

ISSN 2236-0859

# DIREITO & DESENVOLVIMENTO

REVISTA DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

REFORMA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA SUA  
NECESSIDADE, LIMITES E CONVENIÊNCIA

CARLOS EDUARDO MONTES NETTO  
JOÃO HENRIQUE GONÇALVES DOMINGOS  
OLAVO AUGUSTO VIANNA ALVES FERREIRA

# REFORMA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA SUA NECESSIDADE, LIMITES E CONVENIÊNCIA

## TAX REFORM: ANALYSIS OF YOUR NEED, LIMITS AND CONVENIENCE

Recebido: 31/05/2021  
Aprovado: 17/07/2022

Carlos Eduardo Montes Netto<sup>1</sup>  
João Henrique Gonçalves Domingos<sup>2</sup>  
Olavo Augusto Vianna Alves Ferreira<sup>3</sup>

### RESUMO:

Nos últimos anos, tem-se discutido cada vez mais a necessidade (ou não) da realização de uma ampla reforma tributária, especialmente agora, diante da grave crise fiscal provocada pela Covid-19. Nesse sentido, este trabalho tem como objetivo analisar se é realmente indispensável a aprovação de uma ampla reforma tributária, a exemplo que se propõe nas Propostas de Emendas à Constituição nº 45/2019 e 110/2019, e os seus possíveis limites, sob a ótica do Poder Constituinte Reformador e do Pacto Federativo. Caso se conclua pela desnecessidade ou inconveniência de uma alteração constitucional de tal amplitude, serão analisadas eventuais alternativas para a melhoria do sistema tributário nacional. O método adotado foi o hipotético-dedutivo, inferindo-se, ao final, que não é necessária ou mesmo desejável uma profunda modificação da legislação tributária nacional que deveria, no entanto, ser simplificada, podendo ainda o Estado se valer de outras soluções, inclusive, da arbitragem como forma de incrementar a sua arrecadação, levando para a Administração Pública práticas modernas e eficientes para a consecução do interesse público.

**Palavras-chave:** Reforma Tributária. Necessidade. Limites. Conveniência. Possíveis soluções.

### ABSTRACT:

In the last times, the need (or not) to carry out a broad tax reform has been discussed more and more, mainly now, due to the serious tax crisis caused by Covid-19. In this sense, this paper aims to analyze whether it is really essential to approve a broad tax reform, for example, that the Proposed Amendments to Constitution No. 45/2019 and 110/2019, and the possible limits, be proposed. of the Reforming Constituent Power and the Federative Pact. If it is concluded that there is no need or inconvenience for a constitutional amendment of such magnitude, possible alternatives for the improvement of the national tax system will be analyzed. The method adopted was the hypothetical-deductive one, implying, in the end, that a profound modification of the national tax legislation is not necessary or even desirable, which should, however, be simplified, and the State may also resort to other solutions, including, arbitration as a way to increase its collection, bringing modern and efficient practices to the Public Administration to achieve the public interest.

**Keywords:** Tax reform. Necessity. Limits. Convenience. Possible solutions.

<sup>1</sup> Doutorando e Mestre em Direito pela Universidade de Ribeirão Preto - UNAERP. Professor de cursos de pós-graduação e graduação. Juiz de Direito do Estado de São Paulo. E-mail: carlosmontes3@hotmail.com

<sup>2</sup> Mestrando em Direito pela Universidade de Ribeirão Preto - UNAERP, especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pelo IBET, com MBA em Gestão de Comércio Exterior e Negócios Internacionais pela FGV. Advogado militante na área Tributária e professor em direito tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. E-mail: joao.domingos@brasilsalomaio.com.br

<sup>3</sup> Professor Titular do Programa de Pós-Graduação da UNAERP Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP. Procurador do Estado de São Paulo. E-mail: olavoferreira@hotmail.com

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88) (BRASIL, [1988]) inovou em vários aspectos, especialmente ao fortalecer o Poder Judiciário e as instituições, ao ampliar políticas públicas assistenciais e direitos sociais e ao impor diversos limites ao poder de tributar do Estado, determinando de forma expressa a competência tributária de cada ente federado, as espécies tributárias, as materialidades possíveis, os princípios constitucionais tributários e as imunidades.

Ao longo desses mais de 30 anos de vigência, inúmeras foram as modificações no seu texto, por meio de 109 emendas constitucionais promulgadas até março de 2021 (BRASIL, 1988), algumas de reconhecida importância, como é o caso da Emenda Constitucional n. 42 de 19/12/2003, que trouxe o tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte e outras de questionável conveniência, como a Emenda Constitucional nº 39 de 19 de dezembro de 2002, que incluiu o artigo 149-A, permitindo aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição da contribuição de iluminação pública e facultando “a cobrança da contribuição [...] na fatura de consumo de energia elétrica”.

Além disso, a real necessidade do suprimento de recursos aos cofres públicos, ante ao aumento dos gastos públicos, mesmo antes da grave crise sanitária e fiscal provocada pela Covid-19, gerou uma série de leis, decretos, regulamentos, instruções normativas e outras normas infralegais impondo dificuldades ao contribuinte de suportar e, até mesmo, de compreender o nosso complexo sistema tributário, ensejando em todas as esferas administrativas e judiciais, da primeira instância, ao Supremo Tribunal Federal, milhares de discussões tributárias, seja com relação à constitucionalidade, extrapolação e ampliação da base de cálculo, desrespeito a princípios constitucionais como a legalidade, anterioridade e não confisco, dentre outros, envolvendo bilhões e bilhões de reais em disputa.

Nesse cenário, a pesquisa se justifica pela necessidade de analisar se é necessária ou, ao menos, desejável uma ampla reforma tributária e, em caso positivo, quais seriam os limites impostos ao Poder Constituinte Reformador, especificamente se deve ser observado ou não o Pacto Federativo, bem como se a sua eventual aprovação pode resultar em benefícios diante do momento de grave crise fiscal provocada pela Covid-19 ou se existem outras alternativas mais pertinentes do que a modificação radical do sistema tributário nacional.

Buscando alcançar o objetivo pretendido, o estudo utiliza-se do método hipotético-dedutivo e da revisão de literatura com ênfase nas dimensões doutrinária, normativa e jurisprudencial que envolvem a interpretação da CRFB/88.

O estudo abordará, brevemente, o sistema constitucional tributário, o federalismo, o alcance das cláusulas pétreas, as principais propostas de reforma em andamento, os seus possíveis limites, a necessidade ou não de se promover uma ampla modificação do sistema de tributação em vigor no país e possíveis soluções para superação da crise fiscal iniciada no período pré-pandemia e que, possivelmente, se agravará no pós-pandemia.

## 2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O Estado necessita de recursos para fazer frente às suas despesas, especialmente em tempos de crise como a provocada pela Covid-19, em que a arrecadação tende a diminuir e os investimentos na área social e da saúde se fazem urgentes e imprescindíveis.

Em períodos mais remotos, a Administração Pública se utilizava de expedientes como a requisição de bens e serviços da população ou, ainda, colaboração gratuita e apossamento de

bens de inimigos derrotados em guerras, tendo sido esse modelo superado com o surgimento do modelo de Estado Moderno (HARADA, 2010).

No que se refere ao atual sistema constitucional tributário, a CRFB/88 dedica um Título específico para tratar da tributação, do orçamento e do sistema tributário nacional (art. 145 a 162 e, ainda, art. 195).

A propósito, a doutrina destaca que CRFB/88 constitui fonte direta e por excelência do direito tributário no Brasil, contendo um extenso rol de disposições, que regulam toda a ação estatal de exigir tributos, como é o caso das normas que cuidam dos direitos subjetivos e garantias fundamentais dos contribuintes e que sequer necessitam de regulação através de lei ordinária, provendo os recursos necessários para a promoção da segurança, saúde, educação, lazer, cultura, dentre outros (CARRAZZA, 2009).

Desta forma, é da CRFB/88 que se extrai o fundamento de validade de cada um de nossos tributos, a concepção e como deverá ser construída uma tributação sobre a renda, ou, as hipóteses de incidência do imposto predial e territorial urbano – IPTU, ou, ainda, as materialidades do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, dentre todos os demais tributos ali discriminados.

Sobre o sistema tributário nacional, Costa (2019) afirma que constitui um conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam toda essa atividade tributante e que resulta, ainda, na conjugação de três planos normativos distintos, quais sejam, a Constituição Federal, a lei complementar, que veicula normas gerais (no caso o Código Tributário Nacional) e a lei ordinária.

Mesmo diante de impostos residuais, extraordinários e ainda com relação àqueles em que não foi exercida a competência tributária (como é o caso do imposto sobre grandes fortunas), a CRFB/88 estabelece, com minudência, as suas hipóteses de criação, base de cálculo, princípios a eles aplicáveis e até mesmo o veículo legislativo adequado à sua instituição.

Tem-se, assim, que uma norma tributária, aqui entendida como aquela emanada do Poder Legislativo como norma geral e abstrata apta a instituir um tributo deverá sempre estar em conformidade com o texto constitucional.

Nos termos aqui propostos, ou seja, a necessidade de uma norma para a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, tendo por pressuposto de validade, uma outorga de competência prevista na Constituição Federal, denota-se uma verdadeira estrutura escalonada de normas jurídicas, tal como proposto por Kelsen (2020, p. 246-247) que auxilia na compreensão da questão:

Já nas páginas precedentes por várias vezes se fez notar a particularidade que possui o Direito de regular a sua própria criação. Isso pode operar-se de forma a que uma norma apenas determine o processo porque outra norma é produzida. Mas também é possível que seja determinado ainda – em certa medida – o conteúdo da norma a produzir. Como, dado o caráter dinâmico do Direito, uma norma somente é válida porque e na medida em que foi produzida por uma determinada maneira, isto é, pela maneira determinada por uma outra norma, esta outra norma, representa o fundamento imediato de validade daquela. A relação entre a norma que regula a produção de uma outra e a norma assim regularmente produzida pode ser figurada pela imagem espacial da supra-infra-ordenação. A norma que regula a produção é a norma superior, a norma produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior. A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta. A norma fundamental – hipotética,

nestes termos – é portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora.

Se começarmos levando em conta apenas a ordem jurídica estadual, a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado. A Constituição é aqui entendida num sentido material, quer dizer: com esta palavra significa-se a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas jurídicas gerais. (KELSEN, 2020, p. 246-247).

O sistema tributário nacional ainda tem uma outra norma, recepcionada com status de lei complementar, que possui o papel de coordenar o sistema, quer introduzindo regras que dispõem sobre os conflitos de competência entre os entes tributantes, quer disciplinando as limitações constitucionais ao poder de tributar, quer tratando de prescrição e decadência, determinadas pelo texto constitucional, que é o Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, [1966]).

Tem-se como principais características do sistema constitucional tributário brasileiro, a outorga de competência, a sua divisão entre os entes tributantes e o fato de que a CRFB/88 estipula, de forma exaustiva, quais as materialidades possíveis para que cada ente tributante venha a criar, arrecadar e fiscalizar a arrecadação de seus tributos.

Tal como tratado acima, a tributação sobre a renda, necessária e implicitamente, exige a obtenção de renda, assim como a tributação pelo ICMS exige, a circulação de mercadorias e assim o é, com cada um dos tributos.

O artigo 145 da Constituição Federal estabelece quais são os tributos possíveis de serem arrecadados pelos entes tributantes, como é o caso dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria e isso sem levar em conta a discussão sobre a existência de outras espécies tributárias, como é o caso das contribuições e do empréstimo compulsório (BRASIL, 1988).

No que se refere especificamente aos tributos de competência federal, o art. 153 da CRFB/88, traz a possibilidade de instituição de sete diferentes impostos, sendo que, em seis deles, a competência já foi exercida. São eles: i) Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (II); ii) Imposto sobre a Exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); iii) Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e incidente sobre pessoas físicas e pessoas jurídicas, iv) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); v) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativa a valores mobiliários (IOF); vi) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); e vii) Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), estando este último, pendente do exercício da competência, mediante lei complementar, definida pelo texto constitucional.

A União Federal possui, ainda, outra importante fonte de arrecadação, sem as “amarras” existentes em outras espécies tributárias, que são as contribuições sociais e para a seguridade social, com escopo das disposições constantes nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal de 1988.

Tais contribuições, podem ser divididas em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Também há a possibilidade de instituição de contribuições específicas para o financiamento da seguridade social, incidente sobre a folha de salários, a receita ou faturamento e o lucro, bem como dos trabalhadores, sobre a receita do concurso de prognósticos e do importador de bens ou serviços do exterior.

Cabe aqui o registro, de que as contribuições para a seguridade social, atualmente, constituem importantes fontes de arrecadação tributária para o Governo federal<sup>4</sup>, como é o caso

<sup>4</sup> “Até um passado recente, a arrecadação com impostos federais representava cerca de 70% da arrecadação da União. Com a mudança de foco para as contribuições, a arrecadação por meio de impostos caiu quase pela metade, o que, por consequência, também reduziu os repasses para os demais entes” (BRASIL, 2015).

das Contribuições Previdenciárias, da Contribuição para a Finalidade Social, a Contribuição Social sobre o Lucro e, até mesmo as Contribuições de Intervenção no domínio Econômico.

No que tange aos tributos de competência estadual, o art. 155 da CRFB/88 prevê a possibilidade de instituição do: i) Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD); ii) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços e Sobre Prestação de Serviços Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e iii) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Por fim, com relação aos Municípios, a previsão está contida no artigo 156 da CRFB/88 que prevê a instituição dos seguintes impostos incidentes sobre: i) Propriedade Territorial e Urbana (IPTU); ii) Transmissão Inter Vivos de bens imóveis e de direitos reais sobre bens imóveis (ITBI); e iii) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Da própria repartição de competências é possível observar que a maior parte do produto da arrecadação tributária está concentrada na União Federal, ao passo que nos Estados federados há apenas uma grande fonte de arrecadação que é o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS e aos Municípios, cabe uma carga menor, cujo expoente em termos arrecadatários é o Imposto Sobre Serviços.

Nesse sentido, observa-se que existe uma grande rigidez constitucional quanto à possibilidade de instituição de tributos, sendo que a CRFB/88, por ser extremamente analítica, relaciona de modo exaustivo quais tributos os entes estão habilitados a instituir, de acordo com a competência que lhes fora atribuída (CARVALHO, 2011).

Sobre esse ponto, Paulsen (2020) afirma que a instituição de tributos somente poderá ocorrer diante das normas que atribuem a competência tributária, inclusive sob pena de inconstitucionalidade, uma vez que o exercício da competência tributária por determinado ente, está circunscrito à competência que lhe fora constitucionalmente outorgada, não sendo possível, haver a sua extrapolação.

Em suma, a Constituição Federal de 1988 elenca uma competência tributária rígida para a instituição e arrecadação de tributos, fruto da vontade do poder constituinte em garantir a autonomia financeira de cada um dos entes políticos, ainda que permaneça uma forte concentração na União, em especial com as contribuições sociais e previdenciárias.

### 3 FEDERALISMO

O artigo 1º da CRFB/88 estabelece que a República Federativa do Brasil é “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”.

Silva (2014), ao discorrer sobre o Estado Federal e a forma do Estado brasileiro, assevera que o federalismo nasceu com a Constituição norte-americana de 1787 e se baseia na união de coletividades políticas autônomas, mas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa e, no Brasil, foi assumida a forma federal em 1889, com a proclamação da República, sendo o federalismo mantido nas constituições posteriores, com a ressalva sobre a Emenda 1/69, quando da Constituição de 1967.

Segundo o autor, a CRFB/88 recebeu-a de uma evolução histórica de nosso ordenamento jurídico, mas não instituiu a federação, mantendo-a, mediante uma declaração, constante do seu art. 1º (SILVA, 2014).

No escólio de Neme e Zanferdini (2018), apenas com a promulgação da Constituição Federal de 1988 é que o princípio federativo recuperou o status que lhe era devido, evidenciando a proposta de que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel da União,



Estados, Municípios e o Distrito Federal, sendo que todos eles possuem capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração.

Em complemento, o art. 18 da CRFB/88, assim determina que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, compreende a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, destacando o caráter da autonomia de cada um deles.

Assim, tem-se como noção básica o fato de que o federalismo é um modelo de organização do Estado em que convivem vários Poderes autônomos, distribuídos em menor dimensão territorial (Estados e Municípios), não dotados de independência, mas que convivem com um poder central (União).

Com relação à indissolubilidade do vínculo federativo, Moraes (2002) enfatiza que a organização constitucional federalista exige, em primeiro lugar, a decisão do legislador constituinte na criação de um Estado Federado contendo partes indissociáveis e que essa associação implica, necessariamente, na renúncia a determinadas competências administrativas em prol da federação, sendo que a divisão, mostra-se extremamente importante, especialmente se considerarmos um país de dimensões continentais, como o Brasil. Assim, quando conjugados os art. 1º e 18 da Constituição Federal, percebe-se que a nossa organização político-administrativa compreende a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cada qual com sua capacidade de auto-organização e normatização, autogoverno e autoadministração.

No caso, o poder central é o titular da soberania, mas, em contrapartida, os demais entes federados, detém relativa autonomia, o que significa a capacidade de autodeterminação dentro do seu território, respeitadas, ainda, as limitações e competências constitucionais.

A principal forma de se garantir a autonomia, repousa no sistema de outorga de competência tributária e na repartição dessas mesmas receitas tributárias o que, conforme se observou, está concentrado na União e, ainda, cada vez mais se acentuando, tendo em vista que as sucessivas alterações legislativas privilegiaram aumento na arrecadação de uma espécie tributária específica, qual seja, as contribuições sociais e para a seguridade social, que não possuem as “amarras” contidas nos artigos 157, 158 e 159 da Constituição Federal.

O que se pretende com a afirmação acima é ressaltar que a regra de outorga de competência a todos os entes federados, permitindo que os mesmos criem, fiscalizem e arrecadem seus próprios tributos, torna cada ente capaz de ditar e executar suas próprias políticas públicas, dentro das competências constitucionalmente estabelecidas e sem que precisem subjugar-se ao repasse de verbas federais.

É preciso ressaltar que à União é possível a emissão de “dinheiro novo”, mesmo que implique em aumento do endividamento e outras consequências, como por exemplo, o descontrole das contas públicas, mas o mesmo não ocorre com os demais entes federados.

O art. 157 da CRFB/88 define quais são os percentuais relativos ao produto da receita do imposto sobre a renda, arrecadado pela União, que pertence aos Estados e ao Distrito Federal. Já o art. 158 da CRFB/88 define que pertencem aos Municípios os percentuais arrecadados pela União sob o mesmo título (Imposto sobre a Renda), assim como sobre o Imposto Territorial Rural e, também, os valores relativos ao repasse dos Estados, no que tange à arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e sobre o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Por fim, o art. 159 da CRFB/88 determina que a União entregará parte do produto arrecadado a título de Imposto sobre a Renda para diversas outras finalidades, como o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, o Fundo de Participação dos Municípios, programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, dentre outras determinações.

Mesmo com as disposições acima, o que percebemos é a existência de um verdadeiro federalismo assimétrico<sup>5</sup>, no qual a União, por deter maior capacidade tributária ativa, dispõe de verbas para serem distribuídas aos demais entes tributantes, que dela dependem para sua sobrevivência e cumprimento de seus mandamentos constitucionais, assim como a necessidade de investimentos. Os Estados também repartem as suas receitas com os Municípios.

Ao tratar da competência tributária, Amaro (2010), ressalta que nos termos de nosso sistema federativo, até mesmo os Municípios têm sua esfera própria de atribuições exercidas com autonomia e, nesse sentido, a Constituição se preocupa com uma forma de prover com recursos cada um dos entes políticos União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para que possam fazer frente a seus dispêndios.

Sobre o nosso federalismo, Machado (2017, p. 23) assenta que:

O Brasil é um exemplo de Estado Federal, ou Federação, embora a centralização do poder político e especialmente a centralização das rendas tributárias, antes da Constituição de 1988, fossem de tal ordem a caracterizar o Brasil como Estado Unitário. Com a Constituição de 1988 deu-se um passo significativo rumo ao federalismo, embora a dependência dos Estados e Municípios ainda tenha ficado bastante acentuada, posto que a distribuição das quotas destes fundos de participação continua a ser administrada pelo Governo Central. Desde que entrou em vigor, todavia, a Constituição de 1988 vem sendo objeto de emendas que implicaram verdadeiro retrocesso, de sorte que, praticamente, voltamos a ser um Estado Unitário, tamanha é a concentração do poder de tributar em mãos da União.

Em que pese a concentração de recursos na União, o fato é que, temos um pacto federativo, senão o ideal, mas com relativa autonomia dos entes políticos, que desenvolvem suas atribuições constitucionais considerando as suas necessidades territoriais e de sua população, ainda que, dependente na maioria dos Estados e Municípios de recursos da União, uma vez que são, até mesmo deficitários, em termos de arrecadação tributária.

#### 4 DAS CLÁUSULAS PÉTREAS

A principal característica que diferencia a uma Constituição rígida de uma outra norma jurídica se refere à maior rigidez para a sua modificação, o que implica, na sua supremacia, ou, na necessidade que as demais normas, com ela sejam compatíveis.

Nesse contexto, a supremacia do texto constitucional é consagrada em nosso ordenamento jurídico de forma implícita e todos devem obediência a ela, sejam governantes, sejam governados, tornando o seu desrespeito o ato nulo.

Com relação especificamente às cláusulas pétreas, as mesmas, tem por função primordial a preservação da identidade da Constituição, protegendo institutos e valores essenciais, com a finalidade de se dar continuidade ao processo democrático, sendo elas: i) a forma federativa de Estado; ii) o voto direto, secreto, universal e periódico; iii) a separação dos Poderes; iv) os direitos e garantias individuais (FERREIRA, 2016).

Segundo Bonavides (2004), a possibilidade de modificação do texto constitucional esbarra na rigidez estabelecida para a edição de Emendas Constitucionais, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos de votação e com a aprovação da proposta tão somente se se conseguir obter os votos de três quintos dos seus membros e, ainda, impede a deliberação de qualquer Emenda acerca das disposições constantes do artigo 60, § 4º da Constituição.

Como é de conhecimento, a alteração no texto constitucional brasileiro, quando possível, somente poderá ocorrer nos termos do seu art. 60, sendo que o parágrafo quarto, excepciona 5 Segundo dados oficiais da Receita Federal do Brasil, no ano de 2018, por exemplo, coube à União 67,53% da arrecadação total de tributos no país, ao passo que a participação dos Estados federados foi de 25,90% e dos Municípios de apenas 6,57% (BRASIL, 2020).



as matérias que não podem ser objeto de emenda, pois contém a estrutura basilar de nossa organização enquanto nação.

Conforme se verifica do parágrafo quarto do citado art. 6º da CRFB/88, não se permitem algumas modificações constitucionais tendentes a abolir as denominadas cláusulas pétreas, como é o caso da forma federativa de Estado.

Quando alteramos as regras de competência tributária, exaustivamente definidas pelo Constituinte Originário, automaticamente admitimos uma repactuação da forma federativa, na medida em que, a garantia de arrecadação e com isso, a autonomia para o exercício de políticas públicas locais (Estados, Municípios e Distrito Federal) podem ficar seriamente ameaçadas, impondo o limite contido no referido artigo 6º, § 4º da Constituição Federal.

Na lição de Mendes (2012), a despeito da possibilidade de modificação do texto constitucional, referidas alterações não podem acontecer simplesmente pela decisão do povo e de seus representantes, sob pena de instabilidade da Constituição.

Há, assim, limites ao poder de reforma constitucional, delineados e regrados na própria Constituição e que impõem um determinado procedimento e modo de agir, ficando, inclusive, sujeito ao controle de constitucionalidade (SILVA, 2014).

Desse modo, sendo a existência de recursos, cuja principal fonte de arrecadação é tributária, a principal forma de se garantir a autonomia e independência dos entes políticos, a modificação das competências tributárias, constitucionalmente estabelecidas, poderá implicar em ofensa à forma federativa de Estado, com a sua conseqüente ruptura e ofensa ao disposto no artigo 6º, § 4º, da CRFB/88.

## 5 PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Não se pretende, no presente trabalho, esmiuçar, uma a uma, as atuais propostas de reforma tributária, tampouco as que virão, posto que, ainda incipientes e objeto de debate em nosso legislativo, logo, passíveis de modificações. A ideia é, independente da reforma proposta, estabelecer os seus limites e analisar a sua eventual necessidade.

Mais que isso, verificar se alterações profundas podem eventualmente e ao contrário do que se espera, comprometer o já complexo sistema tributário nacional, que possui incontáveis normas, em todas as esferas, sendo que, em muitos dos casos, o contribuinte pode ser penalizado com multas de valores elevados, simplesmente por não entender a forma como devem ser prestadas as informações ao fisco.

Um sistema tributário estável e equilibrado é fundamental para as chamadas economias abertas, sendo certo que sistemas tributários deficientes podem, num primeiro momento, até mesmo atrair investimentos, mas de curto prazo e, sistemas equilibrados e claros, tendem a trazer investimentos duradouros, pois é possível saber com clareza os custos a serem incorridos, permitindo uma tomada de decisão consciente, por parte do empresário (SCHOUERI; JÚNIOR, 2015).

Talvez fosse o caso de se pensar numa meta coletiva, como forma de proporcionar um benefício geral para a comunidade, sendo a eficiência econômica uma delas (DWORKIN, 2020). O equilíbrio financeiro de um país, depende, em grande parte, de sua organização tributária, não somente no que chamamos de obrigações principais, mas também, nas obrigações acessórias ou deveres instrumentais.

Não se vê, ainda, nenhuma perspectiva de debate sobre os inúmeros benefícios fiscais existentes, como desonerações e isenções concedidas a grupos específicos que confundem o sistema tributário, gerando severas distorções e contribuindo, de maneira significativa, para a

diminuição da base tributável, privilegiando, muitas vezes, setores da economia sem nenhuma contrapartida, como a geração de empregos, investimento em novas tecnologias, dentre outras.

Contudo para se ter uma ideia das modificações que estão sendo propostas e na profundidade de “reformulação” do texto constitucional, passa-se a observar o que pretende, em síntese, cada uma delas, no caso as PEC 45/2019 (BRASIL, 2019a) e PEC 110/2019 (BRASIL, 2019b).

A PEC 45/2019, que tem como origem a Câmara dos Deputados, prevê a substituição de cinco tributos já existentes e de diferentes entes tributantes (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) pelo denominado Imposto sobre Bens e Serviços, ou IBS, mais ou menos, nos moldes do IVA (Imposto sobre Valor Agregado) cobrado em países como os Estados Unidos da América.

Outra proposta, a PEC 110/2019, prevê uma alteração ainda maior, consistente na substituição de nove tributos já existentes e igualmente de diferentes entes tributantes (IPI, IOF, PIS, COFINS, CIDE, SALÁRIO-EDUCAÇÃO, ICMS e ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços, também nos moldes do IVA.

Por fim, há, ainda, o projeto de Lei 3.887/2020, do Governo Federal, que cria a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) em substituição ao PIS e a COFINS, que seriam unificados.

Com relação às modificações constantes das propostas acima (PEC 45/2019 e PEC 110/2019), percebe-se que será necessária uma profunda alteração na legislação tributária, em nível constitucional e normas inferiores, inclusive no Código Tributário Nacional, remanescendo dúvida quanto à sua necessidade.

Isso porque, a junção de tributos de competência estadual, federal e municipal, quiçá da alteração da competência tributária, implicará modificações nos princípios constitucionais tributários, nas destinações constitucionais do produto da arrecadação e ainda, dependerá de ajuste nas bases de cálculo e alíquotas de cada um dos tributos a serem criados e ou fundidos.

Mais que isso, deverá haver uma adequação à destinação constitucional do produto da arrecadação, pois cada tributo é afeto, ou não, a uma finalidade específica. Impostos, são tributos não vinculados, ao passo que as contribuições para a seguridade social, o são.

Note-se, por exemplo, que o ISS tem alíquota de até 5%, o ICMS, em regra, 18%, o IPI, tem uma infinidade de alíquotas, o PIS e a COFINS, idem e, ainda, possuem características únicas, como a incidência monofásica, a possibilidade de geração de créditos, dentre inúmeras outras.

A legislação de regência, de cada um desses tributos, assim entendidos como as normas instituidoras e as regulatórias (decretos, portarias, instruções normativas, etc.), que se estimam-se aos milhares, necessitarão de uma profunda revisão antes de sua derrocada e/ou revogação.

Anos e anos de decisões de tribunais administrativos e judiciais podem se tornar, em grande parte, imprestáveis para a resolução de novas demandas que venham a se apresentar, diante da unificação de tributos, com novas materialidades, bases de cálculo, alíquotas e contribuintes, gerando insegurança jurídica.

Por essas razões, Carvalho (2011) aponta que a sociedade brasileira passa por um momento de profundas inquietações e reformas, exigindo, inclusive, revisão de jurisprudências há tempo consolidadas, reverberando discussões inclusive sobre princípios constitucionais, não cabendo mais tergiversações sobre princípios como a segurança jurídica, para a garantia e estabilidade das relações, sob pena de se optar por um tortuoso caminho, sem nenhuma garantia aos jurisdicionados:

Querem mudar o sistema em nome de uma simplificação mais retórica do que efetiva; em nome da ‘racionalidade’, princípio de difícil identificação, uma vez que dele precisamos para dele falarmos; em nome até, de uma ‘progressividade’ que viria a imprimir projeção mais dinâmica e justa à administração de certos gravames. (...)

Aspirar à simplificação, à racionalidade, à eficiência econômica, à eficiência administrativa, à progressividade, ao fortalecimento da federação e da autonomia municipal, é o lugar comum de todos aqueles que se referem, em tom retórico, ao sistema tributário nacional. Considerá-lo, porém, como um eficiente produto da experiência jurídica, política e econômica do nosso país, curtido, demoradamente, no dia-a-dia das discussões administrativas e judiciais, bem como no pensamento aturado da dogmática, é algo que aponta para sugestões de muito equilíbrio e prudência. Mexer em alguma coisa que apresenta tal rendimento, com respostas ágeis e prontas aos estímulos da sociedade, com tem sido iterativamente demonstrado, é um passo difícil e que pode deixar marcas indesejadas.

Tenho para mim que tais lembranças devem ser consignadas, no momento mesmo em que entra em jogo a própria manutenção da integridade sistêmica do Estado brasileiro. Vivemos o processo de uma decisão significativa e importante. E a melhor contribuição que o jurista poderia oferecer está na manifestação axiologicamente neutra (na medida do possível) a respeito do quanto percebe existir no trato com o real. Se a pretensão é alterar, efetivamente, algumas competências constitucionais, assunto delicado que pode abalar em seus fundamentos a organização jurídica nacional, requer-se domínio técnico e conhecimento especializado sobre a matéria. (CARVALHO, 2011, p. 231-234).

Desta forma, verifica-se que as propostas de reforma tributária em análise, via emendas constitucionais, trazem mais incertezas e inseguranças do que a propagada necessidade de racionalização do sistema e a retórica necessidade de redução da carga tributária.

Importante lembrar que o Supremo Tribunal Federal (STF), quando do julgamento da ADI 939/DF, já declarou a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93, que criava o Imposto Provisório Sobre Movimentações Financeiras – IPMF, por violação a diversos dispositivos constitucionais, como o princípio da anterioridade, da imunidade tributária recíproca que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (BRASIL, 1993).

No mesmo sentido, a doutrina sustenta que também há uma limitação à atividade legislativa, pela sua vinculação à Constituição e desde que a reconheça como estrutura normativa superior do sistema jurídico, de tal sorte que o legislador pode legislar, mas desde que respeite a Constituição e conclui que a sua liberdade de legislar passa pela assertiva de supremacia da Constituição e não mais pelo parlamento (CALCINI, 2016).

Destarte, qualquer proposta de reforma tributária materialmente ou formalmente inconstitucional, ou seja, fora dos limites traçados pela Carta Constitucional, ainda que venha a ser aprovada, tende a ser rechaçada pelo Poder Judiciário, via controle incidental ou concentrado de constitucionalidade.

## 6 POSSÍVEIS ALTERNATIVAS ÀS REFORMAS EM ANÁLISE PELO CONGRESSO NACIONAL

Diante do que se discorreu na seção anterior, talvez seja mais razoável a simplificação da arrecadação e a unificação de alguns tributos, como é o caso do PIS e da COFINS, e a desoneração da folha de salários, com a criação de uma tributação sobre os dividendos, que são isentos. Ainda, seria possível um melhor escalonamento da tributação do imposto sobre a renda, a redução das injustificadas desonerações tributárias e a mitigação de divergências com relação ao ICMS.

No atual cenário, também não se mostra razoável modificar a estrutura tributária, pois, se de um lado, não podemos perder arrecadação, por conta do sucessivo déficit orçamentário e explosão do endividamento público, especialmente diante da pandemia provocada pela

Covid-19, de outro, não podemos aumentar a carga tributária, em nossa combatida economia, que, dentre outras, carece de competitividade e geração de empregos.

Há que se considerar, ainda, a perspectiva de que, qualquer modificação na estrutura tributária, não deverá implicar em aumento do peso do Estado sobre os ombros do cidadão, como é o caso do aumento de tributos que possam vir a recair sobre a parcela mais pobre da população, considerando a existência dos princípios constitucionais tributários que impedem que o excesso e a dificuldade de entendimento quanto à carga tributária, tragam empecilhos à existência de uma vida digna.

Sobre a forma como deve ser a relação entre o Estado e os particulares, neste caso específico, contribuinte, Neme e Oliveira (2020) assentam que a CRFB/88 reconheceu uma nova dinâmica dos comportamentos que envolvem o Estado e os particulares, com a consagração dos direitos fundamentais, evidenciando o protagonismo que o direito dos homens e a existência de uma vida digna deve ditar e nortear o comportamento do Estado.

Destaca-se, ainda, até mesmo como forma de incrementar a arrecadação e suprir a incapacidade estatal de resolver as questões tributárias, aliado às novas tecnologias, a possibilidade de outros mecanismos para a resolução de conflitos tributários, como é o caso da arbitragem.

Escobar (2017, p. 83) identifica as potencialidades da arbitragem, apontando os seus principais atrativos, como é o caso da exequibilidade dos laudos arbitrais, a flexibilidade do procedimento, a possibilidade de serem selecionados os árbitros, a neutralidade, a definitividade das decisões, a celeridade do processo arbitral e o custo, trazendo, ainda, a sua visão sobre a adaptação à realidade brasileira.

No direito brasileiro, inexistente vedação legal para a possibilidade de instituição da arbitragem tributária, mesmo sob a ótica da indisponibilidade do crédito tributário, pois aplicável somente a direitos patrimoniais disponíveis. Tal fato se revela diante do pensamento de parte da doutrina de que o crédito tributário não se confunde com o valor arrecadado, que inclusive poderá, por exemplo, ser objeto de parcelamento, remissão, compensação e transação (FERREIRA; ROCHA; FERREIRA, 2019).

A aplicação do instituto, no entanto, inclusive a análise das suas eventuais vedações e desvantagens, merece melhor aprofundamento em estudo específico que ultrapassa os limites da presente pesquisa.

Dentro dessas perspectivas, não se vislumbra necessária ou mesmo conveniente uma profunda “revolução” na legislação tributária, com impactos no sistema federativo, na implantação de novos tributos e todo o arcabouço legislativo referente à sua arrecadação, mas apenas pontuais modificações na legislação infraconstitucional e simplificação de procedimentos quanto às obrigações acessórias.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo dos seus mais de 30 anos de promulgação, a Constituição Federal de 1988, foi objeto de diversas Emendas Constitucionais, em especial na esfera tributária, muitas dessas alterações visando a ampliação do rol de competências arrecadatórias e/ou criação de novos tributos.

Nosso Sistema Constitucional Tributário está estruturado na regra de repartição de competências tributárias, sendo o ponto de partida a Constituição Federal, que outorga competência aos entes tributantes, ao Código Tributário Nacional, às leis instituidoras de tributos e aos demais atos regulatórios (decretos, portarias, instruções normativas, etc.).

Conforme se mencionou, há nesse sistema constitucional tributário regras que vão desde a outorga de competências com as implícitas materialidades de cada um dos tributos, às limitações constitucionais ao poder de tributar, até a distribuição do produto da arrecadação, uma vez que a União distribui parte da sua receita com os Estados e os Estados, por sua vez, com os Municípios.

As diferentes outorgas de competência tributária, permitindo a arrecadação de tributos pelos diferentes Entes Tributantes, garantem o federalismo, na medida em que a geração de recursos é um dos principais pilares a garantir a autonomia de cada ente político.

Propostas de reforma tributária, através de Emendas Constitucionais, possuem limites, dentre os quais, aquelas que tendam a abolir a forma federativa de estado (artigo 60, §4º, da Constituição Federal). Na medida em que se modificam as outorgas de competência, retira-se a autonomia do Ente tributante e, nesse sentido, interfere-se na federação.

Em razão da complexidade da questão tributária, mostra-se razoável a alteração de normas tributárias, porém, no campo infraconstitucional, sem a necessidade de abruptas modificações no texto constitucional, que demandariam profundo conhecimento e aprofundamento da matéria. Há, ainda, novas possibilidades que podem aumentar a eficiência na cobrança e arrecadação, a exemplo do uso da arbitragem.

É preciso, ainda, verificar as isenções, benefícios fiscais e medidas equivalentes, para ajuste na arrecadação e conferir se essas normas realmente cumprem as finalidades ou não e se tratam de benesses injustificadas. As questões tributárias, refletem, diretamente, na coletividade, sendo que o desajuste na legislação, ao invés de racionalidade ao sistema, poderá trazer mais injustiças e desigualdade social.

Em que pesem as propostas existentes, a solução apresentada e sugerida se encerra na reunião de alguns tributos da mesma competência, como é o caso do PIS e da COFINS, na supressão de injustificados benefícios fiscais, na redefinição das alíquotas do Imposto sobre a Renda e na tributação de dividendos, com a simplificação do ICMS e de todas as obrigações acessórias.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. **Câmara dos Deputados**. Proposta de Emenda à Constituição – PEC nº 45/2019. 2019a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 26 fev. 2021.

BRASIL. **Câmara dos Deputados**. União privilegia contribuições para não repassar recursos, dizem deputados. 2015. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/452896-uniao-privilegia-contribuicoes-para-nao-repassar-recursos-dizem-deputados/>. Acesso em: 12 mai. 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Decreto n.º 5.172/1966. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 25 fev. 2021.



BRASIL. **Constituição Federal**. 05 de outubro de 1988. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 25 fev. 2021.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil**. Carga tributária no Brasil 2018: análise por tributos e bases de incidência. 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em 12 mai. 2021.

BRASIL. **Senado Federal**. Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019. 2019b. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 26 fev. 2021.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 939 do Tribunal Pleno, Brasília, DF, j. 15.12.1993, DJe 18.03.1994. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%20939%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%20939%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 fev. 2021.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Princípio da Legalidade**: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: constituição e código tributário nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2020.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017.

FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. **Controle de constitucionalidade e seus efeitos**. 3. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves; ROCHA, Matheus Lins; FERREIRA, Débora Cristina Fernandes Ananias Alves Ferreira. **Lei de Arbitragem: comentada artigo por artigo**. São Paulo: Juspodivm, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2020.

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

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

NEME, Eliana Franco; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. A Constituição de 1988 e uma nova compreensão da administração pública: a pessoa humana como princípio e fim da atividade estatal. **Revista Paradigma**, v. 29, n. 1, 10 set.. 2020. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/article/view/2236>. Acesso em: 13 mar. 2021.

NEME, Eliana Franco; ZANFERDINI, Flávia de Almeida Montingelli. Direitos fundamentais e federação na história constitucional brasileira. **Revista Paradigma**, v. 27, n. 3, 14 dez. 2018. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/article/view/1352>. Acesso em: 13 mar. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário.** 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo; JÚNIOR, Ricardo André Galendi. **Grandes Questões atuais do direito tributário: Transparência Fiscal e Reciprocidade nas perspectivas Interna e Internacional.** São Paulo: Dialética, 2015, v. 19.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.