma vez que, pela sistemática

---

<sup>87</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI nº 3910, fls. 129/155.

<sup>88</sup> CUNHA, 2011, p. 258.

<sup>89</sup> LODI, 2019, p. 7.

da Lei Complementar nº 123/2006, compete ao CGSN a edição de regramentos infralegais referentes à administração tributária deste regime diferenciado de tributação.

Eminentemente, se fala, portanto, no exercício de atribuição normativa referente a tributos da competência de determinados entes federativos, por órgão integrante da União, o que se vincula diretamente a uma alteração na distribuição de competências tributárias, conforme já observado anteriormente, e não à capacidade ativa de meramente realizar a cobrança dos tributos já devidamente regulamentados pelos entes federativos, em pleno exercício de sua competência.

Ademais, caso seja de fato acolhida a premissa suscitada pela Advocacia Geral da União no julgamento da ADI nº 3910, ainda assim seria possível de se observar interferência ao princípio federativo, nos seguintes termos argumentativos:

“...os entes federativos não podem optar pela sua inclusão na sistemática, pois, como prevê o artigo 1º da LC n. 123/06, em tal regime simplificado encontram-se albergados impostos de competência de Estados, Distrito Federal e Municípios.1302 Nesse diapasão, a LC n. 123/06 incluiu, sem a previsão de opção, o ICMS e o ISS em sua sistemática de recolhimento unificado (...) **isso implica a transferência compulsória da capacidade tributária ativa**, nos referidos tributos, realizada não por lei do ente federativo competente para instituí-los, mas pelo legislador nacional...”<sup>90</sup>

Em suma, o argumento no sentido de que a instituição de um regime unificado de tributação contrasta e impacta na efetivação do princípio federativo é substancial, no sentido de vincular a compulsoriedade da transferência de capacidade tributária ativa à União a uma normatização, por meio de Lei Complementar Federal, de uma delegação de capacidade tributária ativa por norma externa aos entes cuja competência para instituição destes tributos inicialmente recai.<sup>91</sup>

Se partirmos de uma premissa, no entanto, de que a instituição do Simples Nacional é de fato harmoniosa à normativa constitucional, em especial no que diz respeito ao princípio federativo, deve estar acompanhada uma discussão a respeito da distribuição das receitas originadas com a arrecadação de tributos, visto que esta é essencial no exercício da autonomia federativa.

---

<sup>90</sup> CUNHA, 2011, p. 319 e 320.

<sup>91</sup> CUNHA, *Ob. Cit.*, p. 319 e 320.

Cumprir destacar que a própria Constituição Federal busca amenizar o ponto de controvérsia acerca dos repasses de receita no âmbito do regime de arrecadação única do Simples Nacional, categoricamente dispondo da seguinte forma em seu Art. 146, parágrafo único, III:

“A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que o recolhimento será unificado e centralizado e **a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento**”<sup>92</sup>

Outrossim, ainda assim é possível de se tecer uma crítica à ideia de que o repasse de receitas de natureza tributária poderia se vincular ao pleno exercício da competência dos entes federativos, visto que Lodi<sup>93</sup>, denota um caráter meramente subsidiário a nível econômico do repasse de receitas tributárias, estabelecendo a seguinte premissa no que tange ao efetivo exercício da competência tributária:

“Portanto, demonstrado o caráter ancilar das transferências da receita dos impostos de competência dos entes centrais aos periféricos no regime de distribuição de rendas, é imperioso concluir que somente por meio do exercício de sua própria competência tributária, os Estados e os Municípios podem garantir o cumprimento de suas prioridades, e não as da União, preservando sua autonomia em relação a esta. Assim, se, hipoteticamente, toda a arrecadação dos Estados, ou quase toda, dependesse de tributos federais, a concessão de benefícios fiscais pela União, atendendo a um interesse que os poderes federais consideram prioritário, como o incentivo às exportações, poderia impedir que os Estados atingissem as suas próprias prioridades, como o aumento dos investimentos na área social, por exemplo.”<sup>94</sup>

Por este prisma teórico, poderia ser estabelecida uma relação entre a instituição do Simples Nacional, que elimina aspectos da ingerência administrativa de entes federativos com relação a alguns de seus tributos, ao passo que resguarda o devido repasse financeiro devido, com uma ruptura ao princípio e à autonomia federativa, uma vez que o mero cumprimento deste repasse constitucional não assegura a plenitude do princípio federativo.

Este argumento, por fim, deve ainda ser confrontado com a perspectiva de que, em prol de uma política fiscal voltada à valorização da microempresa, deve ser feita uma forma de simplificação do regime de tributação da mesma, que apenas poderia ser operacionalizado por meio da instituição de regime unificado de tributação, conforme dispõe a justificativa da Proposta de Emenda à Constituição nº 41, de 2003, que viria a se tornar a Emenda Constitucional nº 42/2003:

<sup>92</sup> BRASIL, Constituição Federal, 1988, Art. 146, parágrafo único, III.

<sup>93</sup> LODI, 2019, p. 12.

<sup>94</sup> LODI, *Ob. Cit.*, p. 12



“Para aperfeiçoar a PEC nº 41 e dirimir eventuais dúvidas futuras e/ou interpretações equivocadas será necessário introduzir, também, no capítulo do Sistema Tributário Nacional os princípios já consagrados no capítulo constitucional da Ordem Econômica e Financeira, no tocante ao tratamento diferenciado, favorecido e simplificado para as MPE. (...) Em consonância com o espírito da Reforma Tributária remete-se à Lei complementar a regulamentação da matéria e a definição das atribuições e responsabilidades para as três esferas de governo. Além de permitir tratamento adequado às MPE, a alteração proposta tem por objetivo evitar prejuízos no tocante à possibilidade da restrição à concessão de estímulos fiscais já concedidos, e com resultados bastante satisfatórios, como por exemplo, a Lei do SIMPLES, em nível federal, ou suas equivalentes a níveis estaduais e municipais. Ressalte-se que, efetiva e estatisticamente, tais incentivos têm contribuído para o desenvolvimento, geração de emprego, ampliação e melhoria da distribuição de renda no País”<sup>95</sup>

Esta concepção, justificativa basilar para a PEC que posteriormente introduziu ao ordenamento jurídico pátrio a possibilidade de instituição de regime tributário diferenciado para MEs e EPPs (Art. 146, III, d, CF) admite, eminentemente, a instituição de Lei Complementar competente para determinar normas gerais a respeito da operacionalização deste regime, o que eminentemente reveste a instituição do Simples Nacional de um manto de constitucionalidade, por intervenção do constituinte derivado.

Em suma, a flexibilização do princípio federativo foi de fato observada por meio da implementação do Simples Nacional, e a partir deste núcleo constitucionalmente admitido, surgiram críticas e observações doutrinárias que caracterizam esta alteração como uma ruptura federativa; ao passo que outros argumentos denotam a constitucionalidade e a pertinência da medida, em prol da própria segurança ao contribuinte, na figura do micro e pequeno empresário.<sup>96</sup>

É importante frisar que a mesma observação feita no caso envolvendo a constitucionalidade da COSIP, vinculando uma maior rigidez federativa à segurança ao contribuinte<sup>97</sup>, se reverte em prol de uma flexibilização deste mesmo princípio quando tratado no âmbito da instituição do Simples Nacional<sup>98</sup>.

Conforme os argumentos demonstrados até este ponto da pesquisa, será extraída uma conclusão preliminar, se uma alteração de competências tributárias em abstrato representaria, por si só, uma ruptura do princípio federativo, ou se esta seria admitida no nosso ordenamento jurídico pátrio.

<sup>95</sup> BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 41, 2003. EMC 321/2003. Justificativa.

<sup>96</sup> BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 41, 2003.

<sup>97</sup> Voto Min. Marco Aurélio, RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski.

<sup>98</sup> BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 41, 2003.

### **5.3 – Conclusão preliminar sobre a possibilidade de alteração de competências tributárias frente ao princípio federativo**

Em resumo, esta primeira análise buscou evidenciar três exemplos em que a divisão de competências tributárias e o princípio federativo suscitaram discussões pertinentes à temática objeto da presente pesquisa, nominalmente, se uma alteração no status quo tributário por meio de uma reforma ou através de alguma alteração constitucional ou legislativa acabaria por gerar uma ruptura à própria principiologia constitucional, mais especificamente ao princípio federativo.

Em primeiro plano, o uso dos Municípios como enfoque de pesquisa se deu por se tratarem de uma inovação na forma de estado brasileiro, e, conforme evidenciado na exposição anterior sobre os mesmos, a presente pesquisa adota a perspectiva de que os Municípios são, de fato, entes federativos plenos<sup>99</sup>, ainda que com suas particularidades, como a ausência de um poder judiciário.

A competência tributária entra em destaque na discussão constitucional acerca dos Municípios, uma vez que aquela representa um fator de claro destaque na caracterização do Município enquanto ente federativo, reforçando o liame entre a distribuição de competências de natureza tributária e a consolidação do princípio federativo.

Desta forma, em uma primeira análise, conforme observado no corpo desta pesquisa, a distribuição de competências tributárias deve ser tratada com o devido rigor formal e material, tendo visto que compõe um fator primordial na caracterização de um ente federativo enquanto tal.

Desta forma, o respeito à autonomia de um ente federativo deve ser tido como de absoluta importância ao observar de uma alteração ao Sistema Tributário Nacional é constitucional ou não.

Ultrapassada a primeira análise, que demonstrou a importância da competência tributária enquanto uma manifestação do princípio federativo, que poderia inclusive levar a uma

---

<sup>99</sup> BONAVIDES, 2004, p. 346.

noção precipitada de imutabilidade do Sistema Tributário Nacional, inclusive em decorrência da rigidez do trato constitucional dado ao tema, foram demonstrados dois exemplos de flexibilização desta própria solidez normativa: a constitucionalização da COSIP e a instituição do regime unificado do Simples Nacional.

O caso envolvendo a criação da COSIP, uma contribuição *sui generis* trazida à discussão por meio de Emenda Constitucional, envolve dois aspectos doutrinários centrais: esta nova exação não se enquadraria em uma teoria quinquipartida de espécies tributárias, nominalmente impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, e contribuições sociais<sup>100</sup>; como também apresentou uma alteração na dinâmica constitucionalmente consolidada a respeito de distribuição de competência para instituição de tributos.

Cumprido destacar que, conforme anteriormente delimitado, o objeto da monografia em tela busca elucidar questões a respeito do federalismo fiscal, motivo pelo qual a discussão acerca da COSIP será restrita apenas a este aspecto da mesma, tendo vista que ela representa considerável impacto no ordenamento federativo brasileiro.

Para fins desta pesquisa, o impacto da instituição da COSIP no plano do princípio federativo é de suma importância, pois se observa, em caráter majoritário do Supremo Tribunal Federal, uma posição no sentido da constitucionalidade desta exação, bem como a competência para sua instituição conferida aos Municípios<sup>101</sup>.

O argumento em sentido contrário, que tem importante relevo nesta consideração doutrinária, compreende que a competência tributária guarda certa relação com a própria proteção ao contribuinte, uma vez que, ao classificar a COSIP como uma contribuição, que seria de competência exclusiva da União, o Ministro Marco Aurélio sustenta que a razão para esta restrição de competência apenas ao ente federativo nacional decorre da própria excepcionalidade característica dessas exações<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> SCHOUERI, 2018, p. 176 e 177.

<sup>101</sup> RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski.

<sup>102</sup> RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski.

No entanto, confrontando diretamente os argumentos doutrinários suscitados no corpo desta pesquisa, há de se observar certa prevalência da noção que admite a incorporação harmônica da criação da COSIP, frente ao princípio federativo.

Isso se dá, pois, conforme se depreende de preceitos argumentativos demonstrados no âmbito do Recurso Extraordinário nº 573.675 - 0<sup>103</sup>, bem como a ideia de que alterações no Sistema Tributário Nacional são plenamente viáveis, desde que não interfiram no núcleo essencial da autonomia dos entes federais<sup>104</sup>.

No caso da COSIP, o que se observa é a criação de uma exação, pela via formal competente para tal, na forma da Emenda Constitucional nº 32, de 2002, que amplia o rol de possibilidades de gerência de receitas de natureza tributária por um ente federativo periférico (os Municípios).

Em outras palavras, trata-se de uma contribuição de natureza jurídica inovadora, cujos contornos foram autorizados pelo constituinte derivado, em uma alteração da dinâmica de competências tributárias que não reduz a autonomia de um ente federativo, ou seja, não interfere no núcleo essencial do mesmo<sup>105</sup>.

O argumento no sentido de vinculação da competência tributária à segurança do contribuinte, suscitado pelo Ministro Marco Aurélio em voto<sup>106</sup>, deve ser compreendido como uma vedação a instituições arbitrárias de tributos por entes federativos que não possuam competência para tal. Como exemplo claro desta noção, a competência para instituição de impostos residuais, privativa da União, nos termos do Art. 154, I, CF.

Esta vinculação, de importante relevo na interpretação do princípio federativo no que tange a matérias tributárias, no entanto, não há de enrijecer o Sistema Tributário Nacional ao ponto da imutabilidade, sob um pretexto de potencial proteção ao contribuinte.

---

<sup>103</sup> RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski

<sup>104</sup> ADI 2.381-MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

<sup>105</sup> ADI 2.381-MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

<sup>106</sup> RE nº 573.675 - 0, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski.

No que se refere, especificamente, ao princípio federativo, não se observa uma ruptura na alteração trazida pela EC32/02, uma vez que, atendida a premissa formal para tal, bem como o aspecto material, na forma da não interferência direta no núcleo de autonomia de um ente federativo<sup>107</sup>, é harmoniosa a instituição da dita exação, reitera-se, no que tange ao princípio federativo.

Tendo sido analisada que uma alteração no sentido de ampliar o rol de competências de um ente federativo não conflita com a forma de estado federal, há de se analisar o caso em que há certa supressão de autonomia dos entes, de modo a atingir uma conclusão preliminar capaz de dialogar, em primeiro plano, com a problemática apresentada como objeto da presente monografia.

Para tal, a instituição do Simples Nacional é de suma importância, tendo visto seus contornos específicos no sentido da criação de um regime único de tributação, que trouxe peculiaridades a respeito de uma potencial redução do escopo de competência de unidades federativas<sup>108</sup>, ou mesmo de um caso de delegação heterônoma de capacidade tributária ativa<sup>109</sup>.

É imperante reiterar, novamente, que a alteração ocasionada pelo Simples Nacional foi realizada por meio de reserva de Lei Complementar de matéria geral sobre direito tributário, autorizada por meio da edição de Emenda Constitucional. Em outras palavras, o rito formal para alteração de competências em matéria tributária se encontra presente no caso em tela.

O principal aspecto que este presente trabalho se debruçou acerca do Simples Nacional está no fato de que a administração para arrecadação e demais providências administrativas a respeito dos tributos que integram o regime único para micro e pequenas empresas passou à égide do Comitê Gestor do Simples Nacional, órgão integrado à União federal<sup>110</sup>.

Conforme apresentado, há um entendimento que considera que esta unificação de atribuições administrativas pode ser considerado uma ruptura ao princípio federativo, uma vez

---

<sup>107</sup> ADI 2.381-MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence

<sup>108</sup> LOUREIRO, 2009, p. 110.

<sup>109</sup> CUNHA, 2011, p. 319 e 320.

<sup>110</sup> CUNHA, *Ob. Cit.*, p. 257.

que há uma retirada na autonomia dos entes federativos<sup>111</sup>, uma vez que haveria uma interferência direta no exercício da competência tributária de entes federativos.

Em um outro plano argumentativo, é possível a sustentação da noção de que as atribuições conferidas ao CGSN por força da Lei Complementar nº 123/06 seria mera delegação de capacidade tributária ativa, não havendo efetiva interferência na distribuição de competências tributárias ou no princípio federativo<sup>112</sup>.

No entanto, conforme já exposto, a própria noção de delegação forçada de capacidade tributária ativa, ainda que seja adotada esta vertente argumentativa, interferiria no próprio exercício da competência tributária por haver, eminentemente, uma espécie de delegação heterônoma forçada de capacidade tributária ativa para tributos estaduais e municipais, por meio de Lei Complementar federal<sup>113</sup>.

O que se observa, a título conclusivo da análise do caso da instituição do regime unificado do Simples Nacional, é que se observa uma efetiva alteração na distribuição de competências tributárias, que efetivamente impacta na concretude do princípio federativo.

No entanto, o cerne da discussão está justamente na possibilidade de alteração na distribuição de competências tributárias sem uma ruptura constitucional. Conforme já observado, uma alteração de competência tributária que seria eminentemente inconstitucional é aquela que interfere no núcleo de autonomia de um ente federativo<sup>114</sup>.

Em uma interpretação do entendimento acima disposto, aplicando-o ao exemplo do Simples Nacional, parece razoável a noção que compreende que a alteração na distribuição de competências tributárias, ou mesmo de uma potencial delegação heterônoma de capacidade tributária ativa, não representa uma verdadeira ruptura no princípio federativo.

Isso se dá, pois, conforme evidenciado, por exemplo, no argumento empregado pela Advocacia Geral da União, se considerarmos a delegação de atribuições administrativas a um

---

<sup>111</sup> CUNHA, 2011, p. 257.

<sup>112</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI nº 3910, fls. 129/155.

<sup>113</sup> CUNHA, *Ob. Cit.*, p. 319 e 320.

<sup>114</sup> ADI 2.381-MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

órgão, cuja participação de Estados e Municípios é assegurada, como uma delegação de capacidade tributária ativa<sup>115</sup>, restaria resguardada a possibilidade de os entes federativos gerirem os recursos oriundos dos tributos de sua competência, bem como permaneceria inalteradas as demais disposições referentes à instituição regular dos mesmos.

Neste ponto, cumpre destacar a crítica à noção de que apenas a existência de repasses financeiros compensatórios referente à atividade de tributação seria uma eminente perda de autonomia federativa<sup>116</sup>, mas, ainda assim, não seria este um preciso caso de retirada de autonomia de entes federativos, uma vez que restaria assegurado o exercício pleno da competência para estes tributos em sua instituição regular, sendo apenas restringido este exercício, devidamente compensado, para o caso de micro e pequenas empresas, o que se justifica pela própria principiologia constitucional.

Ademais, neste sentido cumpre notar que a própria principiologia constitucional admite flexibilizações, no sentido de haver uma ponderação capaz de malear certas disposições constitucionais. Neste caso, confronta-se o princípio federativo com a disposição do Art. 170, IX, CF, que consagra o tratamento favorecido às micro e pequenas empresas no âmbito da ordem econômica.

Desta forma, sob o argumento da necessidade de simplificação do Sistema Nacional Tributário no sentido da prerrogativa constitucional conferida às micro e pequenas empresas, foi admitida uma flexibilização na distribuição de competências tributárias que, como se observa pela exposição acima, é eminentemente harmônica com a principiologia constitucional, em especial no que tange ao princípio federativo, visto que, apesar de haver uma perda relativa à autonomia plena de uma unidade federativa de dispor sobre os tributos de sua competência, permanece um respeito ao exercício da competência tributária dos mesmos de uma forma mais ampla.

Por fim, ainda é possível de se observar que se considera viável a alteração de competências tributárias, desde que respeitada a autonomia própria de uma unidade

---

<sup>115</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI nº 3910, fls. 129/155.

<sup>116</sup> LODI, 2019, p. 12.

federativa<sup>117</sup>, o que se coaduna com a flexibilização do princípio federativo observada, tornando-a possível e viável nos termos dispostos.

A conclusão preliminar desta pesquisa, que se obtém a partir da análise documental de noções doutrinárias e jurisprudenciais antagônicas, portanto, se faz no sentido de compreender que alterações no status quo tributário são plenamente viáveis frente ao ordenamento jurídico pátrio, mesmo flexibilizações tendentes a limitar uma parcela da autonomia de unidades federativas em prol de um outro princípio igualmente constitucionalmente elevado.

Desta forma, passar-se-á à análise das consequências desta conclusão preliminar obtida, ou seja, será feita uma observação aprofundada no sentido de compreender até que ponto uma alteração na distribuição de competências constitucional ainda seria admitida, isto é, qual seria uma interpretação mais acertada ao conceito de núcleo essencial de autonomia do ente federativo<sup>118</sup>.

## **6 – IMPLICAÇÕES TEÓRICAS A PARTIR DA CONCLUSÃO PRELIMINAR**

A conclusão inicial obtida pela análise documental de argumentos sobre o tema sugere a interpretação do princípio federativo enquanto passível de flexibilização, no plano constitucional, por meio de um veículo normativo próprio, conforme alguns exemplos fáticos anteriormente demonstrados.

No entanto, há de se observar que, mesmo sendo admitida uma alteração na divisão de competências tributárias sem que haja uma própria ruptura no plano federativo, há de se atentar para a própria natureza do pacto federativo brasileiro, enquanto cláusula pétrea, conforme previsão do Art. 60, §4, I, CF.

Neste sentido, cumpre destacar que a indissolubilidade do regime federativo é um elemento basilar no ordenamento jurídico pátrio<sup>119</sup>. Como uma forma de expandir esta noção, em vias de contextualização à problemática, objeto da presente pesquisa, é importante denotar

---

<sup>117</sup> ADI 2.381- MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

<sup>118</sup> ADI 2.381- MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

<sup>119</sup> HORTA, 1999, p. 305.



a noção de autoadministração em vínculo com a própria concretude do princípio federativo<sup>120</sup>, conforme será observado a seguir.

Esta análise que se apresenta é importante, pois será através da exposição de argumentos neste sentido que se busca descobrir qual seria um limite para a alteração da divisão de competências tributárias, de modo a garantir o respeito constitucional conferido ao princípio federativo, em especial em situações em que se pretende um sopesamento principiológico em que se objetiva uma flexibilização no trato das competências tributárias de unidades federativas.

### 6.1. O centralismo do federalismo fiscal brasileiro

Primeiramente, há de se observar que é uma característica marcante no federalismo fiscal brasileiro a concentração de competências na esfera federativa da União<sup>121</sup>. Alguns exemplos marcantes neste sentido são as contribuições sociais (Art. 149, CF) e a competência residual para criação de novos impostos não previstos na Constituição Federal (Art. 154, I, CF).

Aspectos como a concretude do regime unificado de tributação presente no Simples Nacional, que, conforme anteriormente argumentado, não apresenta inconstitucionalidade imediata sob o prisma federativo, por ainda preservar, eminentemente, a autonomia federativa, bem como por fornecer compensação financeira constitucionalmente prevista, no entanto, devem ser observados sob o ponto de vista da peculiaridade federativa brasileira.

O fato de possuímos um Sistema Tributário Nacional que confere uma elevada carga de competências à União, conforme anteriormente exemplificado pelo posicionamento de Ricardo Lobo Torres<sup>122</sup>, faz com que alterações na dinâmica de competências em prol de ampliar ainda mais as competências da unidade federativa nacional gerassem, eminentemente, um desbalanceamento no princípio federativo.

Desta forma, retornando à ponderação principiológica que reveste empreitadas normativas como a instituição do regime unificado de tributação presente no Simples Nacional de constitucionalidade, a partir de um preceito de simplificação do Sistema Tributário Nacional voltando a contribuintes específicos, não se pode perder vista que o princípio federativo

---

<sup>120</sup> MORAES, 2017, p. 224.

<sup>121</sup> TORRES, 2009, p. 559.

<sup>122</sup> TORRES, *Ob. Cit.*, p. 559.

igualmente pressupõe o combate ao centralismo da gestão tributária, conforme igualmente observa Torres<sup>123</sup>.

Assim, qualquer medida, seja de simplificação do Sistema Tributário Nacional, seja de mera realocação de competências tributárias entre os entes, deve estar atenta para a possibilidade de não apenas suprimir a autonomia interna dos entes federativos menores, mas de conferir excessiva competência para a União, sob pretexto de simplificação do Sistema Tributário Nacional.

Neste bojo, o exemplo de uma alteração de competência tributária que confronta justamente uma noção mais centralista do Sistema Tributário Nacional pode ser obtida a partir de uma crítica à própria forma como restam divididas as competências em nosso ordenamento vigente:

“Aliás, não é razoável que em um País como o nosso onde a maioria dos Municípios tem a vocação rural, o sistema tributário nacional atribua ao ente local tributos nitidamente de matiz urbana como o ISS e o IPTU, condenando a maioria deles ao parasitismo fiscal, com a inevitabilidade da inexistência de instituição e de arrecadação de tributos próprios e a dependência completa das transferências constitucionalmente obrigatórias, como das transferências voluntárias da União e dos Estados, o que fragiliza sobremaneira a autonomia local, a partir do adesismo às políticas dos entes centrais.”<sup>124</sup>

Em suma, o argumento acima confronta a forma em que foi realizada a divisão de competências, de modo que os Municípios se relembram à extrema dependência funcional dos Estados e da União, o que reforça a tendência centralista de nosso ordenamento tributário.

Uma possível solução, que se coaduna com os aspectos abordados nesta monografia, por exemplo, seria uma alteração constitucional (por meio do veículo formal competente para tal) que completamente realocaria a competência de um tributo como o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), originalmente de competência da União e cujos recursos já são partilhados com os Municípios, nos termos do Art. 153, VI, CF (ou são integralmente fornecidos aos mesmos, se estes realizarem a fiscalização própria para tal, conforme o Art. 153, VI, §4º, CF, c/c Art. 158, II, CF), mas de modo a conferir aos Municípios uma ampliação em seu rol de competências tributárias, na forma de um tributo que seria característico para entes federativos menores em um país eminentemente rural.

---

<sup>123</sup> TORRES, 2009, p. 559

<sup>124</sup> LODI, 2019, p. 12.

Esta alteração, meramente hipotética e para fins de análise consequencial acadêmica, poderia ser um início de reforma no sentido de reduzir o centralismo tributário, bem como conferir aos entes federativos a competência de tributos que se coadunam com suas respectivas áreas de atuação. Neste caso, portanto, não haveria qualquer ruptura no princípio federativo, uma vez que a retirada de competência da União visaria ao combate ao centralismo, e não uma retirada de autonomia, visto que esta unidade federativa já retém uma gama de outros tributos de sua competência, com destaque às cada vez mais instituídas contribuições sociais, de sua competência exclusiva.

A partir dessa observação, portanto, é possível de se tecer uma linha argumentativa no sentido de compreender a noção de núcleo essencial de autonomia do ente federativo<sup>125</sup>, que deve restar intocado de alterações ou supressões, sob pena de ruptura do princípio federativo, como um instituto vinculado à garantia de se evitar que, em um Sistema Tributário Nacional já permeado por excessivo centralismo, passemos a um verdadeiro Estado Unitário, em que apenas a União concentraria teria a possibilidade de gerir seus recursos, de modo a cumprir com suas obrigações administrativas constitucionalmente elencadas<sup>126</sup>.

Neste primeiro aspecto, há de se observar, deste modo, que o princípio federativo não apenas se manifesta através do respeito à autonomia interna de cada unidade federada, mas também na vedação a uma concentração desbalanceada de competências (neste caso, tributárias) a um único ente, realidade esta que deve ser enfrentada e observada quando se pretende a discussão acerca de alteração na dinâmica de competências fiscais.

Em concordância com esta observação, deve-se citar, ainda, uma noção que observa na descentralização fiscal como um requisito necessário, ainda que insuficiente, para que um federalismo seja possível<sup>127</sup>. A partir desta construção teórica e argumentativa, conclui-se que uma dimensão indispensável do núcleo essencial da autonomia de um ente federativo resta justamente no combate ao centralismo fiscal.

## **6.2 - A importância da autoadministração contextualizada à divisão de competências tributárias**

---

<sup>125</sup> ADI 2.381- MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

<sup>126</sup> LODI, 2019, p. 12.

<sup>127</sup> SOARES, 2018, p. 26.

Conforme já anteriormente suscitado, Alexandre de Moraes sustenta que a autoadministração dos entes federativos é um dos três pilares primordiais para a concretização da autonomia de um ente federativo<sup>128</sup>.

Observa-se, ainda, que a autoadministração pressupõe que uma unidade federativa seja capaz de dispor de seus recursos fiscais, de modo que esta possa suprir com suas responsabilidades constitucionalmente dispostas, exercendo, com relativa autonomia, sua política fiscal de acordo com os objetivos e com as políticas pública que pretenda instituir ou custear<sup>129</sup>.

Neste diapasão, destaca-se a argumentação que compreende que o pleno exercício da autoadministração, sob o prisma das competências tributárias, não se satisfaz com a mera distribuição de receitas por meio de repasses, a partir de uma concentração do exercício de recolhimento de tributos pela União:

“De fato, no âmbito do federalismo cooperativo de viés democrático, consagrado pela Constituição de 1988, a simples transferência constitucional do produto da arrecadação dos impostos federais para os Estados não garante a auto-administração, haja vista que o exercício das competências materiais conferidas aos Estados não pode depender exclusivamente do exercício da competência tributária da União.”<sup>130</sup>

Assim, é certo afirmar que a autoadministração se relaciona com a livre disposição de um ente federal sobre as matérias referentes aos tributos de sua competência. Ademais, é possível ainda de se aferir que o princípio federativo se concretiza com o fato de poderem os entes disporem sobre suas políticas fiscais, através da manifestação de suas respectivas competências tributárias.

Neste sentido, a possibilidade de um ente instituir os tributos de sua competência (ou de consequentemente receber os valores referentes à sua arrecadação por meio de repasses, em casos em que é admitida a flexibilização da distribuição de competências tributárias, como se faz presente no caso da instituição do Simples Nacional), é de igual importância a possibilidade de um ente federativo não instituir algum tributo presente em seu rol de competências<sup>131</sup>.

Desenvolve ainda o autor Ricardo Lodi, neste mesmo sentido:

---

<sup>128</sup> MORAES, 2017, p. 224.

<sup>129</sup> LODI, 2019, p. 5.

<sup>130</sup> LODI, *Ob. Cit.*, p. 5

<sup>131</sup> LODI, 2019, p. 7

“Inerente ao exercício da competência tributária é o poder de não tributar. Ou seja, a faculdade, a partir das suas próprias estratégias para alcançar o desenvolvimento social e econômico, de estabelecer benefícios fiscais que atendem não só à baixa intensidade de capacidade contributiva, mas também ao incentivo a que os agentes econômicos sejam atraídos para o território da entidade tributante. (...) Deste modo, acabar com a extrafiscalidade indutora significa cristalizar a assimetria no desenvolvimento econômico entre as várias regiões do país, em dissintonia com os objetivos constitucionais.”<sup>132</sup>

Desta forma, o exercício, pelos entes federativos, do aspecto da extrafiscalidade dos tributos, manifestada na forma de seu aspecto indutor na economia, é fundamental na própria caracterização da autoadministração do mesmo, que, por sua vez, se vincula diretamente à concretização da autonomia desta unidade federativa<sup>133</sup>.

Ademais, a própria concessão de benefícios e isenções fiscais igualmente se complementam, ao denotar a importância de um ente federal de dispor sobre os tributos inseridos em sua competência, considerando os contornos constitucionais conferidos a eles, bem como à forma de estado adotada pela Constituição de 1988.

Ricardo Lodi, novamente, faz observação pertinente sobre a temática, vinculando, novamente, a noção de autonomia de um ente federativo à possibilidade de sua instituição de políticas fiscais:

“Nesse diapasão, a concessão de benefícios fiscais pelos próprios titulares da competência tributária é medida que se adéqua ao federalismo fiscal descentralizado estabelecido pela Constituição Federal de 1988, não devendo os entes centrais sufocar o exercício da autonomia local, sob pena de restar violado o princípio da conduta amistosa federativa. (LODI, 2019, p. 8)

Assim, conforme se observa nesta demonstração, bem como se conjugando o resultado preliminar obtido nesta presente pesquisa, com o arcabouço argumentativo trazido pelo julgado da ADI 2.381, publicado no DJ de 14.12.2001, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, compreende-se que a própria noção de núcleo essencial da autonomia de uma unidade federada<sup>134</sup> vai de encontro com a possibilidade de um ente federativo dispor sobre as isenções, benefícios, instituição ou não, bem como a atividade de recolhimento e fiscalização dos tributos de sua competência.

Isso se dá, pois seria impossível que um Estado ou Município exercitasse suas atribuições constitucionalmente distribuídas, sem que disponha de recursos para tal. Neste

---

<sup>132</sup> LODI, 2019, p. 7.

<sup>133</sup> MORAES, 2017, p. 224.

<sup>134</sup> ADI 2.381- MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

sentido, é inerente à disposição de seus recursos fiscais, que a unidade federativa possa efetivamente instituir os tributos de sua competência, de acordo com suas particularidades e necessidades financeiras e administrativas.

Sem esta faceta do exercício da competência tributária, não haveria de se falar em autonomia de um ente federativo, uma vez que o plano de sua autoadministração restaria, eminentemente, rompido, o que, por sua vez, implicaria em uma ruptura no princípio federativo, o que não se admite em nosso ordenamento jurídico pátrio, conforme previsão constitucional expressa no Art. 60, §4, CF.

A partir das duas vinculações hermenêuticas à ideia de núcleo essencial de autonomia de um ente federativo<sup>135</sup>, nominalmente à sua importância no combate ao centralismo tributário e como manifestação da autoadministração de um ente federativo no que tange ao exercício de suas competências tributárias, passar-se-á a uma síntese interpretativa, com vias de recomendar, com base nos argumentos aduzidos e sustentados ao longo deste presente trabalho, de qual seria uma melhor definição prática ao conceito de núcleo de autonomia de uma unidade federal.

### **6.3 - Uma sugestão interpretativa acerca do núcleo essencial de um ente federativo aplicada ao objeto de pesquisa**

O ponto focal desta presente monografia busca avaliar se uma alteração no status quo de distribuição de competências tributárias seria capaz de causar uma ruptura no plano federativo. Nesta esteira, uma análise que se faz necessária, caso a resposta para o questionamento inicialmente suscitado for negativa, qual seria a extensão que uma alteração estaria em conformidade com a normativa constitucional.

Conforme foi avaliado ao longo deste trabalho, o ordenamento jurídico pátrio não apenas admite uma redistribuição de competências tributárias, como já foram observados casos, devidamente demonstrados anteriormente, em que foi aumentado ou reduzido o escopo de competências de alguns entes federativos, como no caso de instituição da COSIP e no âmbito do regime unificado de tributação próprio do Simples Nacional.

---

<sup>135</sup> ADI 2.381- MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

Desta forma, é o entendimento adotado, conforme as teses levantadas ao longo desta monografia jurídica, aquele adotado na égide argumentativa da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.381, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, que bem se consubstancia na seguinte afirmação prolatada no acórdão suscitado:

“Por diversas vezes tenho tido oportunidade de ressaltar, com o respaldo do Plenário, que o limite material invocado ao poder de emenda constitucional **não implica vedar qualquer alteração do modelo positivo originário da forma federativa do Estado, mas apenas de seus núcleos essenciais de identificação** (v.g., MS 23.047, 11.2.98, Pertence, Inf STF 99; voto na ADInMC 1.749, 18.12.97, Gallotti; ADInMC 2.024, 27.10.99, Pertence, DJ 1º.12.2000; ADInMC 1.196, 16.2.95, Pertence, DJ 24.3.95).”<sup>136</sup>.

Este julgado se amolda à tese defendida no presente trabalho, especialmente no que tange à distribuição de competências tributárias, justamente pois sustenta que não seria uma ruptura no princípio federativo qualquer alteração do status quo constitucional, mas sim alguma mudança que interfira no núcleo essencial que caracteriza a autonomia de um ente federativo.

No entanto, este conceito não é exaustivamente qualificado no julgado citado, se limitando a uma restrição interpretativa aplicada ao caso concreto do julgamento em tela, cujo objeto não se amolda em perfeita sintonia com a problemática que se pretende solucionar. Nominalmente, cita-se outro trecho do julgado neste sentido:

“Nesse núcleo essencial do Federalismo brasileiro, conforme o texto de 1988, não creio se devesse incluir a integralidade da redação primitiva do § 4º do art. 18 da Constituição, no que subtraia da União qualquer interferência normativa no processo de criação de novos Municípios”<sup>137</sup>.

Um aspecto que se pode depreender acima é que o conceito de núcleo essencial do Federalismo brasileiro não se estende para a integralidade da redação constitucional vigente, motivo pelo qual alterações à ordem jurídico constitucional seriam admitidas, desde que não haja implicações no seu núcleo essencial de identificação.

A questão que se impõe, no entanto, é a seguinte: qual seria a extensão do núcleo essencial de identificação da autonomia de um ente federativo, quando tratamos da divisão de competências tributárias? Esse questionamento é central ao tema, pois eminentemente determinaria qual é o limite que alterações no status quo do federalismo fiscal estariam em conformidade com o ordenamento jurídico pátrio.

<sup>136</sup> ADI 2.381- MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

<sup>137</sup> ADI 2.381- MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

Para solucionar a questão, proponho uma análise conjunta dos institutos já discorridos ao longo desta monografia, e tratados em mais detalhe neste capítulo, no sentido de vincular a esta noção de núcleo essencial que caracterizaria um ente federativo enquanto tal com a ideia de combate ao centralismo tributário e com a noção que vincula este conceito à manifestação da autoadministração de um ente federativo no que tange ao exercício de suas competências tributárias.

Para observar se uma alteração constitucional que impacte na divisão de competências tributárias entre entes federativos de modo a efetivamente causar uma ruptura no princípio federativo, a interpretação recomendada a partir da análise doutrinária e jurisprudencial feita é no sentido de se atentar às duas dimensões que tangenciam a própria definição do conceito de núcleo essencial de uma unidade federativa.

Em outras palavras, deve ser sempre questionada se determinada alteração no Sistema Tributário Nacional acaba por acentuar ou se busca atenuar o centralismo de competências tributárias em mãos de apenas um único ente; bem como se a alteração respeita a possibilidade de determinado ente dispor, de forma autônoma e independente, de seus recursos fiscais.

Desta forma, se a resposta para os questionamentos acima levantados for negativa, não estaríamos diante de uma alteração que afeta o núcleo essencial de identificação de um ente federativo como tal, pois restaria resguardada sua autonomia financeira e administrativa, bem como a possibilidade de dispor sobre suas políticas fiscais.

Este entendimento, cumpre destacar, não se confunde com uma noção de que alterações a nível de competências tributárias apenas poderiam ocorrer de um ente de maior abrangência territorial para outro de menor. O entendimento defendido é de que qualquer mudança normativa que impacte na distribuição de competências fiscais deve ser analisada sob a perspectiva de que a competência tributária é fundamental na concretude da independência financeira dos entes federativos, sendo, portanto, um instrumento primordial no combate ao centralismo fiscal próprio de um estado unitário.

Neste sentido, cita-se a seguinte noção, que vincula a importância da descentralização fiscal ao federalismo enquanto forma de estado:



“A divisão de competências fiscais e administrativas entre os níveis de governo apresenta diferentes perspectivas em relação ao federalismo. Por um lado, pode-se assumir que a descentralização fiscal é condição necessária, mas não suficiente, para o federalismo. A ausência de recursos financeiros próprios cria uma situação de dependência dos entes em relação àqueles que controlam esses recursos, geralmente o centro.”<sup>138</sup>

A conclusão que se busca chegar com esta linha interpretativa, portanto, é de que uma alteração a nível de competência tributária, por si só, não representa uma ruptura no princípio federativo, desde que esta alteração não interfira no núcleo central de autonomia constitucionalmente protegido por cláusula pétrea, núcleo este entendido como uma vedação a uma alteração constitucional centralizadora ou que visa retirar aspectos indispensáveis à autonomia de uma unidade federada.

De modo a melhor compreender as implicações teóricas que esta vertente hermenêutica recomendada teria em uma aplicação prática, se faz mister apresentar uma contextualização deste objeto de pesquisa, conforme sua análise no decorrer da presente monografia, a temáticas de relevante discussão no Direito Tributário atualmente, em especial, uma potencial reforma tributária.

## **7 – APLICAÇÃO PRÁTICA DO OBJETO DE PESQUISA**

Conforme anteriormente explicitado, um dos pontos focais da discussão acerca da distribuição de competências entre entes federais envolve a necessidade de simplificação do Sistema Tributário Nacional. Neste sentido, destaca-se o argumento trazido por Torres<sup>139</sup>, que sustenta a necessidade de uma reforma na normativa tributária, exemplificando, por exemplo, com a possibilidade de unificação dos tributos sobre valor acrescido.

Outrossim, diversos são os projetos que associam a simplificação do Sistema Tributário Nacional com a aglutinação de tributos, em diversos modelos que se diferenciam pela forma e método empregados nessas unificações.

Desta forma, se faz necessária uma observação prática dos preceitos teóricos obtidos ao longo da presente pesquisa, aplicando-os a um contexto doutrinário que envolva algumas discussões a respeito da alteração do status quo de divisão de competências tributárias.

---

<sup>138</sup> SOARES, 2018, p. 26.

<sup>139</sup> TORRES, 2009, p. 559.

Em especial, será confrontada a proposta de Marcos Cavalcanti de Albuquerque Cintra, a respeito da criação de um imposto único, sob o prisma da competência tributária enquanto manifestação do princípio federativo, pautado pelos argumentos levantados e sustentados ao longo da presente Monografia.

Em segundo momento, se faz necessária a contextualização do objeto de pesquisa (e seu resultado teórico obtido e debatido anteriormente), à Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que visa a realização de uma reforma tributária pautada pela simplificação tributária através da unificação de diversos tributos.

### 7.1 – Da compatibilidade de um imposto unificado ao princípio federativo

Cintra sustenta que um imposto único, incidente sobre transações bancárias<sup>140</sup>, de competência da União e cuja adesão seria facultativa aos estados e municípios<sup>141</sup>, é uma solução viável à problemática da simplificação do Sistema Tributário Nacional. Neste sentido, descreve:

“O imposto único, um conceito de longa tradição na história do pensamento econômico, traz inúmeras vantagens de ordem tributária. A fiscalização torna-se mais simples; os critérios de taxaço ficam mais transparentes; os custos por parte do poder público, e também os custos do setor privado vinculados às exigências tributárias, tornam-se mais leves. A simplificação do processo fiscal é evidente quando toda a arrecadação se concentra em um único tributo, incidente sobre uma única base.”<sup>142</sup>.

No entanto, conforme já abordado, uma proposta tendente a reduzir o escopo de tributos de competência dos respectivos entes tributantes, sem conferir uma alternativa para que estas unidades federativas possam exercer um controle administrativo e legal sobre sua receita fiscal, configura uma ruptura à cláusula pétrea do princípio federativo.

A esta análise, Cintra apresenta um contra argumento, no sentido de compreender que este novo tributo, uniforme e de competência da União, poderia ser opcional para determinados Estados e Municípios que optassem pelo recolhimento de tributos de forma autônoma, exercendo a plenitude de suas competências tributárias<sup>143</sup>. O caráter opcional, nos termos mencionados pelo autor, objetivaria uma compatibilização da proposta de simplificação ao princípio federativo.

---

<sup>140</sup> CINTRA, 2003, p. 75.

<sup>141</sup> CINTRA, *Ob. Cit.*, p. 88 e 89.

<sup>142</sup> CINTRA, *Ob. Cit.*, p. 73.

<sup>143</sup> CINTRA, *Ob. Cit.*, p. 88 e 89.

Ora, a conclusão obtida por este trabalho compreende a distribuição de competências tributárias como um mecanismo para evitar a centralização da gestão de recursos fiscais, bem como um fator determinante para a autoadministração de uma unidade federativa, e é no cumprimento destas duas facetas que se observa a concretude o princípio federativo por meio desta distribuição constitucional.

Em outras palavras, a noção de um tributo unitário, cuja base de cálculo incidiria sobre as operações de transações bancárias<sup>144</sup>, acabaria por ferir diretamente a noção de combate à centralização, pois concentraria a integralidade de receita de impostos, tributo de natureza arrecadatória por excelência, em um único ente central, nominalmente a União.

Contudo, o próprio argumento de possibilidade de adesão de um ente federativo menor a este tributo, isto é, seu caráter opcional, ainda que questionável sob o prisma da simplificação pretendida pela empreitada normativa (e que não será avaliado por este trabalho), é uma solução possível de modo a evitar uma verdadeira ruptura federativa.

Isso se dá pois, através da faculdade de um ente optar pela tributação nos moldes do mencionado tributo unificado, ele ainda é capaz de exercer a gestão integral de seus recursos, se assim desejar, restando respeitada a esfera da autoadministração dos recursos fiscais do mesmo.

Em outras palavras, uma proposta que pretenda unificar impostos, ainda que ofereça um claro risco à autonomia dos entes federativos, é possível de ser implementada, desde que sejam respeitadas as perspectivas de combate à centralização da gestão fiscal, e respeito à autoadministração dos entes federativos.

Assim, se realizada sem uma contrapartida viável, a unificação de tributos pode sim acarretar em uma ruptura evidente do princípio federativo, de modo que qualquer discussão neste sentido deve estar sempre atenta às consequências que uma tentativa de simplificação poderia acarretar, no sentido de esvaziar completamente a competência tributária de determinados entes federativos, afetando, desta forma, a própria autoadministração dos mesmos.

---

<sup>144</sup> CINTRA, Ob. Cit., p. 75.

A premissa inversa, por outro lado, é igualmente verdadeira, uma vez que, conforme os argumentos anteriormente confrontados, caso uma alteração constitucional no sentido de rearranjar a distribuição de competências tributárias seja capaz de apresentar uma contrapartida, seja ela financeira ou administrativa, capaz de evitar uma maior centralização do Sistema Tributário Nacional, bem como respeitando as necessidades básicas para um ente federativo assegurar sua autoadministração, esta alteração será eminentemente constitucional sob o prisma do princípio federativo.

## 7.2 – Contextualização a discussões correntes sobre reforma tributária

Uma proposição que se mostra fundamental ao comento neste presente trabalho acadêmico é a Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019, que pretende uma ampla reforma tributária, em especial através da aglutinação de diversos tributos em um único Imposto sobre Bens e Serviços, ou IBS<sup>145</sup>.

Conforme anteriormente explicitado, a presente proposição visa combater a complexidade do Sistema Tributário Nacional através da redução do número de tributos, em uma concepção que vincula a multiplicidade de tributos à ineficiência do tratamento tributário adotado pela administração fiscal brasileira<sup>146</sup>.

O IBS, nos moldes mencionados no Projeto de Emenda à Constituição que se analisa, não acarretaria uma ruptura no princípio federativo, se adotarmos as justificativas elencadas pelos legisladores. Nominalmente, o argumento central que compatibiliza a proposta em tela com o princípio federativo pode ser resumido da seguinte forma:

“Neste modelo, para os contribuintes o IBS será um único imposto, com legislação uniforme e recolhido de forma centralizada, mas para os entes federativos será como se cada um tivesse o seu próprio imposto, na medida em que terão autonomia na fixação da alíquota do imposto. Para compatibilizar essas duas dimensões do IBS, propõe-se que a alíquota percebida pelo contribuinte seja a soma das alíquotas federal, estadual e municipal e que, nas transações interestaduais e intermunicipais, seja aplicada sempre a alíquota do Estado e do Município de destino.”<sup>147</sup>

---

<sup>145</sup> BRASIL, 2019, p. 29.

<sup>146</sup> BRASIL, *Ob. Cit.*, p. 31 e 32.

<sup>147</sup> BRASIL, *Ob. Cit.*, p. 32.

Em suma, se adotarmos esta noção, não haveria um enfraquecimento da autonomia dos entes federativos, devendo-se atentar, especialmente, à gestão do novo tributo, a ser realizada por um comitê gestor nacional, composto por representantes de todas as esferas federativas<sup>148</sup>.

É de fácil observação, portanto, que este comitê gestor em muito se assemelha à gestão dos tributos sob a égide do Simples Nacional, conforme anteriormente abordado neste trabalho. Já foram, inclusive, estabelecidas críticas à noção de que um órgão integrante do aparato administrativo de uma unidade federativa (União) de fato é capaz de conferir aos Estados e Municípios a possibilidade de gerência de seus recursos fiscais inseridos neste modelo<sup>149</sup>.

No entanto, conforme anteriormente mencionado, o aparato criado para operacionalização do simples nacional acaba por se manter em conformidade com a ordem constitucional, justamente pois não afeta a integralidade do exercício da competência tributária de entes federativos.

Cumprido destacar que, no caso do CGSN, estamos falando da gestão de uma parcela das receitas oriundas de tributos de competência dos Estados e Municípios, em que ainda se mantém preservada a autoadministração dos mesmos, bem como a própria noção de combate ao centralismo, uma vez que restam mantidas as normas e peculiaridades que cercam os tributos de competência dos mesmos, apenas havendo uma profunda alteração na administração dos recursos referentes aos contribuintes especificados na legislação complementar que institui o simples nacional.

Por outro lado, na proposta referente ao IBS da PEC 45/2019, o que se observa é um completo esvaziamento da competência tributária dos Estados e Municípios, em que não se confere uma alternativa viável à esta redução. Isso se dá, pois, ao suprimir tributos como o ICMS e o ISS, fundamentais na arrecadação e gestão fiscal de Estados e Municípios, a PEC em comento retira aspectos fundamentais ao exercício da autoadministração destes entes federativos, o que diretamente interfere com uma das dimensões da competência tributária enquanto manifestação do princípio federativo.

---

<sup>148</sup> BRASIL, 2019, p. 34.

<sup>149</sup> CUNHA, 2011, p. 257.

Não há de se falar, por exemplo, que a mera definição de alíquotas ainda confere a possibilidade de um ente tributário gerir plenamente seus recursos fiscais, e neste ponto, remete-se à crítica estabelecida por Lodi, consubstanciada no seguinte argumento:

“Como acima demonstrado, a autonomia dos entes da Federação exige que estes possuam competências tributárias próprias, não bastando a mera capacidade tributária ativa ou a posição de destinatário da arrecadação, pois estes últimos não podem definir regras relativas à incidência e, em consequência, ficam impossibilitados de estabelecer uma política fiscal condizente com as suas prioridades político-administrativas. Com mais razão, o federalismo fiscal é desatendido quando os Estados e Municípios não tem autonomia sequer para exercer a capacidade tributária ativa, sendo meros destinatários de arrecadação, como é o caso da moldura oferecida pela PEC 45/19, em que o Comitê Gestor Nacional reunirá toda a disciplina destinada à capacidade tributária ativa.”<sup>150</sup>.

Ademais, reitera-se a ideia de que a competência tributária própria para os entes federativos não se poderia resumir apenas a uma definição de alíquotas, pois deve caber, ainda, aos entes a possibilidade de dispor sobre sua arrecadação fiscal, em especial sobre a possibilidade de não tributar<sup>151</sup>, ou de dispor sobre aspectos referentes à extrafiscalidade de determinados tributos<sup>152</sup>.

Neste sentido, uma proposta de aglutinação de tributos que eminentemente retira a possibilidade de os entes federativos disporem sobre suas respectivas competências tributárias, na forma como anteriormente mencionado, apresenta uma ruptura ao princípio federativo. Isso se dá por conta da argumentação, adotada por esta pesquisa, que compreende como uma dimensão essencial para o princípio federativo, no que tange à distribuição de competências tributárias, o combate ao centralismo, sendo este entendido como a concentração de competências em mãos de um único ente de maior abrangência territorial<sup>153</sup>.

Assim, a proposta de criação do IBS, nos moldes mencionados e que se observam neste presente trabalho, não se encontra nos conformes do princípio federativo, uma vez que esta inovação constitucional acabaria por ferir a autoadministração das unidades federais, bem como acabaria por conceber um Sistema Tributário Nacional ainda mais centralizador.

Esta conclusão se dá pois, conforme o resultado teórico obtido neste presente trabalho, a proposta de criação do IBS, nos moldes propostos, não se coaduna com ambas as dimensões

---

<sup>150</sup> LODI, 2019, p. 12.

<sup>151</sup> LODI, 2019, p. 7.

<sup>152</sup> MORAES, 2017, p. 224.

<sup>153</sup> SOARES, 2018, p. 26.

do núcleo essencial de autonomia de um ente federativo<sup>154</sup>, nominalmente o combate ao centralismo na distribuição de competências tributárias, visto que acaba por retirar tributos de competência de Estados e Municípios, aumentando a disparidade de competências frente a União; e elimina a possibilidade destes entes menores exercerem de forma plena sua autoadministração, conforme bem ensinam Moraes e Lodi, mediante os argumentos já mencionados anteriormente.

Em suma, frente aos parâmetros teóricos adotados e abordados nesta presente monografia, a proposta da PEC 45/2019, por seu forte cunho centralizador<sup>155</sup> e eminente inviabilização de os Estados e Municípios efetivamente disporem sobre seus recursos fiscais, representaria uma ruptura no princípio federativo, vez que não apresenta uma contrapartida viável à problemática federativa gerada por sua empreitada normativa.

## 8 – CONCLUSÃO

Por fim, se faz necessário um breve apanhado das descobertas empreendidas pela presente pesquisa, bem como de seus resultados teóricos e como eles podem enriquecer as discussões práticas que acabam por tangenciar a temática em comento.

O objeto de pesquisa que este trabalho buscou solucionar era o questionamento se uma alteração à divisão de competências tributárias, basilares à organização do Sistema Tributário Nacional como o conhecemos, poderia ou não representar uma ruptura ao princípio federativo. A partir desta primeira observação, foi ainda necessário um desenvolvimento a respeito dos limites em que a consequência desta conclusão preliminar teórica implicaria.

Assim, a partir da análise de textos argumentativos, documentos doutrinários e artigos contendo observações técnicas de relevo a esta pesquisa, bem como através da exposição de opiniões antagônicas, em busca de uma recomendação interpretativa mais adequada para a problemática proposta, foi feita uma pesquisa sobre *lege lata*, tendo sido obtido uma hermenêutica viável frente ao objeto de pesquisa.

Primeiramente, foi feito um apanhado teórico a respeito dos temas que acabariam sendo centrais ao desenvolvimento da pesquisa, através de uma breve revisão bibliográfica contendo

---

<sup>154</sup> ADI 2.381- MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

<sup>155</sup> LODI, 2019, p. 12.

argumentos centrais. Após esta leitura inicial, foi realizada uma análise a respeito de dois aspectos que seriam capazes de apontar uma solução preliminar para o questionamento inicialmente levantado.

Assim, através da análise da competência tributária enquanto uma manifestação do próprio princípio federativo, realizada através de uma observação da condição jurídica dos Municípios em nosso peculiar federalismo brasileiro, bem como das particularidades referentes ao nosso Sistema Tributário Nacional, em especial no que tange à sua rigidez constitucionalmente conferida, foi obtida a conclusão preliminar de que a competência tributária pode sim ser alterada, sem que haja uma ruptura na principiologia federativa.

Este resultado inicial se deu após a cuidadosa análise de inovações normativas que admitiram a mudança no status quo do Sistema Tributário Nacional, mas que ainda assim retiveram a autonomia dos entes federativos impactados por estas alterações, tais quais a instituição da COSIP e do Simples Nacional.

No entanto, ainda na análise preliminar, foi observado que a problemática não poderia se encerrar nesta mera conclusão, uma vez que uma alteração na distribuição de competências tributárias em abstrato, apesar de não imediatamente gerar incompatibilidade com o princípio federativo, pode ainda sim vir a gerar uma ruptura institucional, que afetaria a dita cláusula pétrea da federação brasileira.

Assim, se fez necessária uma expansão na discussão, buscando conceber o ponto em que seriam admissíveis alterações do status quo tributário, de modo a restar assegurado o respeito ao princípio federativo, ou seja, em que restaria resguardada a autonomia dos entes federativos.

Dentre os argumentos suscitados, restou concluído que a função da distribuição de competências tributárias, enquanto uma manifestação do cumprimento do princípio federativo, seria, eminentemente, a de combater a centralização da gestão de recursos fiscais, bem como, neste sentido, assegurar o pleno exercício da autoadministração de um ente federativo.

Em outras palavras, uma emenda que atente contra qualquer uma destas duas dimensões próprias da divisão de competências entre unidades federais seria uma mudança tendente a



abolir a forma de estado federativo, na forma do Art. 60, §4, I, CF, ferindo, assim, diretamente, uma cláusula pétrea de nossa normativa constitucional vigente.

Esta conclusão foi obtida através da recomendação de interpretação de um instituto citado em importante julgado referente ao tema, na forma da ideia de núcleo essencial da autonomia de um ente federativo<sup>156</sup>.

Assim, a vinculação deste conceito à ideia de autoadministração da unidade federal, somada à própria noção de que a distribuição de competências tributárias visa combater uma gestão fiscal unitária e centralizada, acabam por corroborar a hermenêutica que se adota neste presente trabalho.

Em outras palavras, a resposta que se observa como mais razoável, frente a argumentos técnicos sustentados e demonstrados ao longo deste trabalho, à problemática central que se pretende solucionar, é de que é possível a alteração na normativa constitucional tributária em abstrato, no sentido de alterar a distribuição de competências entre entes federativos, sem que haja uma ruptura imediata no princípio federativo.

Contudo, esta noção não resta absoluta, pois, conforme argumentos e observações igualmente sólidos, a distribuição de competências tributárias existe como um meio de assegurar que o princípio federativo seja plenamente exercido, uma vez que esta divisão assegura que seja combatido um centralismo da gestão fiscal próprio de um estado unitário, justamente através da concretização da autoadministração dos entes federativos, sendo esta uma parcela do que eminentemente caracteriza a autonomia destas unidades federais.

Outrossim, tendo sido obtido um arcabouço teórico capaz de apresentar uma resposta viável à problemática objeto da monografia jurídica em tela, se fez necessária uma breve contextualização da mesma a algumas discussões vigentes, em vias práticas, de modo a atestar a contemporaneidade e importância do tema discutido, bem como apresentar considerações de relevo para o enriquecimento dos debates acerca de potenciais reformas tributárias.

---

<sup>156</sup> ADI 2.381- MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

Se fez relevante, portanto, a possibilidade de implementação de um tributo unitário em nosso ordenamento jurídico, conforme levantado em diversas formas e a partir de diferentes pressupostos e contornos específicos. Após a aplicação do resultado da pesquisa em tela à temática de um imposto unificado, desta forma, se observa que este não representa de forma intrínseca uma ruptura no princípio federativo.

Isso se dá, pois podem ser pensadas alternativas que viabilizam a concretude das duas dimensões próprias da divisão de competências tributárias, sem que estas permaneçam imutáveis. Por exemplo, por meio de criação de contrapartidas viáveis à perda de competência de determinados tributos, é possível que ainda possamos observar um respeito à autoadministração dos entes federativos, bem como uma devida preocupação com o combate ao centralismo da administração fiscal.

Este não é o caso, no entanto, da proposição de emenda constitucional presente na PEC 45/2019, que se pretendeu à análise por ser uma recente proposta de reforma tributária que busca justamente uma simplificação do Sistema Tributário Nacional por meio da supressão de tributos.

Conforme se observou, esta Proposta de Emenda à Constituição eminentemente priva os entes federativos de tributos de suma importância em sua gestão de recursos de natureza fiscal, tais quais o ICMS e o ISS, sem a criação de uma contrapartida viável que assegure a entes como estados e municípios o pleno exercício de sua autoadministração, como, por exemplo, a solução apresentada por Cintra, na forma de um tributo unificado de adesão opcional<sup>157</sup>.

Destarte, não se coaduna a proposta analisada, a mero título exemplificativo, às observações e conclusões obtidas nesta pesquisa, uma vez que neste caso haveria uma evidente ruptura no princípio federativo por meio da alteração da distribuição de competências tributárias atualmente vigente. Em outras palavras, este não seria um caso em que seria admitida uma alteração de competências tributárias, uma vez que não restariam respeitadas as dimensões decorrentes da interpretação do núcleo essencial da autonomia de um ente federativo<sup>158</sup>, conforme recomendado por este presente trabalho.

---

<sup>157</sup> CINTRA, 2003, p. 88 e 89.

<sup>158</sup> ADI 2.381- MC, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence.

Assim, tendo em vista os argumentos e aspectos doutrinários suscitados ao longo deste trabalho, foi observada a atualidade do tema de pesquisa, bem como obtida uma interpretação mais adequada, pelas razões anteriormente expostas, no sentido de compreender a competência tributária como fundamental na caracterização de um ente federativo enquanto tal.

Recomenda-se, portanto, a adoção do preceito teórico de que a alteração do *status quo* de distribuição de competências tributárias entre entes federativos não representa, de forma abstrata e genérica, uma imediata ruptura ao princípio federativo. No entanto, devem restar respeitadas as dimensões de combate ao centralismo da gestão de tributos, bem como a vinculação de competência tributária à autoadministração de um ente federativo, sob pena de se incorrer em inconstitucionalidade por violação flagrante ao princípio federativo, tratando-se de emenda atentatória à forma de estado adotada em nosso ordenamento jurídico pátrio.

## 9 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva. 2008
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15ª edição. Minas Gerais. 2004
- BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 123** (2006). Brasília, DF. Senado Federal: Centro Gráfico, 2006.
- BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição. **PEC 41/2003: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Emenda nº 321/2003. Autoria de Emenda, Silas Câmara, et. al. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=143679&filename=EMC+321/2003+PEC04103+%3D%3E+PEC+41/2003](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=143679&filename=EMC+321/2003+PEC04103+%3D%3E+PEC+41/2003). Acesso em: 08.04.21.
- BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição. **PEC 45/2019: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Apresentação: 03.04.2019. Autoria, Baleia Rossi, et. al. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 24.09.20.
- BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade: **ADI 2.381-MC**, DJ de 14.12.2001, rel. Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em:

- <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1894148>>. Acesso em: 05.10.20.
- BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade: **ADI 3910**, data de autuação: 27.06.2007, rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2532603>>. Acesso em: 11.10.20.
- BRASIL. STF. Recurso Extraordinário: **RE nº 573.675 - 0**, DJ de 22.05.09, rel. Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2582137>>. Acesso em: 08.10.20.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição. São Paulo. Malheiros Editores. 2013.
- CINTRA, Marcos Cavalcanti de Albuquerque. **A verdade sobre o imposto único**: Eficiência, comodismo, sonegação, obsolescência, interesses corporativos, cumulatividade; fatos e mitos da reforma tributária no Brasil. São Paulo. LCTE. ISBN: 85-85908-01-7. 2003. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14272/A%20verdade%20sobre%20o%20Imposto%20Único.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 02.10.20.
- CUNHA, Carlos Renato; ESTEVES, João Luiz Martins. **O tratamento tributário diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte e a ordem econômica na Constituição da República de 1988**. Scientia Iuris, Londrina, v. 20, n. 3, p.292-323, nov. 2016. DOI: 10.5433/2178-8189.2016v20n 3p292. ISSN: 2178-8189.
- CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**: limites da praticabilidade tributária. Curitiba: Juruá, 2011.
- HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. Belo Horizonte. Editora Del Rey. 1999.
- LODI, Ricardo Ribeiro. **A Reforma Tributária viola o federalismo fiscal e a capacidade contributiva**. Rio de Janeiro. 2019. Disponível em: <<https://uerj.academia.edu/RicardoLodiRibeiro>>. Acesso em: 21.09.20.
- \_\_\_\_\_. **Do Federalismo Dualista ao Federalismo de Cooperação – A evolução dos modelos de Estado e a repartição do poder de tributar**. Rio de Janeiro. 2019. Disponível em: <<https://uerj.academia.edu/RicardoLodiRibeiro>>. Acesso em: 21.09.20.
- LOUREIRO, Arthur César. **O Pacto Federativo e o Simples Nacional**. Maceió. Editora EDUFAL. 2009.

- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33ª edição. São Paulo. Editora Atlas. 2017.
- NOVELLI, Flávio Bauer. **Norma Constitucional Inconstitucional? A Propósito do art. 2º, §2º, da Emenda Constitucional nº 3/93**. Rio de Janeiro. Revista de Direito Administrativo, 199:21-57. 1995. Disponível em:  
<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46486/46691>>. Acesso em 23.03.21.
- SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2018.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37ª edição. São Paulo. Malheiros Editores, 2014.
- SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Angelo. **Federalismo e Políticas Públicas**. Brasília. Enap, 2018. Disponível em:  
<[https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/Federalismo e Politicass.pdf](https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/Federalismo_e_Politicass.pdf)>. Acesso em 26.08.21.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume I**. Rio de Janeiro. Editora Renovar, 2009.