

FEDERALISMO E REFORMA TRIBUTÁRIA

ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO¹

I – PREMISSAS FUNDAMENTAIS

Toda cultura de um povo, todos os seus valores, todos os seus ideais, a forma de expressar a liberdade, de assegurar a igualdade e realizar o bem comum estão indelevelmente cravados nas palavras que formam as proposições normativas do sistema jurídico.

Neste sistema as normas jurídicas estão hierarquicamente dispostas, em forma piramidal encontrando-se no ápice a Constituição e no corpo as normas jurídicas ordinárias. Estas estão a ela subordinadas, tendo relação de coordenação com as demais que se encontram no mesmo plano estrutural.

É, pois, do próprio sistema e da sua unidade que se compreenderão as partes que o constituem e a sua direção.

Tomemos o exemplo do art. 1.º da Constituição Brasileira:

“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”

...

O que é "federação" no sistema jurídico positivo brasileiro será determinado exatamente pela interpretação sistemática das normas constitucionais relativas à construção do Estado de Direito, suas características fundamentais, entre as quais, estão a Federação e aquelas referentes à autonomia política e administrativa dos Estados e Municípios.

Há de se ater ao sistema do Direito Positivo, que espelha a natureza comportamental do ser humano, fruto de sua liberdade em seu agir.

É auto-suficiente quanto à sua geração, renovação e extinção.

¹ Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP.
Professora do IBET.
Advogada em São Paulo

Ele próprio - Direito - é que diz: "o que é o direito; quais os órgãos que vão criá-lo; qual o processo de sua criação, de sua alteração, de sua extinção; quais os órgãos que vão aplicá-lo, que vão fiscalizá-lo; quais as fontes.

É, pois, auto-suficiente. Traz em si, o processo contínuo de realimentação.

Assim sendo, tudo o que antecede ao processo de formalização jurídica é pré-jurídico, além das fronteiras do direito positivo.

A conduta humana que tenha interesse para o direito passa a compor a hipótese da norma. Só, pois, a conduta abstrata, geral, como parte da norma compõe o direito positivo².

O mesmo acontece com o valor. Tem relevância jurídica quando passa a fazer parte do ordenamento jurídico, ou seja, é valor jurídico-positivo³.

Trata-se pois de uma axiologia imanente-normativa.

Esta é uma *"visão unidimensional (normativa) em contraposição ao tridimensionalismo: fato, valor e norma"*⁴.

A finalidade do Direito é proporcionar a Paz, a Segurança, a Justiça. Este é o movimento perspectívico do Direito.

II – FEDERALISMO – SUA IDENTIDADE NO BRASIL

“No Brasil os princípios mais importantes são os da Federação e República”.⁵

O Federalismo integra o Estado Brasileiro, como seu próprio nome indica: **REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.**

Estado é uma ordenação que tem por fim específico a regulamentação global das relações sociais dos indivíduos em determinado território.

O Estado Unitário é aquele que possui um organismo político único. Já o Estado Federado consiste na união de coletividades regionais autônomas, os Estados, destacando-se, no sistema brasileiro, os Municípios, com sua independência⁶. Provém, muitas vezes, do tamanho de seu território e das dificuldades de administrá-lo.

O Brasil é, pois, um Estado descentralizado. E essa descentralização vem prescrita na própria Constituição Federal.

² José Souto Maior Borges in "O Direito como fenômeno linguístico, o problema da demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético, dedutivo", p. 29.

³ ibidem, p. 33.

⁴ José Souto Maior Borges, op. cit., p. 33.

⁵ Geraldo Ataliba. "República e Constituição". 2ª Edição, atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, 4ª tiragem, p.32;

⁶ José Afonso da Silva in "Curso de Direito Constitucional Positivo", 33.ª Edição, Malheiros, São Paulo, p. 99.

Sempre foi assim. A forma federativa é ínsita à Constituição Brasileira, desde 1891.

Doutrinas sobre a natureza jurídica do Estado Federal podem reduzir-se a três grupos distintos:

- a) processo de repartição de competências entre União e Estados Federados;
- b) a autonomia dos Estados Federados;
- c) a participação dos Estados Federados nas decisões da União.

Esta indicação do Professor Oswaldo Aranha Bandeira de Mello culminou com nova concepção do mestre, após atenta leitura de constituições de muitos países: a conciliação das três orientações fundamentais, acima postas.⁷

Observe-se que em nosso país o Regime Federativo tem origem na própria Constituição Rígida. A Federação é construída nas dobras da Constituição, por diferenciação.

É o que diz o professor Sacha Calmon Navarro Coelho:

*“Entre nós a **Federação** e o federalismo vieram de cima para baixo, a partir de modelos teóricos e exóticos, sem correspondência com o envolver histórico, político e social do povo brasileiro. ... A Constituição de 1988 promoveu grande descentralização das fontes de receitas tributárias conferindo aos Estados e Municípios mais consistência (autonomia financeira aos entes políticos periféricos, base, enfim, da autonomia política e administrativa dos mesmos).”⁸*

Daí a sua diferença com o Federalismo dos Estados Unidos da América. Lá, houve um pacto entre as 13 colônias que formaram uma confederação tímida no seu início – 1776, mesmo ano da declaração de independência – quando a junção restringia-se à defesa de ataque externo, consagrada a proibição de secessão. Somente em 1781 foi ratificada por “Códigos de uma Confederação e União Perpétuas”, base da aliança ofensiva e defensiva. Todas as colônias retinham a sua soberania, liberdade e independência.

Isto, porém, não foi suficiente. Nova Carta que entrou em vigor, em 1789, estabeleceu as regras de um novo regime, fundamentado nas necessidades do povo, modelo ímpar dentre as Nações⁹.

Diferente, pois, foi o federalismo brasileiro. Embora tenha modelo assemelhado constituído de um centro, a União, e dos Estados e os Municípios, independentes, **seu nascimento se fez mediante a Constituição.**

⁷ Oswaldo Aranha Bandeira de Mello in “Natureza Jurídica do Estado Federal”, monografia premiada pelo Instituto dos Advogados de São Paulo – IASP, 1948, p. 17 e 18.

⁸ Sacha Calmon Navarro Coelho. “Comentários à Constituição de 1988”. Forense. Rio de Janeiro. 1990, p.133.

⁹OABM, p. 12 e 13.

III – A CONSTITUIÇÃO RÍGIDA DO BRASIL

Nas palavras “viajantes” próprias a um momento de transição, segundo J.J. Gomes Canotilho está à palavra “Constituição”.¹⁰

Para ele, a Constituição é:

“...uma ordenação sistemática e racional da comunidade política, plasmada num documento escrito, mediante o qual se garantem os direitos fundamentais e se organiza, de acordo com o princípio da divisão dos poderes, o poder político”

“A través de um documento escrito concebido como produto da razão que organiza o mundo, iluminando-o e iluminando-se a si mesma, pretendia-se também converter a lei escrita (= lei constitucional) em instrumento jurídico de constituição da sociedade.”¹¹

O Estado de Direito é criado na Constituição, sendo seus elementos constitutivos: **território**, concebido como espaço onde se exerce sua soberania, **população**, o povo com história definida e **politicidade**, perseguição de fins definidos, em termos políticos.

No Brasil a Constituição é rígida. Abrange os princípios, qualidades vetoras que fixam as diretrizes gerais do sistema e normas que se harmonizam de modo a assegurar a plena coerência interna do sistema.¹²

“O direito objetivo, de fato, não é aglomerado caótico de disposições, mas um sistema de preceitos coordenados e subordinados, no qual cada um tem um lugar próprio”.

A CONCEPÇÃO JURÍDICA DE CONSTITUIÇÃO, COMO NORMA JURÍDICA¹³

Para o Professor José Horácio Meirelles Teixeira, a Constituição é norma Jurídica Fundamental ou sistema de normas jurídicas fundamentais organizadoras do Estado e da vida jurídica nacional. Segundo Agesta, é “Direito Fundamental de Organização”.

Para Karl Schmitt¹⁴, resulta de **Decisão Política Fundamental**, ordenada positivamente por vontade política pré-existente. Atribui enorme relevância à existência de uma unidade política da Nação.

¹⁰ J.J. Gomes Canotilho. “Direito Constitucional”. Almedina, Coimbra, 1991. p.12.

¹¹ Ibidem, p. 12 e 13.

¹² Juan Manoel Terán, in “Filosofia del derecho”. México. Porrúa. p.146

¹³ Horácio Teixeira – Direito Constitucional – Tomo I, p. 2 e seguintes.

¹⁴ In “Teoria da Constituição”, 1928, *apud* Horácio Teixeira, p. 14

Pode-se entender dos autores, citados pelo Mestre, que suas definições de Constituição são produto das infraestruturas sociais¹⁵.

Constituição e Leis Constitucionais

É Karl Schmitt que distingue “**Constituição**” e “**Leis Constitucionais**”. A primeira: **disposições políticas fundamentais** (...); a segunda: “**emenda**” e “**reforma**” com rito previsto já na própria Constituição.

Podem reformar-se apenas as Leis Constitucionais. Não as disposições políticas fundamentais que constituem o cerne da Constituição.

Assim, segundo ele, a “Constituição” no Brasil seria o art. 1.º, que mantém sob regime representativo, a Federação e a República; os artigos onde se estabelecem a competência da União, a autonomia dos Estados e a autonomia dos Municípios. Todas as demais disposições são Leis Constitucionais.

O titular é a Nação. De importância primeira: **o Poder Constituinte: a Soberania Nacional.**

Acrescente-se o VALOR, intrínseco ao Direito. Estas são qualidades puras, direcionadas, aqui, ao comportamento, conduta humana, entre conviventes, quando surge a figura da Justiça.

As Leis Constitucionais seriam as Emendas (aditivas, supressivas ou modificativas) elaboradas através de processo constitucional de Emenda ou Reforma, previsto pela própria Constituição.

Tais Emendas são anexadas à Constituição, passando a integrá-la. Assumem o mesmo valor formal desta.

Devem ser elaboradas pelos órgãos apontados pela Constituição para esse mister. O processo de elaboração sujeita-se a um rito especial e solene.

As expressões jurídicas relativas aos direitos humanos, relacionadas à dignidade da pessoa humana e com os altos valores intrínsecos da condição humana, não poderão ser atingidos pela Reforma Constitucional. São os Super Direitos que devem ser mantidos pelas Constituições de quaisquer Estados.

Tudo deve subordinar-se ao princípio da legalidade: mais, corretamente, ao princípio da **normatividade**. Isto significa: **NÃO EXISTE PODER ARBITRÁRIO**¹⁶.

O Reformador encontra o material que pretende reformar, na própria Constituição. Diante dele, está o Sistema Constitucional, completo.

Não poderá, por exemplo: a) suprimir o governo democrático, a forma republicana, o regime federativo, ou os direitos fundamentais ou b) **modificar as competências dirigidas aos entes públicos de direito público interno: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.** São feixes de poderes, de direitos a eles dirigidos, cabendo-lhes exercê-los,

¹⁵ *Ibidem* – Tomo I, p. 10.

¹⁶ Horácio Teixeira, *idem*, p. 119.

rigorosamente, dentro dos limites recebidos. Aquele que desobedecer, realizando ato alheio, estará usurpando o poder do outro.

Se isso acontecesse, uma “reforma” destruiria a própria Constituição.

Ver-se-á, a seguir, o lugar que as Competências Tributárias ocupam no Sistema Jurídico pátrio.

Competências Constitucionais Tributárias: Tema exclusivamente constitucional.

As COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS descrevem os signos de riqueza e a sua distribuição aos Entes tributantes: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Se a constituição distribuiu os fatos jurídicos expressivos de riqueza, tais como: resultados de atividades de produção de energia, produtos industriais, prestação de serviços, propriedade imóvel, em cidade ou no campo, propriedade industrial, propriedade intelectual, investimentos, colocando-os, respectivamente, sob a tributação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não poderá uma Reforma, dita Tributária, criar novos tributos, invadindo ou destituindo a competência constitucional existente dos entes federados.

A discriminação dos fatos jurídicos passíveis de serem tributados estão descritos na Constituição, no mesmo artigo em que são direcionados às pessoas jurídicas de direito público interno: art. 153, impostos destinados à União; art. 155, impostos destinados aos Estados; art. 156, impostos destinados aos Municípios.

Revelam discernimento, proporção, cumprindo os princípios da igualdade e da proporcionalidade.

Supõem-se que, para tanto, **teriam sido sopesadas as tarefas incumbidas aos entes:** União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e o quanto estes precisariam receber em impostos, contribuições sociais, taxas, etc. (Constituição Federal, art. 21, competência geral, incisos I a XXV); competência privativa para legislar (art. 22, incisos I a XXIX); competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (Constituição Federal, art. 23, incisos I a XII) e competência legislativa concorrente para legislar sobre direito tributário financeiro (art. 24, incisos I a V), florestas e meio ambiente (art. 24, inciso VI), outros (art. 24, incisos VII a XVI).

A correlação é inevitável diante do cumprimento dos princípios da igualdade e proporcionalidade.

Foi, pois, diante da possibilidade de violação da Constituição ou pelo legislador ordinário ou pela autoridade pública que constituiu-se um sistema de “controle de constitucionalidade das leis”. **Relembre-se: a Constituição é rígida.**

São eles:

– **Indelegabilidade de competência:**

a) as competências constitucionais

- estabelecidas diretamente pela Constituição. Neste caso, os destinatários da competência receberão campos específicos sobre os quais exercerão sua competência, tanto para criá-los, como para arrecadá-los e explicá-los;

b) **no Direito Tributário:**

Objetiva-se a competência para os Estados criarem, por exemplo, o ICMS e estabelecerem as circunstâncias temporais e espaciais quanto ao fato jurídico tributário:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

- venda de bens, no comércio, passando a mercadoria da titularidade do VENDEDOR para a titularidade do COMPRADOR;
- é a competência estadual tributária.

Neste exemplo, os Estados da Federação, todos eles, estão investidos da competência legislativa para criar o ICMS, não só. Observe-se: o ICMS funciona no Brasil como verdadeiro direito internacional tributário. As operações interestaduais têm tributação específica, apoiada no elemento de conexão territorial.

Observe-se que os Entes Tributantes são sujeitos passivos da delegação tributária. Recebem-na e dela se utilizam.

Não têm poder para delegá-las a ninguém, sejam pessoas de direito público, sejam órgãos ou autoridades. A competência é exclusiva do Estado Destinatário.

Isto foi apontado com maestria pelo Professor Roque Antonio Carrazza¹⁷:

“Ademais, a rígida discriminação de competências tributárias assegura a isonomia das pessoas políticas, já que lhes garante autonomia financeira e, graças a ela, as autonomias política, administrativa e legislativa. Assim, permitir que uma pessoa política, ainda que por meio de artifícios exegéticos, se aposses de competências tributárias alheias, é o mesmo que ferir de morte a igualdade jurídica que a Constituição quer que reine entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.”

¹⁷ In “Reflexões sobre a obrigação tributária”, Noeses, São Paulo, 2010, pp. 40 e 41.

(...)

*Com tais assertivas, sempre mais resulta claro que **competência tributária, no Brasil, é tema exclusivamente constitucional. O assunto foi esgotado pelo próprio poder constituinte (ou, como querem alguns, poder constituinte originário)**. Em vão buscaremos, pois, nas normas infraconstitucionais, diretrizes a seguir sobre a criação, in abstracto, de tributos. Neste campo, elas, quando muito, explicitam o que, porventura, já se encontra implícito na Constituição. Nada de substancialmente novo, porém, lhe podem agregar ou subtrair.”* (grifei).

Pode-se concluir que há um núcleo constitucional rígido, a espinha dorsal do Sistema Constitucional, que é o Estado Federal criado e seu alimento, obtido com a tributação ou transferência de moeda do cidadão para o Estado, a fim de que cumpra as obrigações que lhe foram impostas pela própria Constituição.

IV – A CHAMADA “REFORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA” TRATADA NA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023

Está-se, no momento, em processo de transformação. Há Emenda Constitucional aprovada pelo Congresso Nacional.

De início, há de observar-se que esta chamada “reforma” será implantada paulatinamente. Não vem para, repentinamente, substituir a ordem constitucional vigente. Somente à medida em que a novel normatividade for se realizando, as normas da “velha” ordem, de acordo com as normas da Emenda Constitucional n.º 132/2023, serão suplantadas e, desaparecerão.

Há, pois, necessidade de examinar o que **hoje existe e o que chega com a pretensa reforma**, uma vez que se pretendem cobrar os dois tributos concomitantemente. Isto porque na Emenda Constitucional n.º 132/2023 há competência tributária diversa da competência da Constituição de 1988, quanto ao poder tributante dos Estados Membros e dos Municípios.

Hoje, no momento, o que existe é a competência dos Estados e do Distrito Federal para criar o ICMS (art. 155, II da Constituição) e a competência dos Municípios para criar o ISS. Confira-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(..)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Identificam-se alterações introduzidas no ordenamento jurídico da Nação pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, por terem dado diferentes competências legislativas para a criação de tributos aos entes federados: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Discriminação de Competências Tributárias: o trabalho dos Juristas e da Jurisprudência

Quanto à existência da repartição de rendas na Constituição de 1988 dirigindo-as aos entes federativos, observa-se que esta é coerente, fruto do discernimento e observação da verdade dos fatos jurídicos tributáveis.

Por exemplo: o **ICMS**, previsto no artigo 155, II, da Constituição da República.

Relembrem-se que para compreendê-lo foram necessários inúmeros estudos realizados pela doutrina e o paulatino resultado da Jurisprudência. Houve muita dúvida quanto ao seu critério material. Chegou-se a pensar que seria a “saída da mercadoria do estabelecimento comercial”. Alcides Jorge Costa demonstrou que a “saída” indicava o critério temporal. Não o material.

Ainda, quanto ao critério material, Geraldo Ataliba e Cleber Giordino, após análise profunda e sistemática da questão, concluíram ser ele – **o critério material** – a “transferência de titularidade da mercadoria, do vendedor para o comprador”. A mera transferência física, deslocamento do bem comercial vendido, não caracterizava o critério material jurídico do ICMS.

E, agora, às pressas, a “normatização” feita pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 quer suplantar a repartição de rendas feita com todo o critério, discernimento, respeito aos princípios da legalidade, igualdade, proporcionalidade, após investigações concretas e objetivas da condição produtiva dos entes federados. Respeito, aliás, total, quanto ao Regime Federativo, ínsito ao Sistema jurídico Brasileiro.

Competência tributária no Brasil é tema exclusivamente constitucional, diz o Professor Roque Carrazza em seu precioso livro “Reflexões sobre a Obrigação Tributária”. “*O assunto foi esgotado pelo próprio poder constituinte (ou, como querem alguns, poder constituinte originário¹⁸)*”.

De fato, segundo Souto, “*só no berço da Constituição, da hierarquia primeira, poder-se-ia limitar o Poder de tributar, não só pelos princípios, valores, como pela rígida discriminação de rendas, a partilha constitucional de competências tributárias.*”

Aliás, segundo ainda Souto, “*lembra Rubens Gomes de Souza que, de todas as limitações constitucionais em matéria tributária, talvez a mais importante seja aquela que não é geralmente reconhecida como uma limitação, isto é, a própria discriminação de rendas. Nela*

¹⁸ Nessa obra, o Professor Roque Carrazza rejeita a expressão “poder constituinte derivado”, que não passa de um direito constituído – pp. 40 e 41.

se pensa mais como uma concessão de faculdades, quando, ao contrário, é uma limitação de poderes.”¹⁹

“Os entes públicos só podem atuar dentro do campo competencial tributário que lhes foi reservado pela Constituição Federal”.

Não se deve esquecer a particularidade e delicadeza da relação jurídica tributária: o contribuinte, sujeito devedor do tributo, só terá segurança na relação com o credor, o Estado, se houver cumprimento do Estado Democrático de Direito. Assim, se o Estado arrecadador não estiver cumprindo o Estado Democrático de Direito, não há base para a Segurança Jurídica na relação jurídica tributária.

Os PRINCÍPIOS, os VALORES ínsitos ao sistema jurídico devem ser rigorosamente cumpridos.

O tributo é exigido peremptoriamente. A Carta Magna esmerou-se em descrevê-los, em tratar dos direitos fundamentais do contribuinte: a estrita legalidade, a reserva de competência, igualdade, proporcionalidade.

A reserva de competência tributária tem dupla face:

- a) concede ao ente tributante o poder de criar o tributo, e
- b) proíbe os demais de fazerem o mesmo.

Aquele que se aventurar na criação de tributo alheio será usurpador e devidamente sancionado.

Essas pessoas de direito público interno – Estados, Distrito Federal e Municípios – já haviam recebido da Constituição parcela de poder para criar tributos: impostos, contribuições sociais, que têm por base de cálculo, em geral, o faturamento do produto realizado pelas atividades dos cidadãos contribuintes. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exerceram a sua função: criá-los, bem como arrecadá-los e aplicá-los, desde a Constituição de 1988.

Os entes federados, no papel de tributantes, exerceram plenamente suas funções. Os contribuintes pagaram seus tributos desde então.

E, a Federação e as funções exercidas pelos entes federados não podem ser alteradas por simples Emenda Constitucional.

Sabe-se que, no regime democrático, nenhum Poder possui direito próprio ao exercício da soberania. Recebe um feixe de atribuições – competência – e exercerá as funções recebidas tal e qual. São competências constitucionais inalienáveis.

Há de se lembrar do Professor Geraldo Ataliba, que demonstrou a realidade da natureza do Direito Tributário: **essencialmente Constitucional**. Faz parte do Estado de Direito, que é de natureza Federativa. Há aí quatro pessoas com soberania. Existem e continuam a existir.

¹⁹ José Souto Maior Borges, in “Teoria Geral da Isenção Tributária”. 3ª Edição Revista e atualizada, 3ª tiragem, Malheiros Editores, São Paulo, 2011, p. 24.

Antes de adentrarmos na investigação jurídica da “Reforma Tributária”, necessário ater-se à advertência de Humberto Ávila²⁰:

“Para que o Direito seja plenamente compreendido, não basta que seja claro e minimamente determinado; deve ser também minimamente estável. Ora, um direito que é constantemente alterado em suas previsões ou em suas consequências, ao sabor das circunstâncias do momento e dos interesses em jogo, resulta inacessível e incompreensível a seus destinatários. Por essas razões, quanto maior for a hierarquia do Direito e maior for sua importância para a vida das pessoas, tanto mais difícil deverá ser sua modificação, havendo, mesmo, certas matérias que, de tão importantes, não podem ser alteradas senão por meio de uma nova Constituição.” (grifei).

Não resta dúvida que o Direito é histórico, como o são os homens conviventes. Nasceram, vivem e desaparecem.

V – DAS PARTES ALTERADAS PELOS ARTIGOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132/2023

Como se verá, a matéria transcrita da Emenda demonstrará a confusão das matérias tratadas, apesar dos anos de trabalho para dar consistência, coerência e segurança jurídica para os cidadãos contribuintes.

De fato, das inúmeras alterações que trouxe a Emenda Constitucional n.º 132/2023, as mais significativas são:

- 1) o IBS (Art. 156-A), imposto criado pelos Estados e municípios, que terão como critérios materiais as operações com mercadorias e serviços;**
- 2) a CBS (Art. 195, V), contribuição social para a Seguridade Social; e**
- 3) o Comitê Gestor (Art.156-B).**

Objetivar-se-ão:

O IBS Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

O Comitê Gestor Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e

²⁰ In “Constituição, Liberdade e Interpretação”, 4.ª Edição, São Paulo, Editora Jus Podium/Malheiros Editores, p. 19.

limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

Do IBS

“Seção V-A

Do Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios”

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

Critério Material

Observe-se a generalidade e imprecisão do critério material desse imposto: “incidirá sobre operações com”:

- a) bens materiais;
- b) bens imateriais;
- c) direitos
- d) serviços.

Quais seriam esses “bens materiais”? Ou “imateriais”? Ou direitos? Ou serviços?

“Qualquer bem” será objeto dessa tributação?

Critério Quantitativo

Há prescrição especial para as alíquotas, incisos V, VI, VII e VIII:

V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;

Observe-se que “não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação (...)”. (inciso X).

XII - **resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto** para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo; (norma genérica dentro das normas dirigidas ao IBS).

Outras Normas Correlatas ao IBS serão disciplinadas por Lei Complementar (Art. 156-A, § 5.º), tais como: as regras para arrecadação e distribuição de seu produto, a sua forma de cálculo, regime de compensação, regras aplicáveis em face de cumprimento intempestivo.

A Lei Complementar disporá sobre regimes específicos a combustíveis, serviços financeiros, sociedades cooperativas, serviços de hotelaria, etc.

Tratará, também, de todos os critérios materiais dos fatos jurígenos dos impostos sobre bens e serviços de toda espécie, determinando o tratamento de créditos, alterações de alíquotas, sociedades, serviços, operações por tratado e convenções internacionais.

Tratará da isenção e imunidade, quando sabe-se que a Imunidade é de natureza constitucional, sendo diversa da isenção, de natureza de legislação ordinária.

Entretanto, refere-se, também, ao processo administrativo fiscal do imposto.

Observe-se que todos os itens aqui referidos são de competência da legislação infraconstitucional.

O fato de a Emenda Constitucional se referir à Lei Complementar que virá para completá-la, não resolverá sua legitimidade.

Enfim, a Emenda Constitucional n.º 132/2023 é uma mistura de ingredientes que afrontam a ordem constitucional, rígida. Inaceitáveis, exatamente porque criam um imposto novo, destinado aos Estados membros e aos Municípios, impostos dirigidos aos 26 Estados, ao Distrito Federal e aos 5.570 Municípios²¹, extremamente diferenciados quanto à população, produção, arrecadação, etc.

Basta dizer que o Município de São Paulo tem a 5.^a arrecadação do país, só perdendo para os cofres da União, dos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro e do Distrito Federal²². Há, de outro lado, Municípios que possuem aproximadamente 1.000 habitantes²³.

DO COMITÊ GESTOR

As Atividades administrativas: arrecadação, o efetuar das compensações, distribuição do produto arrecadado, foram dirigidas a um Comitê Gestor.

²¹ Fonte: IBGE (<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/41111-populacao-estimada-do-pais-chega-a-212-6-milhoes-de-habitantes-em-2024>)

²² Veja em <https://brasil61.com/n/pib-confira-ranking-de-municipios-com-maiores-ganhos-de-participacao-no-produto-interno-bruto-bras2412665> e https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_unidades_federativas_do_Brasil_por_arrecada%C3%A7%C3%A3o.

²³ Segundo o Censo do IBGE de 2022, os Municípios menos populosos do Brasil são Serra da Saudade (MG), com 833 habitantes e Borá (SP), com 907 habitantes (vide reportagem em <https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/06/28/as-dez-menores-cidades-do-brasil-em-populacao.ghtml>).

Este Comitê Gestor é criado na Emenda Constitucional n.º 132/2023. Toda a tarefa que lhe couber será objeto de Lei Complementar. Confira-se:

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III - decidir o contencioso administrativo.

O Comitê Gestor do IBS, entidade pública sob regime especial, exercerá as competências administrativas dos Estados, Distrito Federal e Municípios de forma integrada, nos termos da Constituição e Lei Complementar:

- 1- editar regulamento único e uniformizar a interpretação e aplicação do imposto;
- 2- arrecadar o imposto e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, D.F e Municípios;
- 3- decidir o contencioso administrativo;

Ao Comitê Gestor cabe a arrecadação, a retenção do crédito (observe-se que o crédito refere-se somente à venda de mercadorias que circulem no mercado), a administração, a distribuição do produto arrecadado.

Lei Complementar disporá sobre as regras reguladoras dessas tarefas.

Terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

O financiamento do Comitê Gestor se realizará por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo (art. 156-B, §2º, III).

A fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa relativos ao imposto serão realizados pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do D.F e dos Municípios. Estes poderão, pela Emenda, definir hipóteses de delegação ou compartilhamento de competências (art. 156-B, §2º, inciso V). Cabe ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades com vistas à integração dos entes federativos, o que é proibido constitucionalmente.

Vê-se, aqui, caberem às administrações tributárias da União e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional partilhar informações fiscais relativas aos tributos previstos nos artigos 156-A e 195-V.

Pergunta-se: como essas administrações tributárias e procuradorias, que têm funções próprias, poderão arcar com essas atividades, inclusive porque estão comprometidas por fazerem parte da relação jurídica tributária?

A Emenda Constitucional n.º 132/2023, nesse passo, retira a competência administrativa dos entes tributantes, Estados, D.F e Municípios que não exercerão a competência total que lhes outorga o regime federativo, quanto ao poder de tributar.

Sua função, quanto ao Poder Tributário integral, está coarctado por esse Comitê Gestor (conforme § 1.º do art. 156-B) e fere a Federação, pois retira as atividades intrínsecas e consequentes desse poder: arrecadar e aplicar no plano administrativo: cuidar do Estado e do Município.

Observe-se que o discernimento e a precisão na escolha dos fatos tributáveis é imprescindível para que se cumpra o princípio da igualdade e da proporcionalidade sob pena de se resvalar para o confisco.

O Direito Tributário há de ser preciso quanto aos fatos jurídicos do tributo, identificando, com certeza, os que os praticam, e que, por isso mesmo, são identificados como contribuintes e deverão levar para o Estado, parte de sua produção.

Esse Comitê ofende, igualmente, os Três Poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário, colunas mestras na formação do Sistema Constitucional Tributário.

CONCLUSÃO

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 encontrou a discriminação de competências tributárias destinadas aos entes federados: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, perfeitamente definidas juridicamente e aplicadas.

Essas escolhas foram primorosamente realizadas pelo Poder Constituinte, que criou uma Constituição rígida quanto à criação do Estado de Direito, sustentado pelo Sistema Tributário.

Conforme visto, o chamado Comitê Gestor poderá, quando criado, usurpar a competência legislativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como das relativas competências administrativas de arrecadação, fiscalização e distribuição dos valores arrecadados de seus territórios.

Aliás, enquanto forem aplicadas as novas normas junto às normas antigas, ter-se-á a bitributação ou mesmo tributação das mesmas bases de cálculo.

Como dissemos, é consenso doutrinário que as competências tributárias, sendo de natureza constitucional, são irremovíveis.

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 é inconstitucional por diretamente pretender dispor sobre discriminação de competências, retirando poder concedido pela Constituição às pessoas jurídicas de direito público interno: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, poderes já exercidos, e, agora, dirigidos a uma entidade – COMITÊ GESTOR – que terá direitos de realizar a arrecadação tributária, direcionando-as, na medida e no tempo determinados na própria Emenda.

ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO

SÃO PAULO, 27 DE OUTUBRO DE 2024.