

Editor: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

---

---

# REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

---

---

**RDTA**

**43**

2<sup>o</sup> Semestre 2019

*Current Issues of Tax Law Review*

*N. 43 – 2019 / 2<sup>nd</sup> Semester*



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# A CLÁUSULA PÉTREA DO PRINCÍPIO FEDERATIVO E A PEC N. 45/2019

## *THE ENTRENCHMENT CLAUSE OF THE FEDERAL PRINCIPLE AND THE PEC N. 45/2019*

**Vítor Thaler Teixeira Leite**

*Advogado em Porto Alegre/RS. Graduado em Direito pela PUCRS. Pós-graduando em Direito Tributário pelo IET/PUCRS. E-mail: [vitor.thaler@gmail.com](mailto:vitor.thaler@gmail.com)*

Recebido em: 18-08-2019

Aprovado em: 18-11-2019

### RESUMO

O presente artigo visa analisar se a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 45/2019, proposta de reforma tributária que foi aprovada pela Comissão de Constituição de Justiça (CCJ) da Câmara dos Deputados em 22 de maio de 2019, viola a cláusula pétrea do princípio federativo, impossibilitando as pretendidas modificações da Constituição Federal (CF/1988).

Assim, num primeiro momento serão descritos: (1) o que consiste o princípio federativo no ordenamento jurídico brasileiro e qual o limite material para a sua modificação na CF/1988; (2) os principais pontos da PEC n. 45/2019 e o porquê de ela supostamente violar a cláusula pétrea do princípio federativo.

Ao final, será analisado criticamente o problema apresentado.

**PALAVRAS-CHAVE:** CLÁUSULA PÉTREA, PRINCÍPIO FEDERATIVO, REFORMA TRIBUTÁRIA, DIREITO CONSTITUCIONAL

### ABSTRACT

This paper aim to analyze if the PEC n. 45/2019, proposal of tax reform which was approved by the CCJ of House of Representatives on 22.05.2019, violates the entrenchment clause of the federal principle, precluding the intended changes of the Constitution.

Therefore, at the beginning will be described: (1) what the federal principle on the Brazilian law consists in and what is the material limit to its change on the Constitution; (2) the main points of the PEC n. 45/2019 and why it supposedly violates the entrenchment clause of the federal principle.

At the end, will be analyzed critically the issue introduced.

**KEYWORDS:** ENTRENCHMENT CLAUSE, FEDERAL PRINCIPLE, TAX REFORM, CONSTITUTIONAL LAW

## INTRODUÇÃO

Inicialmente, impende destacar que qualquer modificação da CF/1988 só será admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro se a PEC que a veicular não violar as cláusulas pétreas previstas no art. 60, § 4º, da CF/1988.

Nesse sentido, a PEC n. 45/2019, apesar de aprovada pela CCJ da Câmara dos Deputados em 22 de maio de 2019, tem sido questionada quanto à sua suposta violação à cláusula pétrea do princípio federativo, prevista no inciso I do § 4º do art. 60 da CF/1988<sup>1</sup>.

Ademais, são criticados, entre outros aspectos, o grande número de dispositivos constitucionais que seriam alterados e o longo período de transição entre o atual sistema e o novo, que conviveriam em conjunto por dez anos, sem que houvesse, em tese, aumento da carga tributária.

De outra banda, apontam diversos economistas que a proposta de reforma tributária em questão poderá resolver problemas de ineficiência econômica no país, relacionados à má alocação de recursos, em relação às concessões de isenções, incentivos ou benefícios fiscais dos tributos que seriam extintos, assim como aos custos de conformidade e à cumulatividade decorrentes do atual sistema<sup>2</sup>.

Apesar disso, o escopo do presente artigo limita-se a analisar se a PEC n. 45/2019 viola a cláusula pétrea do princípio federativo, não se adentrando no mérito dos aspectos positivos e negativos da referida proposta de reforma tributária que tramita na Câmara dos Deputados.

## 1. A CLÁUSULA PÉTREIA DO PRINCÍPIO FEDERATIVO

### 1.1. A forma federativa do Estado brasileiro

As cláusulas pétreas tratam-se de princípios constitucionais aos quais foram impostas, pelo poder constituinte originário, limitações materiais à sua modificação pelo poder constituinte derivado, de modo a ser preservada a identidade básica da ordem constitucional em vigor<sup>3</sup>.

---

1 MACIEL, Everardo. Um elefante em loja de louças. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,um-elefante-em-loja-de-loucas,70002858449>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

2 REFORMA TRIBUTÁRIA EM DEBATE. 2019. Porto Alegre/RS. Instituto de Estudos Tributários.

3 MENDES, Gilmar Ferreira; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 119; SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; e MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 446  
LEITE, Vítor Thaler Teixeira. A Cláusula Pétrea do Princípio Federativo e a PEC n. 45/2019. Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 445-458. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

No ordenamento jurídico brasileiro, dentre as cláusulas pétreas encontra-se o princípio federativo, previsto no inciso I do § 4º do art. 60 da CF/1988<sup>4</sup>, que consiste, de acordo com o art. 1º da CF/1988<sup>5</sup>, na adoção, pelo Estado brasileiro, da forma de federação.

A organização político-administrativa do Estado federal brasileiro é disposta no art. 18 da CF/1988<sup>6</sup>, segundo o qual a República Federativa do Brasil é compreendida pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, entes dotados de autonomia.

Tal autonomia é conferida pelos poderes de auto-organização e autogoverno, correspondentes, respectivamente, às atribuições de elaborar suas constituições e suas leis, assim como de organizarem e gerirem seus serviços públicos, observados os limites estabelecidos na CF/1988<sup>7</sup>.

Para financiar as referidas atividades legislativas e executivas, foram atribuídas aos entes federativos competências para instituir, arrecadar, fiscalizar e gerir tributos, dos quais assumem maior relevância os impostos e as contribuições.

Em relação aos impostos, as competências tributárias foram repartidas entre os entes, nos arts. 153 e 154, em relação à União, no art. 155, em relação aos Estados e ao Distrito Federal, e no art. 156 da CF/1988, em relação aos Municípios<sup>8</sup>.

Quanto às contribuições, divididas em sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, a competência para sua instituição foi atribuída exclusivamente à União, nos termos do art. 149 da CF/1988<sup>9</sup>.

A competência tributária residual para instituição de impostos não previstos no art. 153 da CF/1988, bem como para instituir novas contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, foi atribuída também à União, na forma dos arts. 154, inciso I, e 195, § 4º, da CF/1988<sup>10</sup>.

---

2017, p. 137.

4 “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...]”

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:  
I – a forma federativa de Estado [...].”

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

6 “Art. 18. 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.”

7 SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; e MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 891-893.

8 “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]”

Art. 154. A União poderá instituir: [...].

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

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...].”

9 “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas [...].”

10 “Art. 154. A União poderá instituir:

Assim, por meio de lei ordinária os entes federativos podem instituir os tributos de sua competência, nos termos do art. 150, inciso I, da CF/1988<sup>11</sup>, bem como legislar de forma suplementar sobre eles, detendo a União a competência para estabelecer regras gerais, na forma do art. 24, inciso I e § 1º, da CF/1988<sup>12</sup>, que em matéria tributária devem ser previstas em lei complementar, de acordo com o art. 146, inciso III, da CF/1988<sup>13</sup>.

Excepcionalmente, exige-se lei complementar de forma atípica para a instituição de tributos, como o IGF, de competência federal, e aqueles que decorrem da competência tributária residual da União.

As receitas decorrentes da arrecadação dos tributos são, ainda, compartilhadas entre os entes federativos em alguns casos, de acordo com as regras de repartição estabelecidas nos arts. 157 e seguintes da CF/1988.

De forma sintética, tem-se a seguinte caracterização da Federação brasileira, quanto aos aspectos fiscais:

- a) a República Federativa do Brasil é formada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, entes dotados de autonomia, relativa aos Poderes Legislativo e Executivo próprios;
- b) para financiar as referidas atividades legislativa e executiva, foram atribuídas aos entes federativos competências para instituir, arrecadar, fiscalizar e gerir tributos;
- c) além das receitas próprias decorrentes da arrecadação dos tributos de sua competência, os entes compartilham receitas de acordo com as regras de repartição previstas na CF/1988.

A adoção da forma federativa de Estado pressupõe, assim, a autonomia financeira dos entes federativos para que estes possam realizar suas atribuições, o que, no caso brasileiro, é proveniente: (a) da discriminação de competências tributárias e das receitas próprias decorrentes da arrecadação dos tributos; e (b) das transferências de receitas realizadas por outros entes federativos<sup>14</sup>.

---

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]"

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]"

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I."

11 "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]"

12 "Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]"

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais."

13 "Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]"

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...]"

14 MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário). Faculdade de Direito de São Paulo, Universidade de São Paulo. São Paulo, 448

LEITE, Vítor Thaler Teixeira. A Cláusula Pétrea do Princípio Federativo e a PEC n. 45/2019. Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 445-458. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

Isso porque, apesar de os Estados e de os Municípios possuírem poder para instituir, arrecadar, fiscalizar e gerir os tributos de sua competência, muitas vezes a estrutura da Administração Fazendária é precária, ou a economia local/regional é pouco desenvolvida, de modo que as receitas próprias tornam-se insuficientes para financiar as atividades legislativa e executiva, sendo a autonomia financeira dos referidos entes federativos conferida, nestes casos, também pelo compartilhamento de receitas, de acordo com as regras de repartição previstas nos arts. 157 e seguintes da CF/1988<sup>15</sup>.

Desse modo, a CF/1988 optou por assegurar a autonomia financeira dos entes federativos não só por meio de receitas próprias, decorrentes da arrecadação dos tributos de suas competências, mas também por meio do compartilhamento de receitas entre os entes.

## 1.2. Limites materiais à modificação dos elementos do princípio federativo

Decorre da própria natureza das cláusulas pétreas a preservação dos elementos essenciais da ordem constitucional em vigor, referentes aos princípios constitucionais aos quais foram impostas, pelo poder constituinte originário, limitações materiais à sua modificação pelo poder constituinte derivado<sup>16</sup>.

Tais limites, contudo, não são absolutos, sendo possível a modificação do texto constitucional no que se refere aos elementos que circunscrevem o seu núcleo essencial, ou seja, cuja supressão não acarrete alteração substancial no seu conteúdo e estrutura<sup>17</sup>.

Assim, não há que se falar na intangibilidade dos princípios constitucionais protegidos pelas cláusulas pétreas, de modo que não são todos os elementos da forma federativa do Estado brasileiro, por exemplo, que são insuscetíveis de alteração por meio de emenda constitucional, mas tão somente aqueles que se referem ao núcleo essencial do princípio federativo.

Nesse sentido, entendeu o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da ADI n. 2.024/DF, que analisou se o § 13 do art. 40 da CF/1988, incluído pela Emenda Constitucional n. 20/1998, que trata do regime de previdência dos funcionários públicos

---

2013, p. 52-55.

15 CANADO, Vanessa Rahal. Competência tributária dos municípios: da ausência de autonomia financeira à guerra fiscal horizontal e vertical. *Revista Direito Tributário Atual* v. 24. São Paulo: Dialética e IBDT, 2010, p. 578-583. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário). Faculdade de Direito de São Paulo, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 53.

16 SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; e MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 137.

17 MENDES, Gilmar Ferreira; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 122-123; SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; e MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 160-161.

ocupantes de cargos temporários, violaria a cláusula pétrea do princípio federativo, em acórdão abaixo ementado:

“I. Ação direta de inconstitucionalidade: seu cabimento – sedimentado na jurisprudência do Tribunal – para questionar a compatibilidade de emenda constitucional com os limites formais ou materiais impostos pela Constituição ao poder constituinte derivado: precedentes. II. Previdência social (CF, art. 40, § 13, cf. EC 20/98): submissão dos ocupantes exclusivamente de cargos em comissão, assim como os de outro cargo temporário ou de emprego público ao regime geral da previdência social: arguição de inconstitucionalidade do preceito por tendente a abolir a ‘forma federativa do Estado’ (CF, art. 60, § 4º, I): improcedência. 1. *A ‘forma federativa de Estado’ – elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República – não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição; de resto as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege.* 2. À vista do modelo ainda acentuadamente centralizado do federalismo adotado pela versão originária da Constituição de 1988, o preceito questionado da EC 20/98 nem tende a aboli-lo, nem sequer a afetá-lo. [...]” (ADI n. 2.024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 03.05.2007, DJE-042, divulg. 21.06.2007, public. 22.06.2007, DJ22.06.2007, p. 16, ement. vol. 2281-01, p. 128, RDDT n. 143, 2007, p. 230-231 – destaques postos)

Da mesma forma foi o entendimento do Plenário da Suprema Corte no julgamento da ADI-MC n. 2.381/RS, que analisou se a alteração da regra de competência dos Estados para criação de Municípios, prevista no art. 18, § 4º, da CF/1988, por meio da EC n. 15/1996 violaria a cláusula pétrea do princípio federativo, conforme se verifica da ementa a seguir:

“[...] III. Município: criação: EC 15/96: plausibilidade da arguição de inconstitucionalidade da criação de municípios desde a sua promulgação e até que lei complementar venha a implementar sua eficácia plena, sem prejuízo, no entanto, da imediata revogação do sistema anterior. É certo que o novo processo de desmembramento de municípios, conforme a EC 15/96, ficou com a sua implementação sujeita à disciplina por lei complementar, pelo menos no que diz com o Estudo de Viabilidade Municipal, que passou a reclamar, e com a forma de sua divulgação anterior ao plebiscito. É imediata, contudo, a eficácia negativa da nova regra constitucional, de modo a impedir – de logo e até que advenha a lei complementar – a instauração e a conclusão de processos de emancipação em curso.



[...] IV. *Poder de emenda constitucional: limitação material: forma federativa do Estado (CF, art. 60, § 4º, I): implausibilidade da alegação de que seja tendente a abolir a Federação a EC 15/96, no que volta a reclamar a interferência normativa da União na disciplina do processo de criação de municípios. 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. [...]*” (ADI n. 2.381 MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 20.06.2001, DJ14.12.2001, p. 23, ement. vol. 2053-03, p. 579, RTJ vol. 180-02, p. 535 – destaques postos)

Assim, tem-se que a autonomia financeira dos entes federativos, por ser indispensável para que estes possam realizar suas atribuições, por meio dos Poderes Legislativo e Executivo próprios, trata-se de elemento essencial da forma federativa de Estado, que não pode ser suprimida por meio de alteração da CF/1988.

A discriminação de competências tributárias, por sua vez, confere aos entes federativos a prerrogativa de arrecadar os tributos de sua competência, atribuindo-lhes receitas próprias, o que, contudo, não se trata da única forma de se assegurar a autonomia financeira dos entes.

Portanto, a discriminação de competências tributárias trata-se de elemento que apenas circunscreve a autonomia financeira dos entes federativos, razão pela qual a sua modificação na CF/1988 não é insuscetível de alterações, caso mantidas as condições dos entes de realizar suas atribuições, de modo a manterem-se autônomos.

Desse modo, uma vez que a alteração das regras de competências tributárias, por si só, não fere o núcleo essencial da forma federativa de Estado, integrado pela autonomia financeira dos entes federativos, não há que se falar neste caso em ofensa à cláusula pétrea do princípio federativo, prevista no inciso I do § 4º do art. 60 da CF/1988<sup>18</sup>.

## 2. A PEC N. 45/2019

A PEC n. 45/2019, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), trata-se da proposta de reforma tributária que foi aprovada pela CCJ da Câmara dos Deputados em 22 de maio de 2019 e encaminhada para a Comissão Especial de Reforma Tributária, tendo

18 MENDES, Gilmar Ferreira; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 125. SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; e MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 899.



como referência o projeto desenvolvido pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)<sup>19</sup>, *think tank* que se propõe a estudar formas de simplificar e aprimorar o sistema tributário brasileiro e o modelo de gestão fiscal do país.

Até então tramitava na Câmara dos Deputados, sob a relatoria do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, a PEC n. 293/2004, que previa no texto preliminar a extinção das competências de nove tributos (IPI, IOF, CSLL, Contribuição ao PIS/PASEP, COFINS, Salário-Educação, CIDE-Combustíveis, ICMS e ISS), para criação das competências de outros dois, um imposto seletivo, com finalidade extrafiscal, atribuído à União, e um imposto sobre bens e serviços, atribuído aos Estados, estabelecendo, ainda, maior compartilhamento das receitas tributárias entre os entes federativos<sup>20</sup>.

A PEC n. 45/2019, por sua vez, prevê a extinção das competências de cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, Contribuição ao PIS/PASEP e COFINS), por meio da revogação do inciso IV do art. 153, do inciso II do art. 155, do inciso III do art. 156, e da alínea “b” do inciso I do art. 195, todos da CF/1988, para criação das competências tributárias de outros dois tributos, semelhantes aos previstos na PEC n. 293/2004<sup>21</sup>.

Assim, seria acrescentado ao art. 154 da CF/1988, o inciso III, atribuindo à União a competência para instituir impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

Seria introduzido no texto constitucional, ainda, o art. 152-A, criando uma competência tributária nacional, para instituição do imposto sobre bens e serviços (IBS), pelo Congresso Nacional, por meio de lei complementar.

O quadro abaixo ilustra as mencionadas modificações no texto constitucional:

<i>Inclusão</i>	<i>Revogação</i>
Art. 154, inciso III – criação da competência tributária de impostos seletivos (federal)	Art. 153, inciso IV – extinção da competência tributária do IPI (federal)

19 CCiF. Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. Disponível em: <[http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2\\_2.pdf](http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf)>. Acesso em: 30 jun. 2019.

20 BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição – texto preliminar. Comissão Especial da Reforma Tributária. Brasília/DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17PECReformaTributaria.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

21 BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019. Brasília/DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?sessionid=20D4454D42D1B8F281BA722E8C1A5A00.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?sessionid=20D4454D42D1B8F281BA722E8C1A5A00.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019)>. Acesso em: 30 jun. 2019.

Art. 152-A, <i>caput</i> – criação da competência tributária do IBS (nacional)	Art. 155, inciso II – extinção da competência tributária do ICMS (estadual)
Art. 152-A, <i>caput</i> – criação da competência tributária do IBS (nacional)	Art. 156, inciso III – extinção da competência tributária do ISS (municipal)
Art. 152-A, <i>caput</i> – criação da competência tributária do IBS (nacional)	Art. 195, inciso I, alínea “b” – extinção da competência tributária da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS (federal)

A respeito da criação da competência tributária do IBS, tratar-se-ia de inovação no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que, conforme exposto anteriormente, o art. 150, inciso I, da CF/1988, não exige lei complementar para instituição de tributo, a qual se trata, nos termos do art. 146, inciso III, da CF/1988, da forma que a União estabelece normas gerais em matéria tributária, no exercício da competência prevista no art. 24, § 1º, da CF/1988.

Cabe destacar que não é o caso da exceção em que a lei complementar é atipicamente exigida para instituição de impostos federais, a exemplo do IGF, na forma do art. 153, inciso VII, da CF/1988, pois, ao contrário deste, o IBS não integraria o rol de impostos de competência da União (art. 153 da CF/1988), e muito menos dos Estados e do Distrito Federal (art. 155 da CF/1988) ou dos Municípios (art. 156 da CF/1988).

Também não se trata da exigência da lei complementar para o exercício da competência tributária residual da União, nos termos dos arts. 154, inciso I, e 195, § 4º, da CF/1988, de modo que o art. 152-A seria um dispositivo constitucional autônomo, que não estaria relacionado com as competências tributárias atribuídas aos entes federativos pelo poder constituinte originário.

Por meio da PEC n. 45/2019, o poder constituinte derivado criaria, assim, uma nova espécie de competência tributária, de caráter nacional, atribuída à República Federativa do Brasil, cabendo ao Congresso Nacional editar a lei complementar para instituir o IBS e estabelecer suas regras gerais, com a competência dos entes federativos apenas para determinar as respectivas alíquotas do imposto, por meio de lei ordinária.

Impende ressaltar que a referida competência dos entes para legislar sobre as alíquotas do imposto não se confunde com a competência legislativa suplementar prevista no art. 24, § 1º, da CF/1988, uma vez que esta somente pode ser exercida na ausência de regras gerais da União em matéria tributária.

Na ausência de lei específica, aplicar-se-iam as alíquotas de referência previstas no art. 119 do ADCT, que preveem a compensação da redução das receitas dos tributos que seriam extintos pela PEC n. 45/2019, sendo também introduzido no texto constitucional.

Ademais, o imposto teria incidência não cumulativa, abrangendo os intangíveis, a cessão e o licenciamento de direitos, a locação de bens e as importações de bens, serviços e direitos, com regulação exclusiva pela lei complementar nacional que o instituir, prevendo, ainda, a imunidade para as exportações e vedação para as concessões de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, na forma do § 1º do art. 152-A.

A respeito da alíquota do IBS, o § 1º e o § 2º do referido dispositivo estabelecem a sua uniformidade para todos os bens, serviços e direitos, sendo formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal, e pelos Municípios, com observância às destinações previstas nos arts. 159-A, 159-B e 159-C, que seriam igualmente introduzidos no texto constitucional, sendo também alterado o inciso IV do art. 167 da CF/1988, para possibilitar a vinculação das receitas do imposto.

De acordo com o § 3º do art. 152-A nas operações interestaduais e intermunicipais seria aplicada a alíquota do imposto fixada pelo Estado ou Distrito Federal e Município de destino, a quem pertenceria a receita correspondente.

Na forma do § 5º e do § 6º do referido dispositivo, a receita do IBS seria distribuída entre a União, os Estados ou Distrito Federal e Municípios de forma proporcional ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente federativo, por meio do comitê gestor nacional, integrado por representantes dos entes, que seria responsável, ainda, pela regulamentação, arrecadação e fiscalização do imposto, nos termos da lei complementar nacional que institui-lo.

Uma vez que a PEC n. 45/2019 extinguiria as competências tributárias dos Estados e do Distrito Federal sobre o ICMS, e dos Municípios sobre o ISS, com a criação de uma competência tributária nacional, para instituir o IBS, sustenta-se a sua inconstitucionalidade, em razão da perda da autonomia dos referidos entes, que teriam diminuídas as receitas decorrentes dos tributos de sua competência, o que violaria a cláusula pétrea do princípio federativo<sup>22</sup>.

Com a devida vênia àqueles que entendem dessa forma, verifica-se que as mencionadas alterações no texto constitucional preservam o núcleo essencial da forma federativa do Estado brasileiro, por meio da manutenção das formas dos entes federativos de financiar

---

22 SOUZA, Hamilton Dias de. Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019>>. Acesso em: 04 jul. 2019.

as suas atividades, não havendo que se falar em inconstitucionalidade da PEC n. 45/2019 por tal motivo.

### 3. A ADMISSIBILIDADE DA PEC N. 45/2019

O poder constituinte originário estabeleceu limitações materiais à modificação da CF/1988 pelo poder constituinte derivado, por meio de cláusulas pétreas que visam preservar o núcleo essencial dos princípios constitucionais previstos no art. 60, § 4º.

Os elementos que apenas circunscrevem o referido núcleo essencial, assim, são passíveis de alteração por meio de emenda constitucional, entendimento reconhecido pelo plenário do STF nos julgamentos da ADI n. 2.024/DF e da ADI-MC n. 2.381/RS, anteriormente referidos.

Em relação ao princípio federativo, considerado cláusula pétrea por força do art. 60, § 4º, inciso I, da CF/1988, tem-se que a autonomia dos entes federativos para financiar suas atividades legislativa e executiva trata-se de elemento essencial da forma federativa de Estado.

A repartição de competências tributárias, por sua vez, trata-se de elemento que apenas circunscreve a autonomia financeira dos entes, uma vez que não se trata da única fonte de receitas destes, sendo suscetível de alterações por meio de emenda constitucional.

Assim, uma vez mantidas as condições dos entes de realizar suas atribuições, de modo a permanecerem autônomos, não haveria que se falar em ofensa à cláusula pétrea do princípio federativo no caso de modificação das regras de competências tributárias.

No caso da PEC n. 45/2019, verifica-se que extinção das competências tributárias do IPI, da Contribuição ao PIS/PASEP, da COFINS, do ICMS e do ISS, bem como a criação das competências tributárias do IBS e dos impostos seletivos não comprometeriam os recursos dos entes federativos para estes desempenharem suas atividades legislativa e executiva.

Isso porque restariam mantidas as receitas decorrentes dos tributos de sua competência, com destaque para os seguintes impostos e contribuições: o II, o IE, o IR, o IOF, o ITR, o IGF, caso instituído, e as contribuições sociais, interventivas e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em relação à União; o ITCMD e o IPVA, em relação aos Estados e ao Distrito Federal; e o IPTU e o ITBI, em relação aos Municípios.

Sustenta-se que tais receitas não seriam suficientes para financiar as atividades dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, uma vez que a maior parte da sua arrecadação decorreria dos tributos que seriam extintos, o que acarretaria a perda da

autonomia dos referidos entes, violando a cláusula pétrea do princípio federativo, prevista no art. 60, § 4º, inciso I, da CF/1988<sup>23</sup>.

De fato, analisando-se a composição da carga tributária brasileira no ano de 2017<sup>24</sup>, verifica-se que a participação dos tributos estaduais na arrecadação tributária é de 25,72%, sendo 20,73% de ICMS, enquanto dos tributos municipais é de 6,26%, sendo 2,65% de ISS.

Ocorre que a perda da arrecadação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios por meio da extinção dos referidos tributos seria compensada pela PEC n. 45/2019 no cálculo das alíquotas de referência do IBS, na forma do art. 119 que seria acrescentado ao ADCT.

Ademais, considerando a competência legislativa atribuída aos entes federativos para determinar as alíquotas singulares do imposto, teriam estes autonomia para decidir manter, reduzir ou aumentar as receitas correspondentes às dos tributos que seriam extintos.

Cabe ressaltar que este ponto foi analisado pela CCJ da Câmara dos Deputados ao aprovar a PEC n. 45/2019, que entendeu não haver violação à cláusula pétrea prevista no inciso I do § 4º do art. 60 da CF/1988, conforme se observa do trecho abaixo do parecer<sup>25</sup>:

“Consideramos que a manutenção da autonomia estadual e municipal, com a autonomia para alteração das alíquotas de referência para mais ou para menos conforme suas necessidades é indicativo mais do que suficiente da manutenção do núcleo essencial do Pacto Federativo.”

Verifica-se, contudo, que a referida análise quanto à violação da cláusula pétrea do princípio federativo limitou-se a constatar a manutenção da autonomia dos entes federativos em razão da competência legislativa a estes atribuída para determinar as alíquotas singulares do IBS, sem aprofundar as demais questões referentes à sua autonomia financeira.

A esse respeito, impende ressaltar que a receita do IBS seria distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de forma proporcional ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, tratando-se de recurso próprio destes, como fonte da sua autonomia financeira.

23 SOUZA, Hamilton Dias de. Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniaoe-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019>>. Acesso em: 04 jul. 2019.

24 BRASIL. Carga tributária no Brasil 2017. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília/DF: Ministério da Economia, 2018, p. 13. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/carga-tributaria-bruta-atingiu-32-43-do-pib-em-2017/carga-tributaria-2017-1.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

25 BRASIL. Relatório da PEC n. 45/2019. Comissão de Constituição e Justiça. Brasília/DF: Câmara dos Deputados, 2019, p. 17. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1747193&filename=Parecer-CCJC-14-05-2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1747193&filename=Parecer-CCJC-14-05-2019)>. Acesso em: 30 jun. 2019.

A arrecadação, a fiscalização e a gestão do IBS caberiam, ainda, ao comitê gestor nacional, o qual seria criado pela lei complementar instituidora do imposto, sendo integrado por representantes dos entes federativos, que teriam atuação coordenada, tendo em vista o caráter nacional do referido tributo.

Dessa forma, seria mantida a autonomia financeira dos entes para que estes possam realizar suas atribuições, por meio dos Poderes Legislativo e Executivo próprios, de modo a manterem-se autônomos, razão pela qual não haveria que se falar em violação à cláusula pétrea do princípio federativo, prevista no inciso I do § 4º do art. 60 da CF/1988, bem como em óbice quanto às pretendidas modificações do texto constitucional por este motivo.

Parece inevitável, no entanto, que esta questão chegue até o Supremo Tribunal Federal, que deverá realizar o controle de constitucionalidade repressivo da PEC n. 45/2019<sup>26</sup>.

## CONCLUSÃO

Considerando que o objetivo do presente artigo foi analisar se a PEC n. 45/2019 viola a cláusula pétrea do princípio federativo, não se adentrou no mérito dos aspectos positivos e negativos da referida proposta de reforma tributária.

Assim, apesar de a PEC n. 45/2019 ter sido aprovada pela CCJ da Câmara dos Deputados em 22 de maio de 2019, em controle prévio de constitucionalidade, verifica-se que o parecer limitou-se a constatar a manutenção da autonomia dos entes federativos em razão da competência legislativa a estes atribuída para determinar as alíquotas singulares do IBS, sem aprofundar as demais questões referentes à sua autonomia financeira.

Desse modo, adotando-se a premissa anteriormente estabelecida de que a modificação das regras de competência tributária não suprimiria a autonomia financeira dos entes federativos, caso mantidas as condições destes de arcarem com suas atividades legislativa e executiva, permanecendo autônomos, conclui-se que a PEC n. 45/2019, ao extinguir competências tributárias de cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, Contribuição ao PIS/PASEP e COFINS) e criar outras duas, sendo uma competência tributária nacional para instituir o IBS, não suprime o referido elemento essencial da forma federativa de Estado, de modo que não há que se falar em violação à cláusula pétrea do princípio federativo, prevista no inciso I do § 4º do art. 60 da CF/1988, bem como em óbice quanto às pretendidas modificações do texto constitucional por este motivo.

Por fim, tendo em vista a profundidade das mudanças propostas no Sistema Tributário Nacional, bem como os questionamentos realizados a respeito da violação da cláusula pétrea do princípio federativo pela PEC n. 45/2019, parece inevitável que a discussão

---

26 SCAFF, Fernando. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>>. Acesso em: 30 jun. 2019.



chegue até o Poder Judiciário, que deverá realizar o controle de constitucionalidade repressivo da referida proposta de reforma tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CANADO, Vanessa Rahal. Competência tributária dos municípios: da ausência de autonomia financeira à guerra fiscal horizontal e vertical. *Revista Direito Tributário Atual* v. 24. São Paulo: Dialética e IBDT, 2010.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário). Faculdade de Direito de São Paulo, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

MACIEL, Everardo. Um elefante em loja de louças. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,um-elefante-em-loja-de-loucas,70002858449>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

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

REFORMA TRIBUTÁRIA EM DEBATE. 2019. Porto Alegre/RS. Instituto de Estudos Tributários.

SANTI, Eurico de; JÚNIOR, Aldo de Paula; SANTIN, Lina; e CYPRIANO, Gabriel. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao pacto federativo. Disponível em: <[https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019)>. Acesso em: 30 jun. 2019.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; e MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCAFF, Fernando. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

SOUZA, Hamilton Dias de. Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019>>. Acesso em: 04 jul. 2019.