

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA – IDP
MESTRADO PROFISSIONAL INTERDISCIPLINAR EM DIREITO, JUSTIÇA E
DESENVOLVIMENTO

ANDREWS MEIRA PEREIRA

**Reforma tributária e consolidação da tributação sobre o consumo:
Revisão do federalismo sob a perspectiva da autonomia municipal e da teoria
habermasiana do agir comunicativo e da democracia procedimental**

São Paulo

2023

ANDREWS MEIRA PEREIRA

**Reforma tributária e consolidação da tributação sobre o consumo:
Revisão do federalismo sob a perspectiva da autonomia municipal e da teoria
habermasiana do agir comunicativo e da democracia procedimental**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação “*Stricto Sensu*”, Mestrado em Direito, Justiça e Desenvolvimento, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientador: Professor Doutor João Paulo Lordelo Guimarães Tavares.

São Paulo

2023

Nome: PEREIRA, Andrews Meira.

Título: Reforma tributária e consolidação da tributação sobre o consumo: revisão do federalismo sob a perspectiva da autonomia municipal e da teoria habermasiana do agir comunicativo e da democracia procedimental.

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação “*Stricto Sensu*” em Direito, Justiça e Desenvolvimento, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, como requisito para obtenção do título de Mestre.

Aprovado em: 30/06/2023.

Banca Examinadora:

Professor Orientador Doutor João Paulo Lordelo Guimarães Tavares
Programa de Pós-graduação “*Stricto Sensu*” do Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Professor Avaliador Doutor Paulo Alexandre Batista de Castro
Programa de Pós-graduação “*Stricto Sensu*” do Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Professor Avaliador Doutor Filipe Piazzini Mariano da Silva
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Código de catalogação na publicação – CIP

P436 Pereira, Andrews Meira

Reforma tributária e consolidação da tributação sobre o consumo: revisão do federalismo sob a perspectiva da autonomia municipal e da teoria habermasiana do agir comunicativo e da democracia procedimental/ Andrews Meira Pereira. Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2023.

131 f.

Dissertação - Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado em Direito Tributário, 2023.

Orientador(a): Prof. Dr. João Paulo Lordelo Guimarães Tavares.

1. Tributário 2. Filosofia. 3. Federalismo. I.Título

CDD 341.39

AGRADECIMENTOS

À minha filha Alice, vinda ao mundo durante a realização desse trabalho, ressignificando o sentido das vidas de todos ao seu redor e à minha esposa Fabiane, pelo amor, paciência e resignação para que o sonho desse Mestrado se tornasse realidade. Por vocês, procuro dar o meu melhor todos os dias, embora nem sempre eu consiga.

Ao meu professor e orientador, João Paulo Lordelo Guimarães Tavares. Carregarei sempre comigo uma infinita gratidão por ter me aceito como seu aluno e orientando e espero sempre honrar todo o aprendizado. Como diria Cora Coralina, feliz aquele que transfere o que sabe e que aprende o que ensina.

A todos os professores, funcionários, colegas e amigos que conheci no IDP, em especial a Professora Luiza Noronha Siqueira e aqueles que tão generosamente se dispuseram a participar das minhas bancas, Professores Paulo Castro e Filipe Piazzzi, que me emprestaram toda sua envergadura intelectual e sua generosidade acadêmica e humanista.

Aos também meus professores na vida, Alexandre Parra de Siqueira e Juliana Miranda Rojas. Sem vocês, nada na minha vida seria possível. Ouro nem prata serão suficientes para pagar minha dívida com vocês e palavras de gratidão nunca serão suficientes. Tenho aprendido que somos do tamanho dos nossos sonhos e este sonho de ser Mestre em Direito agora aconteceu, principalmente por conta de vocês. Recebam o meu mais sincero obrigado!

*É preciso que alguém tenha a última palavra.
Senão, a toda razão pode opor-se uma outra:
nunca mais se acabaria.*

*A força, pelo contrário, resolve tudo. Levou
tempo, mas conseguimos compreendê-lo.*

*Por exemplo, deve ter notado, a nossa velha
Europa filósofa, enfim, da melhor maneira. Já
não dizemos, como nos tempos ingênuos: “Eu
penso assim. Quais são as suas objeções?”*

Tornamo-nos lúcidos.

Substituímos o diálogo pelo comunicado.

*“Esta é a verdade”, dizemos. “Podem até
discuti-la, isso não nos interessa. Mas dentro
de alguns anos, lá estará a polícia para lhes
mostrar que tenho razão.”*

*Jean-Baptiste Clamence, personagem de
Camus (2022), em A queda.*

RESUMO

A pesquisa se debruçará sobre o papel dos Municípios na reforma tributária sobre o consumo e o impacto sobre o federalismo. A inclusão do ISS na lista de tributos a serem absorvidos por um tributo único sobre o consumo ofende o princípio constitucional da autonomia municipal, em violação ao pacto federativo e à luz da Teoria do Agir Comunicativo e da Democracia Procedimental de Jürgen Habermas? O objetivo geral será determinar a aplicabilidade da Teoria do Agir Comunicativo de Habermas aos conflitos federativos que podem surgir em decorrência das propostas de reforma que unifiquem os tributos incidentes no consumo e como preservar a autonomia municipal. Como objetivos específicos tem-se a interdisciplinaridade do Direito e a Filosofia, a análise dos Municípios como entes federativos, do sistema tributário sobre o consumo, da relação entre a autonomia municipal e o ISS e dos conflitos federativos decorrentes da reforma tributária sobre o consumo, bem como a análise das Propostas de Emenda Constitucional 45/2019 e 110/2019. Esse dilema será lido à luz da teoria de Habermas, quanto a necessidade dos entes federativos encontrarem um consenso através do agir comunicativo e da democracia procedimental, sob pena de inviabilização da reforma. A filosofia habermasiana aponta para a possibilidade de legitimação e reconstrução do sistema jurídico pela via procedimental discursiva. Sendo a questão federativa ponto central da reforma, é crucial determinar que o agir comunicativo oriente os envolvidos na busca de consenso. Assim, não há impedimento jurídico para revisão do modelo de repartição das competências tributárias, ainda que tal implique na supressão ou acréscimo de competências, ressalvadas as limitações que a própria Constituição Federal impõe, tais como a cláusula pétrea do federalismo e a necessidade de que seja via emenda constitucional. Ainda, a simplificação do sistema tributário mediante a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo, incluindo-se a tributação do setor de serviços e o ISS, não ofende a cláusula pétrea da federação brasileira, desde que preservada a autonomia política e financeira dos Municípios, através da construção de um consenso político entre os entes federativos construído à luz do agir comunicativo habermasiano. A metodologia será o método hipotético-dedutivo. Procedimentalmente, a pesquisa será bibliográfica e documental.

Palavras-chave: Tributário. Filosofia. Federalismo. Reforma Tributária.

ABSTRACT:

The research will focus on the role of municipalities in the tax reform on consumption and the impact on federalism. Does the inclusion of the ISS in the list of taxes to be absorbed by a single tax on consumption offend the constitutional principle of municipal autonomy, in violation of the federative pact and in the light of Jürgen Habermas's Theory of Communicative Action and Procedural Democracy? The general objective will be to determine the applicability of Habermas's Theory of Communicative Action to federative conflicts that may arise as a result of reform proposals that unify taxes on consumption and how to preserve municipal autonomy. The specific objectives are the interdisciplinarity of Law and Philosophy, the analysis of Municipalities as federative entities, the tax system on consumption, the relationship between municipal autonomy and the ISS and federative conflicts arising from the tax reform on consumption, as well as the analysis of the Constitutional Amendment Proposals 45/2019 and 110/2019. This dilemma will be read in the light of Habermas's theory, regarding the need for federal entities to find a consensus through communicative action and procedural democracy, under penalty of making the reform unfeasible. The Habermasian philosophy points to the possibility of legitimizing and reconstructing the legal system through discursive procedural means. Since the federative issue is the central point of the reform, it is crucial to determine that communicative action guides those involved in the search for consensus. Thus, there is no legal impediment to reviewing the model for sharing tax powers, even if this implies the suppression or addition of powers, subject to the limitations that the Federal Constitution itself imposes, such as the stony clause of federalism and the need for it to be via constitutional amendment. Furthermore, the simplification of the tax system through the unification of taxes levied on consumption, including the taxation of the services sector and the ISS, does not offend the ironclad clause of the Brazilian federation, as long as the political and financial autonomy of the Municipalities is preserved, through the construction of a political consensus among the federative entities built in the light of Habermasian communicative action. The methodology will be the hypothetical-deductive method. Procedurally, the research will be bibliographical and documental.

Keywords: Tributary. Philosophy. Federalism. Tax reform.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 REFERENCIAL TEÓRICO: A FILOSOFIA DE JÜRGEN HABERMAS	12
1.1 Ação social de Max Weber.....	15
1.2 Teoria Crítica e Escola de Frankfurt.....	18
1.3 Teoria do agir comunicativo.....	22
1.3.1 A questão da argumentação.....	26
1.3.2 Pretensões de Validade e da Ação Comunicativa para o Discurso	27
1.3.3 Expressão “Mundo da Vida”.....	31
1.3.4 Expressão “Sistema”.....	32
1.3.5 Colonização do Mundo da Vida.....	34
1.4 Democracia procedimental e o Direito	37
1.5 Ponderações de Lênio Streck quanto à aplicação no Brasil: substancialismo e procedimentalismo	40
2 FEDERAÇÃO E FEDERALISMO	43
2.1 Origem e características.....	45
2.2 Federalismo como doutrina social e visão de mundo	48
2.3 Sistema Tributário Federal	51
2.4 Federalismo fiscal	53
2.5 Centralização e descentralização	54
2.6 Federalismo no Brasil.....	61
2.6.1 Trajetória do Federalismo no Brasil, sob a ótica tributária	63
2.6.2 Período da República Velha de 1889 a 1930	63
2.6.3 Período Vargas de 1930 a 1946.....	65
2.6.4 Período Democrático de 1946 a 1964	67
2.6.5 Período da Ditadura Militar de 1964 a 1985.....	68
2.6.6 Período da Redemocratização e Constituição de 1988.....	73
2.7 Município como ente federativo	76
2.8 Autonomia municipal e competência tributária.....	79
2.9 Possibilidade de alteração de competência tributária.....	84
2.10 Competência compartilhada.....	86
3 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E O ISS	86
3.1 Sistema tributário sobre o consumo e tributação indireta	86

3.2 Composição da carga tributária brasileira indireta.....	90
3.3 Do imposto sobre serviços	93
3.4 Reforma tributária sobre o consumo.....	95
<i>3.4.1 Definição.....</i>	<i>95</i>
<i>3.4.2 Da amplitude da reforma</i>	<i>96</i>
<i>3.4.3 Reforma tributária como fato social.....</i>	<i>98</i>
<i>3.4.4 Federalismo como métrica de estruturação do ordenamento tributário.....</i>	<i>100</i>
<i>3.4.5 Dos Ideais de Equidade, Neutralidade, Transparência e Simplicidade</i>	<i>101</i>
<i>3.4.6 PEC's 45 e 110.....</i>	<i>105</i>
<i>3.4.7 Impacto sobre os Municípios e Eventual Ofensa da Autonomia e do Federalismo ..</i>	<i>109</i>
<i>3.4.8 Conselho Federativo no IBS.....</i>	<i>112</i>
4 CONCLUSÃO.....	115
4.1 Aplicabilidade da Teoria de Habermas aos Conflitos Federativos decorrentes da Reforma Tributária: Solução para Preservação da Autonomia Municipal	115
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	121

INTRODUÇÃO

As implicações para o federalismo fiscal brasileiro da potencial unificação dos tributos incidentes sobre o consumo serão lidas a partir da Teoria do Agir Comunicativo e da Democracia Procedimental, tais quais desenvolvidas pelo filósofo Jürgen Habermas. Para tanto, é crucial delinear as bases da construção do autor alemão e definir a medida da sua aplicabilidade na resolução de potenciais conflitos federativos decorrentes de uma reforma tributária no Brasil, especialmente sobre o consumo.

A pesquisa visa estudar o papel dos Municípios no processo político da reforma tributária sobre o consumo e o quanto isso impacta o federalismo. A pergunta problematizada é se a inclusão do Imposto sobre Serviços na lista de tributos a serem absorvidos por um tributo único sobre o consumo ofende o princípio constitucional da autonomia política e financeira municipal, em suposta violação ao pacto federativo brasileiro e à luz da Teoria do Agir Comunicativo e da Democracia Procedimental de Jürgen Habermas?

A hipótese a ser testada é que a simplificação do sistema tributário mediante a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo, incluindo-se a tributação do setor de serviços e o ISS, não ofende a cláusula pétrea da federação brasileira, desde que preservada a autonomia política e financeira dos Municípios, através da construção de um consenso político entre os entes federativos lidos à luz do agir comunicativo habermasiano.

O tema trabalhado demonstra aderência à linha de Constituição, Estado e Políticas Públicas, sendo também interdisciplinar por relacionar o conhecimento do Direito Constitucional e Tributário com a Filosofia e Sociologia.

Nos termos da Constituição Federal de 1988, os entes municipais possuem a competência para tributar o setor de serviços, porém, existem relevantes propostas que objetivam compartilhar essa base tributável com os demais entes, unificando, assim, a tributação no consumo. Para tanto, serão analisadas as Propostas de Emenda Constitucional n^os 45/2019 e 110/2019, que propõe a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo.

A opção por se analisar somente essas duas propostas se deve ao fato de serem as proposições que, caso aprovadas, reformularão o sistema tributário sobre o consumo de forma profunda e não meramente pontual.

E a inclusão do ISS nessa reestruturação certamente revela um potencial de conflito federativo com os Municípios, diante de incertezas quanto ao nível da arrecadação, o que poderia violar em alguma medida uma das principais características da federação, que é a autonomia política e financeira municipal.

Sendo assim, dilema federativo em face dos Municípios é um ponto central no desenrolar político da reforma tributária, com potencial de travar a necessária reestruturação do sistema do consumo. Portanto, a simplificação do sistema tributário, com a unificação dos tributos tal como proposto pelas PEC's 45 e 110, só prosperarão mediante um consenso em torno de se manter o equilíbrio federativo dos Municípios.

E pretende-se que esse conflito federativo seja lido à luz da teoria de Habermas quanto a necessidade dos entes federativos encontrarem um consenso através de um agir comunicativo. No referido pensamento habermasiano, os atores procuram harmonizar seus interesses e planos de ação, através de um processo de discussão, buscando um consenso. No caso, os entes federados precisam reordenar o princípio federativo, como condição imprescindível do sucesso da reforma tributária sobre o consumo.

No agir comunicativo há um espaço de diálogo, em que se pensa em conjunto sobre quais devem ser os melhores objetivos a serem buscados por um grupo (aqui, os entes federados). O entendimento mútuo, provindo do agir comunicativo, será um importante facilitador da coordenação de ações, e servirá de base para a defesa da democracia no cenário federativo, criando as condições de diálogo necessárias para que a reforma seja aprovada.

Não se pretende esgotar a análise da vastidão da teoria habermasiana, em todas as suas variáveis e aprofundamentos, justamente porque extrapolaria o escopo do trabalho. Não obstante, a partir de uma releitura do seu arcabouço teórico, é possível colher arranjos argumentativos e analíticos no campo do direito, principalmente no que tange a relação entre federalismo, processo político tributário e sociedade.

É possível que a aplicação da doutrina de Habermas aos conflitos federativos encontre limitações, todavia, como adverte o próprio, toda teoria da sociedade circunscrita por uma teoria da comunicação está sujeita a limitações, que têm de ser levadas na devida conta.¹ O desenvolvimento da pesquisa revelará esse alcance e essa aplicabilidade, nos termos da hipótese.

A despeito disso, é importante destacar os principais conceitos da ação comunicativa e discursiva de Jürgen Habermas, na medida das suas possíveis aplicações para as relações federativas no bojo de uma reforma tributária no Brasil. Isso porque a doutrina habermasiana, mesmo não sendo isenta de críticas, pode ser um importante instrumento na estruturação de um novo modelo federativo e tributário, tendo-se como hipótese que as contribuições do agir comunicativo e da democracia deliberativa podem representar um dos caminhos possíveis

¹ HABERMAS, Jürgen. **Teoria do Agir Comunicativo: Racionalidade da Ação e Racionalização Social**. Volume II. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2012.

para a reformulação e implementação de uma mudança estrutural na tributação sobre o consumo.

A pesquisa ora proposta busca extrair respaldo teórico em duas obras principais: *Teoria do Agir Comunicativo*² e *Facticidade e Validade*³, não com o objetivo de exaurir a análise de todas as problemáticas abordadas (porquanto escaparia dos limites da presente pesquisa), mas sim com o propósito de extrair a essência dessa filosofia na exata medida de sua utilidade para leitura dos conflitos federativos contemporâneos.

Especialmente em relação às políticas públicas, tal qual a tributária, em que se é necessário dialogar com as partes envolvidas para se definir um modelo de ação, a base filosófica do agir comunicativo, entendido como o entendimento mútuo que leva ao consenso, pode ser um útil guia filosófico.

Para se alcançar as respostas a provocação feita, o objetivo geral do trabalho será determinar a aplicabilidade da Teoria do Agir Comunicativo e do Discurso do filósofo e sociólogo Jürgen Habermas aos conflitos federativos que podem surgir em decorrência das propostas de reforma tributária que visam unificar os tributos incidentes sobre o consumo, com a consequente e virtual extinção do ISS, como solução para preservação da autonomia municipal. Como objetivos específicos podem ser citados: (i) expor a interdisciplinaridade do Direito com a Filosofia, detalhando a Teoria da Ação Comunicativa e da Democracia Procedimental de Habermas; (ii) traçar um esboço do federalismo brasileiro e da sua peculiaridade que é a inclusão dos Municípios como entes federados; (iii) analisar como está estruturado o sistema de tributação sobre o consumo no Brasil e sua relação com o federalismo fiscal; (iv) determinar a relação entre a autonomia municipal e a competência para instituir e cobrar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN; (v) analisar as propostas em trâmite no Congresso Nacional para reforma do sistema tributário sobre o consumo e identificar os potenciais de conflitos federativos com os Municípios.

A metodologia a ser utilizada na proposta de pesquisa será por meio do método hipotético-dedutivo, na medida em que serão enumerados os fatos e argumentos para então se chegar a uma conclusão. No método hipotético-dedutivo, a pesquisa partirá de uma primeira proposição, a saber, a premissa maior, a saber: a potencialidade de conflito federativo com a virtual perda da autonomia municipal, estabelecendo-se relações com uma segunda proposição, chamada de premissa menor, a saber: a extinção do ISS, para que em seu lugar

² HABERMAS, 2012.

³ HABERMAS, Jürgen. **Facticidade e Validade**: Contribuições para uma Teoria Discursiva do Direito e da Democracia. São Paulo: Editora UNESP, 2020.

surja um tributo único sobre o consumo de bens e serviços, pode diminuir a autonomia municipal. Desta forma, a partir do raciocínio construído, chega-se à verdade daquilo que foi proposto, que consiste na conclusão, situada entre o Direito e a Filosofia, pela qual, através da Teoria do Agir Comunicativo e do Democracia Procedimental de Habermas, é possível chegar em um consenso entre os entes federativos, mantendo-se a harmonia do pacto.

Procedimentalmente, quanto aos meios, a pesquisa será a bibliográfica e documental. No estudo será utilizada a pesquisa bibliográfica através da leitura de livros e artigos a respeito do assunto e a pesquisa documental na coleta de dados e legislações.

1 REFERENCIAL TEÓRICO: A FILOSOFIA DE JÜRGEN HABERMAS

Tavares⁴ situa Habermas como filósofo político da pós-modernidade⁵ e defensor de uma democracia deliberativa e procedimentalista, centrado em uma teoria da comunicação, tendo a pretensão de deslocar o chamado potencial emancipatório da humanidade da razão (instrumental) para o discurso (comunicação). Destaca, ainda, o foco da teoria de Habermas na legitimação e reconstrução do sistema jurídico pela via procedimental discursiva, sendo o princípio do discurso o que instrumentaliza a ação comunicativa.

Contudo, nas palavras do próprio autor alemão, teoria alguma pode explicar todos os fatos⁶. Não obstante, da filosofia se extraem parâmetros teóricos voltados a reflexão da realidade material. É por isso que o estudo das relações federativas brasileiras e do sistema tributário nacional demanda a irrigação de teorias filosóficas e de outras áreas do saber.

A filosofia não pode ser relegada a um plano meramente teórico e abstrato, pois as ciências humanas em geral extraem dela a estrutura conceitual para se desenvolverem. Nas palavras de Sartre⁷, toda filosofia é prática, inclusive aquela que, à primeira vista, parece mais contemplativa, pois o método filosófico é uma arma social e política. O citado autor francês refuta, desse modo, uma suposta inutilidade ou inaplicabilidade da filosofia no cotidiano e nas relações sociais e políticas.

Nessa esteira, o estudo dos tributos sob o viés filosófico e de outras ciências sociais não é só pertinente, como absolutamente necessário. Conforme Zilveti⁸, a filosofia passou a influir com mais intensidade a formação do sistema tributário a partir do século XVIII, tendo elevado o nível teórico e científico dos diplomas fiscais no Ocidente – especialmente na França, Inglaterra, Alemanha e EUA, uma vez que os valores passaram a integrar o sistema, conferindo-lhe lógica humanista. Esclarece, ainda, o referido autor⁹:

Haverá um tempo em que princípios formem o núcleo do Sistema Tributário. O século XVIII foi grandioso no sentido da afirmação de direitos individuais no âmbito de uma ordem constitucional e de um Estado estabelecido nesse contexto, pelo menos em alguns países do ocidente. O Sistema Tributário não se configura apenas pela presença de elementos estabelecidos pela lógica positivista clássica. A

⁴ TAVARES, João Paulo Lordelo Guimarães. **Noções Gerais de Direito e Formação Humanística**. 6ª edição, São Paulo: Editora Juspodivm, 2022, p. 348-350.

⁵ ANDERSON, Perry. **As Origens da Pós-Modernidade**. Rio de Janeiro: Editora Jorge Zahar, 1999. A pós-modernidade indica o estágio da história do mundo após a queda do Muro de Berlim (1989), o colapso da União Soviética e a crise nas sociedades ocidentais no final do século XX.

⁶ HUNTINGTON, Samuel. **O Soldado e o Estado: Teoria e Política das Relações entre Civis e Militares**. Rio de Janeiro: Editora Biblioteca do Exército, 1996, p. 15.

⁷ SARTRE, Jean-Paul. **Crítica da Razão Dialética**. Rio de Janeiro: Editora DP&A, 2002, p. 20.

⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 222.

⁹ *Ibidem*.

demanda por princípios cresce na proporção da evolução humanística. O Sistema Tributário não fica alheio a tal movimento.

E esse processo histórico, que constrói o sistema tributário a partir de princípios filosóficos e humanistas ainda está em andamento e em constante evolução. Daí a relevância de conjugar um problema de ordem prática, como a reforma tributária sobre o consumo, com substratos filosóficos que lhe seja útil.

O próprio Habermas, ao apresentar seus questionamentos sobre os tipos de discursos e de negociações ocorridas com base na lógica de argumentação e do entendimento, sugere a aplicação da sua teoria procedimental também para as deliberações acerca de impostos. Isso por entender que é necessário que a decisão política tributária corresponda a uma formação política racional da vontade¹⁰. De qualquer modo, a formulação teórica da ação comunicativa e da democracia procedimental é citada por Habermas como exemplo dessa pluralidade metodológica que relaciona diversas ciências humanas. O autor sugere uma análise da filosofia que seja metodologicamente pluralista, combinando perspectivas da teoria e história do direito, da política, da sociologia, da teoria moral e da teoria social.

Tem-se, então, que direito e política, arenas nas quais leis e decisões tributárias são construídas, são determinados primeiramente pela filosofia e pela sociologia. E em Habermas tem-se um perfeito exemplo dessa *transdisciplinaridade* entre filosofia e direito, mas não só: há interface na sociologia e na política. Sua densa doutrina está fundada nessas áreas das ciências sociais e da comunicação. Portanto, é mostra pertinente invocá-lo como referencial para a temática proposta.

Entrementes, a doutrina habermasiana se relaciona igualmente com a sociologia, e no que toca o presente trabalho, a sociologia do imposto, a qual também questiona o déficit da democracia, segundo Leroy.¹¹ De acordo com esse sociólogo francês, a construção histórica da democracia também está ligada ao problema do consentimento ao imposto, o que revela o papel da ação social (na expressão de Weber), no campo tributário. Nesse ponto, Leroy oferece um valioso ponto de intersecção com Habermas, ao enfatizar o alcance sociológico do imposto no seio democrático, afirmando que:

(...) a democracia moderna consagra o sistema mais justo da delegação da soberania fiscal aos representantes do povo. Entretanto, no contexto das finanças modernas do Estado, a forma jurídica do consentimento fiscal parlamentar não preenche mais, por si só, a legítima função social da democracia. As questões políticas da tributação são, em realidade, fagocitadas pelas análises técnicas dos especialistas e dos gestores. Desde então, os cidadãos-contribuintes aparecem apenas como eleitores,

¹⁰ HABERMAS, 2020, p. 233.

¹¹ LEROY, Marc. **A Sociologia do Imposto**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2021, p. 131.

para satisfazer grupos de pressão a serem manipulados, ou como pobres soberanos das sondagens de opinião.

Conclui-se do excerto que Leroy critica um sistema tributário amparado formalmente na lei, mas distanciado das necessidades sociais. Ao mesmo tempo, denuncia que as discussões envolvendo tributos são dominadas por técnicos e burocratas sem qualquer tipo de responsabilidade social ou política com o cidadão afetado. A democracia, então, para Leroy, encontra-se em déficit, pois a participação popular se limita à eleição, enquanto o modelo tributário segue uma orientação tão-somente técnica e apolítica.

A leitura sociológica de Leroy ajuda a materializar a discussão de Habermas entre o agir instrumental (não democrático) e o agir comunicativo (inerente a democracia), conforme se denota:

Os princípios de um sistema tributário justo não são debatidos na sua lógica de conjunto, mas de maneira fragmentária e instrumental. A legitimidade das políticas fiscais é pouco questionada globalmente, salvo por meio das reduções eleitoralistas dos impostos. As modificações pontuais da tributação, os presentes socioeconômicos setoriais e a comunicação fiscal não sustentam a democracia fiscal, cujo fracasso é patente.¹²

Leroy critica expressamente o sistema tributário que é concebido de maneira instrumental. E conforme se extrai de Habermas, a razão instrumental é voltada para a eficiência técnica em absoluta desconsideração a valores democráticos e humanos. Então, da leitura habermasiana extrai-se que, em um Estado de direito, a norma é influenciada pela ação comunicativa dos agentes envolvidos no processo e o contrário também é verdadeiro, pois o poder comunicativo também deverá observar o procedimento previsto no direito, assim, a normatização do direito e a própria existência do Estado democrático de direito são determinados pelo agir comunicativo.¹³

Do mesmo modo, não se ignoram as críticas e ponderações feitas a certos aspectos das teses de Habermas, especialmente por parte de Streck¹⁴, as quais serão pontuadas oportunamente. Porém, o modelo filosófico habermasiano não pretende ser infalível, tampouco ser fixo ou datado – se assim fosse, suas lições estariam restritas ao contexto histórico do seu tempo e sua aplicabilidade hodierna seria anacrônica. Ao contrário, suas contribuições filosóficas, sociológicas, políticas e jurídicas permanecem atuais e pertinentes quando vistas sob a perspectiva de um modelo, de um arquétipo dinamicamente aberto,

¹² LEROY, 2021, p. 132.

¹³ REESE-SCHAFFER, Walter. **Compreender Habermas**. Petrópolis: Editora Vozes, 2012, p. 92.

¹⁴ STRECK, Lênio Luís. **Verdade e Consenso: Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas**. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 93-110.

adaptável a cada circunstância social e em cada tempo – já que cada contexto histórico terá suas próprias idiossincrasias e complexidades. Não à toa, o próprio autor alemão denomina uma de suas principais obras como *contribuições* para uma teoria discursiva do direito e da democracia.

E para situar o referencial teórico habermasiano no tempo e no espaço, importa delinear brevemente o contexto em que suas teorias citadas emergiram, ainda que em largos traços. Vale dizer: para se compreender um autor, é preciso primeiramente saber quais foram suas influências.

Nesse sentido, Habermas está ligado à Escola de Frankfurt e à sua respectiva Teoria Crítica, cujos expoentes foram Theodor Adorno, Walter Benjamin, Max Horkheimer e outros¹⁵, porém, suas influências foram muito além. Na sua obra estão referenciados notórios sociólogos como Max Weber, Emile Durkheim e Talcott Parsons, psicanalistas e psicólogos como Sigmund Freud e Georg Mead e, ainda, filósofos como Kant, além de muitos outros.

Mas para o que interessa ao escopo do trabalho, merecem destaque as lições de Max Weber e da Escola de Frankfurt (Teoria Crítica), duas das principais inspirações de Habermas e cujas lições podem servir a contextualização da presente pesquisa.

1.1 Ação social de Max Weber

Uma das principais inspirações para Habermas é confessadamente Max Weber e sua teoria da ação social.¹⁶ Ação social, para Weber¹⁷, significa uma ação ou omissão que, quanto ao sentido visado pelos agentes, se refere ao comportamento de outros, orientando-se por este em seu curso. É toda ação realizada por um ou mais sujeitos, com um sentido definido, no meio social.

Tavares¹⁸ lembra que a ação social, para o próprio Weber, é o objeto da sociologia. Por sua vez, o Direito como fato social se torna objeto de estudo da sociologia jurídica, nos termos do modelo weberiano comentado.

A definição de Weber sugere um caráter comunicativo à ação, pois se o indivíduo está no meio social, importa que outras pessoas envolvidas ou que possam ser afetadas por aquela ação compreendam o sentido do que está sendo feito. Necessário, então, que as pessoas

¹⁵ NOBRE, Marcos. **A Teoria Crítica**. Rio de Janeiro: Editora Zahar, 2004.

¹⁶ HABERMAS, 2012, p. 263.

¹⁷ WEBER, Max. **Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. 4ª edição. Brasília: Editora UNB, 2000, p. 3.

¹⁸ TAVARES, 2022, p. 49-51.

compartilhem de uma mesma linguagem para que consigam se entender. Essa definição inspirou bastante os estudos de Habermas.

A partir daí, Weber¹⁹ conceitua quatro tipos de ação: 1) *ação racional teleológica* ou instrumental (voltada a fins): define-se um objetivo e a partir daí pensa-se na maneira mais eficiente de atingir esse fim. Toda a técnica é voltada para atingir fins próprios; 2) *ação racional voltada a valores*, segundo a qual a finalidade pretendida estará submetida a algum tipo de princípio ou valor moral, independentemente do resultado; 3) ação afetiva ou emocional, dirigida por afetos ou estados emocionais como vingança, amor etc. e; 4) ação tradicional, aquela pautada por costumes.

Como se vê, na classificação weberiana, ação teleológica e ação valorativa são consideradas como racionais, ao passo que a ação afetiva e a ação tradicional seriam irracionais. Interessa aqui as duas primeiras.

Weber atribui a essas ações uma condição de legitimidade, com vistas a explicar a questão da dominação, que é a crença na justificativa dos diferentes graus de poder²⁰, o que explicaria a aceitação que se tem em face de várias desigualdades sociais.

A partir daí, Habermas²¹ explora as considerações de Weber sobre racionalização, podendo ser sintetizado da seguinte forma: a secularização proposta pelo iluminismo resultou num processo de racionalização. O ideário iluminista é de que o homem, tomando consciência de si e do seu poder sobre o mundo, começou a entender as leis da natureza, desenvolvendo-se então a ciência e a técnica a partir de metodologias naturais. Isto é: havia um desejo de conhecer e dominar a natureza. Depois, com a afirmação do capitalismo enquanto modelo econômico preponderante, essa ideia é subvertida para fins de usar o conhecimento para dominar o homem também. Habermas aponta em Weber a tentativa de mostrar que o processo de emancipação através da racionalização teleológica gerou dominação e repressão social – mais tarde inspirando a Teoria Crítica. Habermas situa o contexto histórico em que Weber firmou seu pensamento (séculos XIX e início do XX), com a predominância da física de Isaac Newton e das teorias evolucionais de Charles Darwin, de modo que o modelo de racionalidade daquela época foi impregnado pelas ciências naturais matemáticas.

Ainda de acordo com Habermas²², Weber concluí que foi um erro achar que a razão direcionada a fins, sem uma normatividade agregada, poderia levar a humanidade ao progresso, mas acabou levando à dominação. A explicação para isso é que o método

¹⁹ WEBER, 2000, p. 15.

²⁰ *Ibidem*, p. 33.

²¹ HABERMAS, 2012, p. 265.

²² *Ibidem*, p. 281 e 293.

científico-matemático pelo qual as leis naturais são estudadas, não servem para o estudo das relações sociais. A lógica metodológica de estudo da natureza para dominá-la, aplicada na sociedade, teria como efeito também essa dominação. E a razão instrumental estaria orientada para essa finalidade de dominação. Para Habermas, esse contexto histórico fez com que Weber enfrentasse a temática da racionalização justamente para criticar essas teorias naturais e evolutivas que permearam o século XIX e moldaram a sociedade moderna. Trabalhar a racionalização sob a perspectiva sociológica, e não mediante a lógica da biologia ou das ciências exatas, foi o mote principal de Weber, afastando-se o empirismo puro e seco e tornando a sociologia uma análise repleta de sentido.

Habermas²³ destaca que, para Weber, tem duas esferas que vão se adaptar muito bem à essa lógica da razão instrumental, que são a economia e a política, podendo-se ler: o mercado e o Estado. A ciência natural e a matemática se transformarão no meio por excelência da razão instrumental, pois lançando as premissas para se alcançarem os fins da maneira mais eficiente possível, levando a sociedade capitalista para um tecnicismo. Esse tecnicismo passa a ser aplicado na economia, como forma de se obter mais recursos, mais lucro e na política como forma de afirmação de poder. Habermas lembra que Weber percebeu que esse fenômeno levaria o mundo a uma burocratização exacerbada: ou seja, o tecnicismo vai conformar a burocracia de sobremaneira (burocracia entendida como um protocolo de facilitação e aceleração de processos econômicos ou políticos). Na política isso é um grande problema, pois ela consiste em um processo de decisão e essa decisão não pode ocorrer sem normatividade, isto é, sem uma visão de mundo ou de valores adequada.

A racionalidade instrumental determinando os fins acabou por personificar o mercado e o Estado como deuses diante dos homens ou como forças da natureza, como se fossem regidos por regras próprias ou naturais²⁴. Não tendo os homens como prevalecer diante desses deuses, só restaria se submeter a eles (dominação).

Quando determinados discursos propõem sacrificar (para usar uma expressão ligada à figura dos deuses Mercado e Estado) direitos dos trabalhadores ou dos cidadãos, como mote para salvar a economia ou a política, tem-se aí um exemplo dessa lógica instrumental e tecnicista. As pessoas submetidas a essa lógica acabam tomando a dominação nas esferas econômica e política como algo natural.

²³ HABERMAS, 2012, p. 267 e 280.

²⁴ COX, Harvey. **The Market as God**. Edição do Kindle. Harvard University Press, 2016.

Habermas²⁵ conclui também que a racionalização (prática e instrumental) é fruto do caráter paradigmático da ciência e da técnica. Porém, Weber defende que, para servirem propriamente como fundamento do progresso e evolução, é necessário que ciência e técnica sejam valoradas, seja do ponto de vista iluminista, seja do ponto de vista positivista. Não obstante, Habermas afirma que a visão de mundo de Weber é uma visão pessimista, dado esse domínio da civilização pela ciência (exata).

Todas essas ponderações sobre Weber são importantes, a fim de situar a filosofia habermasiana a partir de uma das suas influências. Além de Weber, merecem ser contextualizadas também a Teoria Crítica da Escola de Frankfurt.

1.2 Teoria Crítica e Escola de Frankfurt

Fixada a importância de Weber na obra habermasiana, passa-se a destrinchar melhor acerca do próprio Habermas e o contexto da Escola de Frankfurt.

Conforme Reese-Schafer²⁶, Habermas nasceu em 1929 em Dusseldorf, Alemanha, tendo se tornado na fase adulta um dos expoentes da segunda geração da chamada Escola de Frankfurt, expressão que designa o coletivo de pesquisadores, cientistas sociais e filósofos que tinham em comum a defesa de uma Teoria Crítica da sociedade, em contrapartida ao que chamaram de Teoria Tradicional.

Na esteira do que explica Nobre²⁷, em 1923 foi criado na Alemanha o Instituto de Pesquisa Social, que por estar associado à Universidade de Frankfurt, ficou conhecido como Escola de Frankfurt. A citação a Escola de Frankfurt é, pois, uma referência a Teoria Crítica, ainda que seus membros divergissem em muitos pontos. Portanto, não há como se entender Habermas sem apontar as principais características da Teoria Crítica, em especial na sua primeira formação de intelectuais.

Um dos seus fundadores foi Max Horkheimer e dentre os principais nomes da primeira geração da Escola de Frankfurt, destacam-se Theodor Adorno, Herbert Marcuse e Walter Benjamin, dentre outros nomes²⁸.

Na sua obra²⁹, Horkheimer e Adorno apresentam qual seria a melhor forma de análise social e qual seria a melhor metodologia para entender de forma mais precisa a sociedade e

²⁵ HABERMAS, 2012, p. 285.

²⁶ REESE-SCHAFFER, 2012, p. 16-18.

²⁷ NOBRE, 2004, p. 12-13.

²⁸ *Ibidem*, p. 12-21.

com isso tentar entender as catástrofes e barbáries que marcaram a primeira metade do século XX. E como se verá, aquele diagnóstico pessimista de Weber é aprofundado neles.

A Teoria Crítica, portanto, significa a crítica (como o próprio nome diz) a sociedade e as maneiras de mudá-la como um todo, a fim de evitar a sua dominação pelos detentores do poder político e econômico, em contrapartida a Teoria Tradicional que se propunha a apenas entender e descrever a sociedade.

Entrementes, não há como compreender a Teoria Crítica sem referenciar o contexto geopolítico pelo qual aqueles autores passaram: duas grandes guerras mundiais (1914 a 1919 e 1939 a 1945), a grande crise do capitalismo de 1929, ascensão de regimes totalitários, tais como o nazismo e o fascismo e a comoção que esses regimes geravam sobre as massas, bem como o capitalismo que se apresentou após a 2ª Grande Guerra, com a produção em massa e a indústria do consumo.

Todas essas experiências históricas fizeram com que a visão de mundo da primeira geração da Teoria Crítica fosse vista, justificadamente, como pessimista. Isso porque, parafraseando Nietzsche³⁰, eles olharam para o abismo e o abismo olhou para eles de volta.

Um dos pontos centrais da tentativa de compreensão da primeira geração da Teoria Crítica era a análise do tipo de racionalidade que levou a humanidade a quase se autodestruir e a criar meios de dominação social. O questionamento que se fazia era como a humanidade saiu do projeto libertador do iluminismo³¹, que remetia a uma sociedade fundada na razão, na ciência e que prometia prosperidade material, progresso, paz e felicidade, para, em pouco mais de cem anos, chegar a duas grandes guerras mundiais que praticamente devastaram a Europa, incluída aí a barbárie do holocausto, bem como a ascensão de regimes totalitários. A pergunta fundamental dos frankfurtianos girava em torno do que teria dado “errado” no caminho entre o ideal iluminista e aquele estado de barbárie e instabilidade política que marcaram o século XX.

²⁹ ADORNO, Theodor; HORKHEIMER, Max. **Dialética do Esclarecimento**. Rio de Janeiro: Editora Zahar, 1985.

³⁰ NIETZSCHE, Friedrich. **Além do Bem e do Mal ou Prelúdio de uma Filosofia do Futuro**. Curitiba: Editora Hemus, 2001, p. 89. “Quem deve enfrentar monstros deve permanecer atento para não se tornar também um monstro. Se olhares demasiado tempo dentro de um abismo, o abismo acabará por olhar dentro de ti.”

³¹ Essa concepção progressista do Iluminismo é confirmada por Bercovici, o qual afirma que “o Iluminismo não entende a revolução como guerra civil, mas como obra da moral, da razão e das luzes, que trará o progresso da humanidade”. Isso porque “a partir do século XVIII o termo revolução passa a ser utilizado com o significado de ruptura com o passado e como intenção consciente de mudar o mundo. A crença no progresso, que vai dissimular a crise, é a marca da revolução”. BERCOVICI, Gilberto. **Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo**. 3ª edição. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2020, p. 94.

Ainda de acordo com Nobre³², para responder a esses questionamentos, os frankfurtianos recorreram diversos referenciais teóricos, tais como Kant, Hegel, Marx, Freud, Weber, dentre outros. Começa-se a perceber, então, que um dos fatores era a aplicação, naquele contexto geopolítico, da razão científica proposta inicialmente pelo iluminismo, também chamado de método científico.

A primeira reflexão que os frankfurtianos propõem é a crítica (daí o termo Teoria Crítica) ao que denominaram de Teoria Tradicional, a qual, segundo eles, seria muito representada pelo racionalismo cartesiano. O racionalismo cartesiano³³ é aquela forma de pensar linearmente, progressivamente, em que se parte de ideias simples para se chegar em ideias complexas, tendo como pano de fundo e método a matemática e as ciências naturais. E segundo a Escola de Frankfurt essas concepções provocadas por uma Teoria Tradicional, ao invés de ajudar a entender a sociedade, provocam uma ofuscação da realidade social.

Todas as formas de pensamento que compõem a Teoria Tradicional têm em comum a utilização do método das ciências naturais nas ciências sociais³⁴. E segundo a Teoria Crítica (Escola de Frankfurt) essa metodologia seria um problema, por transportar características dos fatos naturais para os fatos sociais. Cita-se como exemplo da impertinência dessa transposição a lei da gravidade como um fato natural. É um fato natural inalterável, pronto e acabado, necessário e universal. Sempre existiu e sempre existirá, independentemente das condições históricas, políticas, econômicas e sociais de qualquer sociedade. E sob essa lógica de analisar a natureza, a Teoria Tradicional acabava olhando para a sociedade. Porém, como utilizar um método científico próprio para o estudo da gravidade para se analisar a fome ou a violência, por exemplo, enquanto fatos sociais. Sempre existiram na história das sociedades humanas.

O problema que surge é que, de acordo com a Teoria Tradicional, a sociedade possui uma determinada ordem e determinadas leis que vão levar a sociedade para o progresso. Só que essa forma de entender a sociedade, como construindo uma ordem intrínseca que é pronta e acabada e estabelecida, faz com que não se perceba as contradições que essa mesma

³² NOBRE, 2004, p. 13-21.

³³ De acordo com a Enciclopédia Larousse Cultural, 1998, volume 8, p. 1837-1838, o cartesianismo é um método criado por René Descartes e aplicável a todas as ciências do universo. A física cartesiana depende estreitamente da sua metafísica: a racionalidade do mundo físico e biológico expressa-se exclusivamente em termos de causa e efeito.

³⁴ BOBBIO, Norberto *et al.* **Dicionário de Política**. 13ª edição. Brasília: Editora UNB, 2007, p. 606: “II. RACIONALISMO E NATURALISMO. — O Iluminismo é um movimento de originalidade teórica fraca; é principalmente eclético. A ciência, interpretada em sentido prático e utilitarista, é o núcleo ao redor do qual gravita o pensamento. É a ciência que dá ao século XVIII a segurança e a confiança na razão. O sucesso das ciências experimentais alimentou a idéia de que o mesmo método leva a um progresso concreto em todas as áreas da cultura e da vida. Por isso também o pensamento político tem fé na possibilidade da felicidade e do processo sob a guia da razão.”

sociedade tem. As injustiças que existem na sociedade fazem com que se percebam como naturais coisas que não são naturais, tais como a fome, a violência e as injustiças sociais como um todo. É aí que a Teoria Crítica surge para mostrar (criticar) que a sociedade industrial capitalista é uma sociedade injusta, uma sociedade que é baseada na dominação econômica, ideológica e cultural.

A Teoria Crítica analisa os fatos sociais, não de forma fragmentada ou isolada, desconectada com as outras partes da sociedade, mas analisa o fato social como um processo histórico, interpretando-o no seu contexto geral.

Isso porque o estudo da sociedade em geral revela suas contradições e injustiças. A partir desse diagnóstico do injusto social é que se pode modificar essa sociedade, a qual está fundada na dominação.

Segundo a Escola de Frankfurt, quando os iluministas idealizam uma sociedade emancipada pela razão, essa razão era a razão científica, como visto. Eis aí o método das ciências naturais aplicado nas ciências humanas. Só que essa razão científica, para a Teoria Crítica, é uma razão cega, fria e neutra, que não trata do que é mais caro para os seres humanos: a justiça, o certo e o errado, o bem e o mal. A razão científica é apenas um instrumento para se chegar do ponto A para o ponto B. A razão científica é também denominada de *razão instrumental*, porque ela é usada como instrumento para se conseguir alguma coisa. É uma razão que, sob a ótica cartesiana, vai permitir dominar a natureza. Essa visão de dominação da natureza quando é transportada para as ciências sociais e humanas, leva a uma sociedade de dominação, uma sociedade que não liberta, que não emancipa o homem, como queriam os iluministas, mas que escraviza e oprime todos eles.

E por se ter uma sociedade fundada numa *racionalidade instrumental*, que não trata de valores como o bem e o mal, chegou-se a barbaridades humanitárias como o holocausto e os genocídios colonialistas. A propósito do exemplo do holocausto, os nazistas, quando exterminavam os judeus, não se preocupavam se aquilo era bom ou ruim, pois estavam mais preocupados com a eficiência: como matar o maior número de pessoas com o menor gasto possível. Esse tipo de agir instrumentalmente não dava espaço para os valores humanos. Só existia uma racionalidade instrumental, a que estava preocupada com a eficiência na base dessa sociedade e isso permitiu (ou ao menos não conseguiu impedir) o surgimento dessas grandes guerras, genocídios, ditaduras e holocausto, por exemplo.

Seguindo a tradição da teoria crítica da sociedade e da primeira geração da Escola de Frankfurt, Habermas desponta como um dos expoentes da segunda geração, justamente para propor o que seria a principal diferença entre as gerações: a partir de um diagnóstico

pessimista, uma solução otimista. Habermas propunha superar o diagnóstico pessimista da modernidade, superando a crise da razão instrumental mediante a razão comunicativa, adiante mais bem definida como teoria do agir comunicativo.

Habermas vai além do que a primeira geração de Frankfurt propunha, ao tentar garantir, através da teoria do agir comunicativo, que a emancipação e a libertação do ser humano pudessem ocorrer ainda dentro da modernidade.

Habermas seguiu a tradição da Escola de Frankfurt, o que não significa ter compactuado em todos os aspectos com ela – até porque havia bastante divergência interna entre seus membros. O passo além que o projeto habermasiano deu foi o de trazer a ação comunicativa como essencial para a democracia. Isso porque entendia que o primeiro período da Teoria Crítica não havia dado a devida atenção à política democrática. Assim, para Habermas, somente *procedimentos democráticos* trariam consigo um potencial de emancipação, de modo que nenhuma outra forma de emancipação social poder ser justificada normativamente se desprezasse a democracia.³⁵

Essa é, em largos traços e sob a ótica que interessa para o presente trabalho, o contexto histórico em que se situa a Escola de Frankfurt, a chamada Teoria Crítica, a qual, em sua primeira geração, procurou traçar um diagnóstico da sociedade quanto a razão instrumental que lhe orientava, o que serviu de influência para Habermas produzir suas obras.

1.3 Teoria do agir comunicativo

A teoria do agir comunicativo concebida por Habermas possui uma grande utilidade para o fortalecimento da democracia, chegando o autor a afirmar categoricamente que não é possível haver e nem preservar o Estado de direito sem democracia radical³⁶. Esse trecho revela o comprometimento do autor com uma ideia de democracia radical construída a partir de estruturas comunicativas no Estado de direito. A democracia construída a partir de um paradigma comunicativo determina a maneira pela qual os entes políticos e federativos interagem entre si.

Reese-Schafer³⁷ observa que a ideia central da teoria do agir comunicativo é justamente criticar os problemas e patologias ocorridos na modernidade, haja vista a racionalidade instrumental que dominava a economia e a burocracia estatal, levando a uma

³⁵ REESE-SCHAFFER, 2012, p. 17.

³⁶ HABERMAS, 2020, p. 29.

³⁷ REESE-SCHAFFER, *op. cit.*, p. 44.

perda de liberdade e de sentido no mundo da vida. Aplicando-se ao caso concreto, uma dessas patologias é o anacronismo do sistema tributário atual, o qual constitui atualmente um decisivo vetor de desigualdade social.

Ao conceituar o agir comunicativo, Habermas primeiro diferencia-o de outros tipos de agir, tais como o agir teleológico, agir normativo e agir dramático, os quais Reese-Schafer³⁸ assim resume:

Agir teleológico (orientado numa finalidade) visa à realização de um objetivo. Como agir estratégico, ele forma a base das abordagens da teoria dos jogos e da teoria da decisão na economia, na sociologia e na psicologia social.

Agir normativo refere-se a grupos que orientam sua ação em valores comuns. A obediência à norma é esperada de todos os membros. Esse modelo serve de fundamento para a teoria atual dos papéis (Durkheim e Parson).

Agir dramático reporta-se à autorrepresentação expressiva diante de um público (Goffman).

Agir comunicativo, finalmente, refere-se ao entendimento discursivo entre sujeitos capazes de falar e de agir. (...).

Especificamente, Habermas contrasta o agir teleológico em face do agir comunicativo, contrapondo assim a razão instrumental com a razão comunicativa, apontando que aquele tipo de agir marcou fortemente a autocompreensão da modernidade – na esteira do que a Teoria Crítica propunha.³⁹ Vale dizer: quando se parte do uso não comunicativo do saber proposicional em ações orientadas por um fim (agir teleológico), está-se a tomar uma decisão fundada no conceito de racionalidade instrumental (agir teleológico). Ao revés, quando se age a partir de uma ideia de racionalidade comunicativa (agir comunicativo), há aí uma força espontaneamente de união e geradora de consenso argumentativo, permitindo que diversos participantes superem suas concepções inicialmente opostas para então, graças a uma motivação racionalmente construída, chegar-se a uma concordância.

Feita a distinção entre os diversos tipos de ação, o conceito de agir comunicativo propriamente dito é essa interação de pelo menos dois sujeitos capazes de falar e agir e que estabelecem uma relação, de modo que esses sujeitos buscam um entendimento sobre a situação da ação para, de maneira concordante, coordenar seus planos de ação e, com isso, suas ações. O conceito central refere-se a negociações de situações passíveis de consenso.

Desse modo, o agir comunicativo na concepção habermasiana é esse modelo de ação voltado ao entendimento intersubjetivo através de um procedimento discursivo que alcança dialogicamente todos os afetados pela norma em pauta⁴⁰. Trazendo essa conceituação ao escopo do presente trabalho, tem-se que o debate em torno de uma reforma tributária sobre o

³⁸ REESE-SCHAFFER, 2012, p. 46.

³⁹ HABERMAS, 2012, p. 35.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 147-148.

consumo e a resolução das celeumas federativas daí decorrentes devem ser orientadas por uma lógica comunicativa, como deve ser em uma democracia.

1.3.1 Razão Instrumental e Razão Comunicativa: Paralelos com Paulo Freire

Negociações em ambientes democráticos, tal qual a reforma tributária exige, pressupõem comunicação (Jürgen Habermas) e diálogo (Paulo Freire). Nesse aspecto, vislumbra-se muita proximidade entre as lições do filósofo alemão e Freire⁴¹. É de se colocar, pois, as confluências entre os dois autores no que tange a racionalidade voltada ao agir dialógico e comunicativo, contribuindo para uma sociedade que se pretenda democrática.

A problemática da racionalidade na sociedade é um tema que Habermas se dispôs a enfrentar através da sua teoria do agir comunicativo⁴², tornando-se uma emblemática zona de intersecção entre filosofia e sociologia. Conceitualmente, a expressão “racional” supõe uma relação estreita entre racionalidade e saber. E a estrutura desse saber é proposicional, isto é, as opiniões são exteriorizadas sob a forma de enunciados. A partir dessa conceituação singela sobre racionalidade, Habermas desenvolve toda a sua teoria comunicativa.

Especificamente quando algum enunciado é exposto, surge uma relação entre saber e racionalidade, principalmente quanto a confiabilidade desse saber. Essa confiabilidade pode ser mensurada através de um cotejo entre o teor do significado, as condições de validade e as razões que poderiam ser acrescentadas.⁴³ Em outras palavras, a racionalidade depende da possibilidade de crítica e de fundamentação.

Habermas constrói um conceito de racionalidade comunicativa, isto é, com fundamento nos processos de comunicação, em contraponto a chamada razão instrumental ou estratégica, a saber, aquela voltada para um determinado fim, como o da dominação, conforme diagnóstico pessimista da primeira geração da Escola de Frankfurt.

Habermas⁴⁴ afirma que a concepção de racionalidade instrumental marcou fortemente a modernidade, na esteira do que a Teoria Crítica já apontava. Em contraposição a isso, era necessário propor o emprego comunicativo do saber em ações fala, de modo que esse conceito de racionalidade comunicativa se tornasse adequado para gerar consenso mediante critérios argumentativos, em que diversos participantes superam suas concepções inicialmente subjetivas graças à concordância de convicções racionalmente motivadas.

⁴¹ FREIRE, Paulo. **Pedagogia do Oprimido**. 82ª edição. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra, 2022.

⁴² HABERMAS, 2012, p. 30-31.

⁴³ *Ibidem*, p. 33.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 35.

No Brasil, de igual modo, desde a década de 1960, Freire⁴⁵ propunha algo semelhante ao aduzir que era fundamental a ação não ser mero ativismo, devendo estar associada a um empenho para a reflexão e para a comunicação, a fim de ser práxis. Para tanto, um diálogo crítico e libertador supõe a ação, relacionando assim o diálogo, a reflexão e a comunicação como pressupostos para a ação política. Para Freire, a transformação do mundo decorre de uma práxis que envolve ação e reflexão (diálogo).

Vê-se que a temática da libertação pelo diálogo (ou a emancipação pelo agir comunicativo, na expressão habermasiana), bem como a contraposição daquilo que Habermas chamaria de razão instrumental e razão comunicativa, são uma constante em Freire.

Há, assim, um flagrante paralelismo nas abordagens do autor alemão e do autor brasileiro. O que Habermas chama de razão instrumental, Freire denominaria de teoria da ação antidialógica, ao passo que a chamada razão comunicativa de Habermas é a teoria da ação dialógica da ação de Freire.

Sem entrar nas características específicas da teoria da ação antidialógica e teoria da ação dialógica, ambas propostas por Freire, o que fugiria do escopo da dissertação, fato é que sua linha de raciocínio se aproxima bastante da teoria habermasiana do agir comunicativo, ao afirmar que a linguagem do político (entendido por Freire também como um educador em sentido amplo) e a linguagem do povo não existem sem um pensar e que o diálogo daí surgido deve estar sobre uma dada realidade. Para que haja comunicação, é preciso que o político seja capaz de conhecer as condições estruturais em que o pensar e a linguagem do povo, dialeticamente, se constituem⁴⁶.

Por fim, uma vez que Habermas cunha a expressão “democracia radical”, se faz importante distinguir radicalismo de sectarismo, com base também na concepção de Freire⁴⁷. Para ele, a sectarização é castradora, pelo fanatismo que ela nutre. A radicalização, ao contrário, é sempre criadora, por conta da criticidade que a alimenta. A sectarização é alienante, ao passo que a radicalização é uma atividade crítica e, por isso, libertadora. Sobre o caráter libertador inerente ao radicalismo crítico, Freire explica que ele deriva do engajamento em transformar a realidade concreta e objetiva. A sectarização também é mítica porque projeta uma falsa realidade, portanto irracional. Daí, sua conclusão de que a sectarização é um obstáculo à emancipação dos homens.

⁴⁵ FREIRE, 2022, p. 72-73 e 78.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 121.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 34.

Portanto, assumir uma postura radical em face de determinado tema, não significa uma postura sectária ou irracional, mas sim uma defesa crítica e emancipadora em detrimento de algo. No contexto habermasiano, está-se a defender criticamente a democracia, daí o uso do termo radical nesse sentido.

Ainda, retomando-se a defesa radical da democracia proposta por Habermas, também há conexão explícita com o direito, pois ele é irrigado a partir de fontes sociais sob a dinâmica do entendimento comunicativo. Essa concepção remete à exigência de procedimentos democráticos radicalmente *inclusivos*, na expectativa de que todos os envolvidos possam participar dos processos discursivos da produção normativa. E o fundamento para essa participação democrática é a razão comunicativa, conferindo ao sistema tributário legitimidade social.

1.3.2 A questão da argumentação

Cotejando-se essas definições iniciais, outro aspecto destacado por Habermas como igualmente imprescindível à sua teoria é a questão da argumentação. Isso porque somente uma teoria da argumentação poderia completar a explicação sobre a racionalidade comunicativa, principalmente no que tange às pretensões de validade passíveis de críticas.⁴⁸

Após discorrer sobre os tipos de argumentação, Habermas⁴⁹ resume sua reflexão no sentido de que racionalidade é a disposição de sujeitos capazes de falar e agir, sendo que são as argumentações que tornam possível um comportamento racional, pois elas surgem a partir da possibilidade de críticas e a capacidade de fundamentação. Habermas fixa a argumentação como um procedimento e estabelece os seguintes critérios:

(...) ao se considerar a argumentação um procedimento, tem-se uma forma de interação especialmente regulamentada. E o processo de entendimento discursivo passa a ser normatizado sob a forma cooperativa de uma divisão de trabalho entre proponentes e oponentes. Isso ocorre, então de maneira que os partícipes:

- tematizem uma pretensão de validade problemática;
- assumam um posicionamento hipotético, ao estarem desonerados da pressão acional e experiencial; e
- chequem mediante razões, e tão somente mediante elas, se a pretensão defendida pelo proponente tem razão de subsistir ou não.

Habermas entende a argumentação como um tipo de discurso em que os participantes tematizam pretensões de validade controversas e procuram resolvê-las ou criticá-las com

⁴⁸ HABERMAS, 2012, p. 48.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 57-61.

argumentos. Bugalho⁵⁰ afirma que um debate é uma troca de ideias em direção a verdade, mas que nem tudo o que se fala serve como argumento, uma vez que argumentar é construir ideias para defesa de uma posição, ideias essas compostas de premissas e de conclusão.

O debate argumentativo, para Bugalho⁵¹, envolve a busca conjunta pela verdade, também definida por ele como um processo no qual cada um dos debatedores exporia suas considerações e elaboraria seus argumentos, no afã de demonstrar a verdade das suas afirmações, sempre com integridade e critério, estando disposto a reconhecer seu erro e a aceitar a verdade, mesmo se esta for apresentada por um adversário. Destaca, ao final, que a esse processo ou procedimento denominou-se na filosofia como dialética.

Tal abordagem envolvendo o conceito habermasiano de racionalidade comunicativa e argumentação depende essencialmente do entendimento linguístico (ou da palavra, como diria Freire⁵²) e esse entendimento remete a um comum acordo desejado pelos participantes e racionalmente motivado, que se mede segundo pretensões de validade criticáveis⁵³.

1.3.3 Pretensões de Validade e da Ação Comunicativa para o Discurso

Reese-Schafer⁵⁴ explica que na perspectiva habermasiana a verdade é a materialização da razão, atingida mediante um procedimento criterioso. Esse procedimento envolve a possibilidade de crítica mútua às pretensões de validade enunciadas pelos participantes de dado discurso. Habermas⁵⁵ pontua que, em todo ato de fala, apresenta-se uma pretensão de validade, ou seja, ao se falar algo, pretende-se que aquilo seja válido e, para tanto, devem necessariamente sujeitar-se ao contraditório. A questão da sujeição à crítica é relevante, pois, agir comunicativamente envolve a crítica mútua, em que os participantes podem ter as suas pretensões de validade criticadas, bem como criticar as alheias, sendo essa a base da busca do consenso.

De igual modo, as argumentações variam conforme o tipo das pretensões que o proponente quer defender. E essas pretensões igualmente variam conforme os contextos de ação, a saber, o meio institucional onde a discussão se trava, tais como os tribunais, congresso, audiências parlamentares etc.

⁵⁰ BUGALHO, Henry. **Como Vencer um Debate Tendo Razão: Por uma Ética do Debate Racional**. São Paulo: Editora Planeta, 2022, p. 23.

⁵¹ *Ibidem*, p. 10.

⁵² FREIRE, 2022, p. 107.

⁵³ HABERMAS, 2012, p. 147.

⁵⁴ REESE-SCHAFFER, 2012, p. 23.

⁵⁵ HABERMAS, *op. cit.*, p. 72, 82-83 e 224.

As pretensões de validade são inerentes a cada ato de fala, podendo ser criticadas ou problematizadas. E quando isso acontece tem-se a passagem da ação comunicativa para o “discurso”.⁵⁶ Todavia, para o autor, só se deve falar em discurso quando a pretensão de validade estiver sendo criticada de maneira racional e fundamentada. Trazendo para o campo das argumentações jurídicas, para Habermas⁵⁷, elas constituem o centro da teoria discursiva do direito, sendo comunicações especiais em que é possível superar diferenças de opinião.

A concepção de ato de fala ou situação ideal de fala serve para ajudar no atingimento do consenso, conforme aponta Reese-Schafer⁵⁸, o qual ainda condensa quatro condições ofertadas por Habermas:

- 1 – todos os participantes potenciais de um discurso devem ter igual oportunidade de empregar atos de fala comunicativos, de modo que a qualquer tempo possam iniciar um discurso, ou mesmo intermediá-lo ou replicá-lo;
- 2 – todos os participantes no discurso devem ter igual oportunidade de formular interpretações, afirmações, recomendações e de problematizar ou refutar a pretensão de validade desse discurso, a fim de que nenhum pré-julgamento fuja de eventual crítica;
- 3 – No bojo do discurso, só se admitem participantes que tenham alguma representatividade na sua fala. Isso porque somente a concordância recíproca garante que os agentes sejam verdadeiros uns com os outros;
- 4 – No discurso, só se admitem participantes que tenham a mesma oportunidade de empregar atos de fala reguladores, isto é, mandar e opor-se, de permitir e proibir, de fazer e retirar promessas, de prestar e pedir contas. Isso porque somente a reciprocidade plena das expectativas de comportamentos garante uma distribuição formal uniforme das oportunidades de iniciar e continuar um discurso (dimensão comunicativa do discurso).

Toda essa ideia é importante para se pautar as condições do diálogo no conflito federativo decorrente das discussões sobre reforma tributária sobre o consumo, seja no momento do debate político e parlamentar das propostas, seja na sua efetiva implementação e gestão do novo imposto.

Isso porque, em um ambiente federalizado, os centros de decisão são multiplicados justamente para limitar eventual autoritarismo centralizador, porém, essa circunstância se revela um complicador na busca do consenso. Nessa medida, a visão procedimental de Habermas é a noção filosófica que permite a criação do espaço político em que os atores podem desenvolver seus argumentos para ao final chegarem em um consenso fundamentado pelo diálogo. Ao transportar a ideia procedimental e comunicativa para a seara dos conflitos entre os entes da federação oriundos da reforma tributária, é preciso que se pense na fixação de regras voltadas a garantir igualdade de participação entre todos os envolvidos. E no caso de

⁵⁶ HABERMAS, 2012, p. 91.

⁵⁷ *Idem*, 2020, p. 89.

⁵⁸ REESE-SCHAFFER, 2012, p. 24-25.

uma unificação dos tributos sobre o consumo, os entes diretamente envolvidos precisam ter a oportunidade de colocar seus argumentos e, uma vez chegado ao consenso em torno da unificação, é necessário que a autonomia dos entes subnacionais seja continuamente garantida, em especial a dos municípios, por ser o foco do presente trabalho.

Então, há dois momentos em que a concepção filosófica do agir comunicativo e da democracia procedimental incide: primeiro, enquanto a reforma tributária sobre o consumo ainda estiver sendo debatida politicamente, a celeuma federativa envolvendo os municípios precisa ser enfrentada, garantindo-se a produção de argumentos que leve em conta os seus interesses, notadamente a proteção das suas autonomias, enquanto cláusula pétrea. Segundo, uma vez atingido o consenso político que permita aprovar a reforma – ainda que não haja unanimidade, é preciso garantir a participação efetiva dos municípios no exercício da competência do novo imposto e na sua gestão financeira, também em homenagem ao agir comunicativo que deve orientar as relações federativas. Do contrário, os municípios terão perdido seu poder político manifestado no ato de tributar, o que aí sim ofenderia a cláusula federativa brasileira.

Em relação ao primeiro ponto, a situação ideal de fala serve para ajudar no atingimento do consenso, conforme as condições ofertadas por Habermas: primeiramente, todos os participantes potenciais de um discurso devem ter igual oportunidade de empregar atos de fala comunicativos, de modo que a qualquer tempo possam iniciar um discurso, ou mesmo intermediá-lo ou replicá-lo. Nesse sentido, os Municípios tem direito de iniciar, intermediar ou replicar argumentações voltadas a reforma tributária, naquilo que afetar os seus interesses. Em segundo lugar, todos os participantes no discurso devem ter igual oportunidade de formular interpretações, afirmações, recomendações e de problematizar ou refutar a pretensão de validade desse discurso, a fim de que nenhum pré-julgamento fuja de eventual crítica. Os entes federativos devem ter a oportunidade de apresentar e defender seus argumentos, a fim de que, antes de uma eventual aprovação legislativa, tudo tenha sido adequadamente debatido. Em terceiro, no bojo do discurso, só se admitem participantes que tenham alguma representatividade na sua fala. Isso porque somente a concordância recíproca garante que os agentes sejam verdadeiros uns com os outros. Em uma reforma que se propõe a suprimir ou alterar competências tributárias, os entes federativos possuem clara representatividade em argumentar sua preocupação. Por fim, no discurso, só se admitem participantes que tenham a mesma oportunidade de empregar atos de fala reguladores, isto é, mandar e opor-se, de permitir e proibir, de fazer e retirar promessas, de prestar e pedir contas. Isso porque somente a reciprocidade plena das expectativas de comportamentos garante uma

distribuição formal uniforme das oportunidades de iniciar e continuar um discurso (dimensão comunicativa do discurso). Na dimensão comunicativa do discurso, os entes federativos tem de ter garantido seu direito de participar dos debates legislativos e, uma vez aprovado um novo sistema tributário, o direito de continuar participando do exercício de competência e da gestão dos recursos. Para garantir essa distribuição formal uniforme das oportunidades de discurso é que se fala em um Conselho Federativo para a gestão do IBS.

O fato do federalismo brasileiro ser cooperativo não impede que disputas entre os entes surjam. A questão que se coloca é que, diante da instauração da celeuma provocada pela reforma tributária, as soluções devem ser encontradas mediante negociações (políticas), fundamentadas juridicamente e com vistas a preservar os direitos fundamentais e cláusulas pétreas. A adequação de interesses é construída através de consensos em torno de objetivos benéficos a todos. Mas mesmo na costura de acordos políticos as partes se veem obrigadas a sacrificar algo em nome de um bem maior. O sacrifício alegórico aqui seria o remanejamento das competências tributárias e uma revisão do pacto federativo para que ele continue servindo aos problemas atuais do Brasil. E a lógica comunicativa e de democracia procedimental de Habermas é a base filosófica e sociológica para a construção desse consenso.

Doutra banda, esse consenso tem de ser construído ao redor do ideal de justiça fiscal, mormente quanto a tributação incidente sobre o consumo, que tende a ser mais desigual do ponto de vista social, por não respeitar a capacidade contributiva do contribuinte. Segundo Leroy⁵⁹, a preocupação com a eficiência se junta à preocupação de justiça. Isso porque de um lado a unificação dos tributos sobre o consumo traduz verdadeira eficiência quanto a imposição tributária, em virtude de centralizar a sua instituição e cobrança, além de simplificar o seu cumprimento, pois ao invés do cidadão se submeter a diversos níveis de governo, se sujeitaria a apenas um. E de outro lado, há a preocupação com a justiça social através do imposto, pois, ainda que a regressividade não seja totalmente eliminada, mas haveria mitigação, aumentando a legitimidade social da imposição tributária por parte do cidadão, o que LEROY chamaria de “*função social do imposto*” e de “*democracia fiscal*”.

Como se vê, a atividade discursiva dos entes políticos deve ser voltada ao consenso em torno da eficiência e justiça fiscal que a reforma tributária sobre o consumo pode trazer, sendo ela própria uma reforma da sociedade, tendo como principal desafio equilibrar e preservar o pacto federativo, em especial a autonomia municipal.

⁵⁹ LEROY, 2021, p. 113-129.

1.3.4 Expressão “Mundo da Vida”

O agir comunicativo possui uma face operacional que se relaciona ao ambiente em que o procedimento voltado ao entendimento acontece. É neste ponto que Habermas⁶⁰ introduz o seu conceito de “mundo da vida” e de “sistema”.

Assim, a necessidade de melhor definir a concepção de “mundo da vida” ou “mundo vivido” se deve a sua intrínseca relação com o agir comunicativo, por ser ele o pano de fundo em que aqueles que agem comunicativamente se encontram em contraposição a ideia de “sistema”. A partir dessa dualidade, o teórico alemão vai propor que a sociedade seja vista, ao mesmo tempo, como mundo da vida e como sistema.

Enfatizada a relevância do conceito básico de mundo da vida, Habermas⁶¹ entende o mundo da vida, então, como um conjunto acumulado de conhecimento implícito, crenças, valores, sentidos, imagens, definições, linguagens, e tudo o que compõe o simbólico humano, mas que é compartilhado por falantes, por seres de linguagem, e que também serve de pano de fundo para as conversas, para as discussões e para o uso político desse mundo da vida. Para o citado autor, o mundo da vida é uma reserva de padrões de interpretação, organizados linguisticamente e transmitidos culturalmente. Essa concepção cultural do mundo da vida se justifica pelo fato de que os indicadores culturais da expressão e dos valores de interpretação servem como fontes para o entendimento de participantes, os quais negociam uma definição da situação comum para chegar a um consenso sobre algo no mundo.

Então, sendo o mundo da vida a esfera privada em que se dá o entendimento sobre as outras esferas do sistema social através do processo comunicativo⁶², ao fundamentar um discurso, todo ser humano precisa traduzir seu próprio mundo da vida através da linguagem, possibilitando uma conexão com outros mundos da vida possíveis.

Por conta dessa necessária interação, somente na democracia é possível uma interseção entre mundos da vida, através da conversa e da discussão política. Habermas⁶³ destaca que a formação da vontade política numa democracia evoluída corresponde à formação discursiva da vontade das camadas da população que carregam o sistema econômico capitalista, deslocando-se o poder para elas, pelo menos em alguma medida.

No âmbito da discussão política, pode-se citar o seguinte exemplo: ao se debater se o Estado deve punir piadas racistas, essa questão prevê um mundo da vida, a saber: o mundo em

⁶⁰ HABERMAS, 2012, p. 218-220.

⁶¹ *Ibidem*, p. 262.

⁶² *Ibidem*, p. 40.

⁶³ *Ibidem*, p. 266.

que há um Estado; em que se percebe a existência de piadas; que essas piadas podem ou não ser racistas; o que se entende por racismo; se o Estado pode criar leis para orientar a vida do ser humano nesse aspecto. Como se vê, uma única hipótese levantada ou discurso suscitado envolvem diversas significações ou pré-compreensões de mundo. No exemplo dado, está embutido na pergunta a ideia de que há Estado, há leis, há piadas e há racismo. E a partir de uma argumentação racional essas ideias serão trabalhadas pelos interlocutores, com o objetivo de se chegar a um consenso em torno de uma legislação.

Da mesma maneira, a discussão envolvendo um novo pacto entre os entes federativos brasileiros e a necessidade de tornar a tributação sobre o consumo menos regressiva, contrapõe as concepções de mundo da vida dos envolvidos, especialmente da sociedade.

O mundo da vida, por conseguinte, vem a ser esse lugar fixo na realidade social ou cultural, porém, se projetado para a realidade proposta pelo discurso, levando o mundo da vida para outro lugar, que por sua vez se tornará fixo lá também. E esse movimento sempre acontecerá.

E, como dito, em Habermas existe uma relação intrínseca entre ação comunicativa e mundo da vida, pois o agir comunicativo acontecerá sobre alguma base material que integra o mundo da vida (cultura, sociedade ou personalidade⁶⁴). A ideia de mundo vivido é importante, por constituir o espaço social em que se realiza a razão comunicativa, calcada no diálogo e na força do melhor argumento em contextos interativos, livres de coação, conforme leitura de Freitag.⁶⁵

O mundo da vida habermasiano representa, então, o substrato fático em que serão analisadas mais a frente as implicações teóricas e práticas de um discurso voltado a legitimar a revisão do pacto federativo e de um novo conjunto normativo dos tributos incidentes sobre o consumo.

1.3.5 Expressão “Sistema”

⁶⁴ HABERMAS, 2012, p. 252-253. De acordo com Habermas, o mundo da vida se divide em três componentes estruturais, s: cultura, sociedade e pessoa. *Cultura*, entendida por ele como o estoque de conhecimento do qual os participantes extraem interpretações quando buscam entendimento sobre algo; *sociedade*, entendida como ordens legítimas as quais pertencem os participantes da comunicação; *personalidade*, entendida pelo filósofo como o conjunto de competências identificam um indivíduo, tornando-o capaz de falar e agir, permitindo sua participação em processos de entendimento.

⁶⁵ FREITAG, Bárbara. **Habermas e a Filosofia da Modernidade**. Texto apresentado no Ciclo de Conferências sobre a Escola de Frankfurt, realizado na Faculdade de Ciências e Letras da UNESP, Campus de Araraquara, em 1990. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/perspectivas/article/view/769/630>. Acesso em: 25 set. 2022.

Em contraponto ao conceito de mundo da vida, Habermas apresenta o que seria o seu oposto⁶⁶, qual seja, o conceito de sistema, não obstante existam autores, como Freitag⁶⁷, que entendem se tratar de um conceito complementar, não necessariamente antagônico.

O sistema referido é o sistema capitalista, baseado na razão ou na lógica instrumental, que vê o mundo com um olhar de uso. Ou seja, o mundo é uma esfera material que pode ser utilizada a favor do lucro e da acumulação de capital, da ostentação e a favor de se construir o poder político e o poder econômico. Para Freitag⁶⁸:

Com auxílio desse conceito, é possível descrever aquelas estruturas societárias que asseguram a reprodução material e institucional da sociedade: a economia e o Estado. Trata-se, nesse caso, de dois subsistemas da sociedade que desenvolveram certos mecanismos auto-reguladores: o dinheiro e o poder, que asseguram a "integração sistêmica". No interior do sistema, a linguagem é secundária, predominando a ação instrumental ou estratégica. O sistema é regido pela razão instrumental.

Nessa perspectiva, o sistema não vê o mundo da vida, porque todo o pensamento, todo o debate é atomizado, reduzido, frio e distante das pessoas. Os discursos são predominantemente pautados por especialistas ou tecnicistas que enxergarão a realidade no afã de tirar dela o maior lucro ou vantagem instrumental possível. A opinião das pessoas potencialmente atingidas pelas decisões não é levada em conta, porque a opinião prevalecente é a de burocratas que estão visando outras coisas que não o mundo da vida.

Habermas⁶⁹ condena especificamente o padrão econômico da modernidade, por deformar as estruturas simbólicas do mundo da vida, submetendo-as aos imperativos de subsistemas montados a partir da lógica do dinheiro e do poder, denominando esse fenômeno de *reificação*.⁷⁰

A sociedade moderna (especificamente a ocidental liberal burguesa) é situada por Habermas em um estado de dominação pela lógica instrumental do sistema, presente tanto na questão política, como econômica. Vale dizer, o Estado e a economia se tornam subsistemas, os quais, através da razão instrumental, condicionam o desenvolvimento da sociedade

⁶⁶ REESE-SCHAFER, 2012, p. 55.

⁶⁷ FREITAG, 1990, p. 26.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 26.

⁶⁹ HABERMAS, 2012, p. 512-513.

⁷⁰ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 5ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2007, p. 841. "REIFICAÇÃO (...). Termo empregado por alguns escritores marxistas para designar o fenômeno, ressaltado por Marx, de que, na economia capitalista, o trabalho humano torna-se simples atributo de uma coisa: 'A magia consiste simplesmente em que, na forma de mercadoria, devolvem-se aos homens, como espelho, as características sociais de seu próprio trabalho, transformadas em características objetivas dos produtos desse trabalho, na forma de propriedades sociais naturais das coisas produzidas; portanto a mercadoria espelha também a relação social entre produtores e trabalho global, como relação social de coisas existentes tora dos próprios produtos.'"

(reprodução material e institucional). É sob essa ótica que Habermas defende a democracia como a linguagem que favorece o mundo da vida, pois é na democracia que todos podem falar e ser ouvidos, evitando, assim, um predomínio do agir instrumental que acaba sendo imposto pelo sistema.

Tal se dá, como explicado por Reese-Schafer⁷¹, porque a sociedade é o mundo da vida de um dado grupo social a partir da perspectiva dos sujeitos participantes da ação. Por outro lado, a partir da perspectiva dos observadores, a sociedade será um sistema de ações. E assim, advém da visão habermasiana um conceito de sociedade como sendo “um sistema que necessita preencher condições de manutenção de mundos da vida socioculturais.”⁷²

1.3.6 Colonização do Mundo da Vida

A utilidade de distinguir mundo da vida e sistema é para melhor compreender os problemas da modernidade, sendo eminentemente didática, pois na verdade ambas as esferas estão entrelaçadas, isto é, o que acontece no mundo da vida é influenciado pelo sistema e vice-versa. É por isso que Habermas⁷³ propõe um conceito de sociedade que a define como mundo da vida e sistema, ao mesmo tempo.

A partir da doutrina habermasiana, quando a influência do dinheiro (sistema econômico) e do poder (sistema político) prevalecem sobre a necessidade social (mundo da vida), tem-se a chamada colonização do mundo da vida, apontada pelo filósofo alemão como um dos principais, senão o principal, problema das sociedades modernas. Pode-se dizer, igualmente, que essa celeuma está presente no diagnóstico do sistema tributário brasileiro, que atualmente é um dos vetores de desigualdade social. Em outras palavras, a colonização do mundo da vida é o predomínio da razão instrumental no mundo da vida. E esse fenômeno também pode ser verificado no âmbito tributário, federativo e social.

Assim, se a dinâmica do sistema sobre o mundo da vida for de maneira tal que sobrepuje a esta última, tem-se a ideia de colonização do mundo da vida. Vale dizer: a colonização do mundo da vida acontece quando a lógica instrumental do sistema prevalece sobre a lógica comunicativa própria do mundo da vida, fazendo com que haja prejuízo ao desenvolvimento da sociedade moderna.

⁷¹ REESE-SCHAFFER, 2012, p. 56.

⁷² HABERMAS, *op. cit.*, p. 275.

⁷³ *Ibidem*, p. 216.

Essa influência do sistema sobre o mundo da vida ou o predomínio da razão instrumental sobre a comunicativa é o que explica a origem de diversos conflitos sociais.

Nesse sentido, Bercovici⁷⁴ oferece um exemplo didático e atual de colonização do mundo da vida pelo sistema (ainda que não tenha citado Habermas expressamente), o qual é: o processo de *mundialização* econômica está causando a redução dos espaços políticos, substituindo a razão política pela técnica. Isso porque os governos que exprimem a soberania popular são constantemente sobrepujados por estruturas sistêmicas capitalistas, a quem o autor chama de “*governance*”, cujos protagonistas são organismos nacionais e internacionais supostamente neutros, tais como bancos, agências governamentais “independentes”, organizações não-governamentais, empresas transnacionais, etc., todos esses na qualidade de representantes de interesses econômicos e financeiros. O autor critica essa estrutura de “*governance*”, justamente por ser formada por atores técnico-burocráticos sem responsabilidade política e fora do controle democrático, sendo seu objetivo excluir as decisões econômicas do debate político.

Claramente, Bercovici e Habermas estão falando da mesma coisa, nesse particular, pois se o mundo da vida é espaço público em que a política democrática e comunicativa é exercida, o sistema econômico tem o condão de neutralizar a atuação econômica e social do Estado, colocando esse mesmo sistema a salvo de qualquer interferência política democrática. Bercovici⁷⁵ chama esse fenômeno de “*neoinstitucionalismo econômico*”, nomenclatura essa que dialoga com a chamada colonização do mundo da vida pelo sistema, de Habermas.

No caso brasileiro, exemplo prático do conceito de colonização do mundo da vida e da aplicação dos conceitos habermasianos é a maneira pela qual o sistema tributário se apresenta atualmente: um modelo que induz à desigualdade, pois montado para atender os interesses das classes dominantes, as quais usufruem de isenções e benefícios fiscais, enquanto as camadas mais dependentes suportam uma carga tributária regressiva, de modo que, quanto maior a capacidade financeira e econômica do contribuinte, menos tributo se paga. Apesar de não ser o escopo do presente trabalho, mas na tributação sobre a renda, essa injustiça sistêmica fica evidente, na medida em que bilhões de reais auferidos por acionistas ou sócios de pessoas jurídicas, à título de dividendos, podem ficar isentos de imposto de renda e um trabalhador que ganhe pouco mais de dois salários mínimos, não. Em particular, a tributação incidente sobre o consumo também é paradigmática quanto a iniquidade do sistema, por conta da sua notória regressividade, adiante melhor aprofundada, uma vez que quanto maior a renda de

⁷⁴ BERCOVICI, 2020, p. 334-335.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 335.

quem consome, menor será o impacto tributário nos produtos e serviços. E ao se propor uma reforma tributária que seja justa fiscal e socialmente, deslocando-se o maior ônus do tributo para as camadas mais privilegiadas, está-se a desafiar a colonização do mundo da vida pelo sistema econômico dominante, que se beneficia dessas distorções. Ao retomar a ideia de *neoconstitucionalismo econômico*, Bercovici⁷⁶ detalha que ele consiste na utilização da constituição para preservar a ordem de mercado, blindar o capital privado e o equilíbrio macroeconômico, tudo em detrimento do Estado poder efetivar ou ampliar direitos fundamentais sociais.

De igual modo, na esteira do que exemplificou Bercovici, historicamente restaram fracassadas as tentativas de reforma do sistema tributário para afastar sua regressividade e iniquidades. A razão instrumental na política, ocasionada pelo neoconstitucionalismo econômico, levou os entes federativos, detentores do poder de tributar, a tomar medidas somente paliativas no combate à regressividade do sistema, sendo que a discussão sobre políticas tributárias tem que se pautar pela soberania popular, ao invés de pautada por órgãos tecnocratas de “*governance*” de mercado, postura essa que combateria o sistema colonizando o mundo da vida.

Aproveitando ainda as palavras de Bercovici⁷⁷ sobre a formação do Estado na visão de Hegel, afirma que as classes sociais surgem da injustiça estrutural da sociedade civil na repartição dos bens e que é através do mecanismo de mercado que se cria a polarização social, a pobreza e a alienação. Aduz que a pauperização e a alienação não são acidentais, mas endêmicas ao sistema. É claro aqui o paralelo com a exposição de Habermas de colonização do mundo da vida pelo sistema, conforme se extrai do seguinte trecho:

Se há, portanto, indivíduos alienados, a própria sociedade está em causa. E, nesta medida, o Estado ainda não se realizou. O Estado deve intervir na economia para defender a realização do interesse dos cidadãos, não por caridade ou filantropia. A função do Estado não é apenas garantir a propriedade e o mercado, mas deve agir para garantir a liberdade dos cidadãos, mesmo contrariando o direito de propriedade. O Estado deve, acima do sistema das necessidades individuais, tornar possível a participação de todos. Esta participação se legitima pelo direito ao trabalho. Para tanto, o Estado deve submeter a economia.⁷⁸

Quando se fala no Estado garantindo a liberdade dos cidadãos, mesmo às custas do direito de propriedade, a figura do imposto se encaixa perfeitamente, por ser instrumento por excelência que o Estado tem para atingir o patrimônio e a riqueza alheia, especialmente dos mais privilegiados e da classe dominante, em nome uma redistribuição social igualitária. No

⁷⁶ BERCOVICI, 2020, p. 335

⁷⁷ *Ibidem*, p. 194-195.

⁷⁸ *Ibidem*, p. 195.

mais, o excerto reproduzido também coloca o Estado como uma força capaz de conter o avanço da colonização do mundo da vida.

Convém incluir nesse debate a observação de Leroy⁷⁹, no sentido que, no contexto das democracias ocidentais, existe uma conexão entre justiça social e igualdade fiscal, desaguando na ideia de Estado-providência, sendo o imposto (em sentido amplo) um vetor primordial de redistribuição fiscal. O citado autor francês categoriza o imposto como ferramenta de intervenção econômica e social e nessa medida é possível conter o avanço da lógica instrumental do mercado financista sobre as relações sociais e democráticas do mundo da vida (colonização do mundo da vida).

Então, importa sempre enfatizar: os entes federativos são parte do sistema político das democracias ocidentais liberais, como a brasileira, sendo representados por indivíduos eleitos, mas historicamente tem prevalecido a ação estratégica própria da razão instrumental, uma vez que o sistema tributário sobre o consumo padece de grave regressividade, como se verá adiante. Porém, o exercício do poder político na tomada de decisões tributárias deve ser construído a partir das necessidades sociais verificadas no mundo da vida, onde se dá a ação comunicativa. A tributação no Brasil, determinada pela questão federativa, é fator de profunda desigualdade social, por onerar desproporcionalmente as camadas mais pobres da sociedade, sendo que as propostas de reforma do sistema historicamente não avançam porque dominadas pela lógica instrumental do sistema, quando o ideal seria ter em mente o alcance de justiça social.

O discurso político voltado a um entendimento em torno da reforma tributária e aos conflitos federativos deve ser pautado na racionalidade comunicativa e sobre uma base social comum, a fim de que as argumentações se dêem livres de coação e do poder do mundo do sistema. Do contrário, a reforma legislativa e a revisão do modelo federativo ficarão submetidos à ação estratégica e à dinâmica do poder e do dinheiro.

Assim, vê-se que um dos grandes empecilhos para uma reforma tributária que traga verdadeira justiça fiscal é a racionalidade instrumental presente nas relações federativas, devendo, pois, ser substituídas pela razão comunicativa e democrática.

1.4 Democracia procedimental e o Direito

⁷⁹ LEROY, 2021, p. 97.

A partir da década de 1990, com a publicação original de *Facticidade e Validade* (1992), Habermas aprofunda a relação entre direito e democracia, sob uma perspectiva que insere o direito como mediador entre o mundo da vida e o sistema. E a partir desse estágio de maturidade filosófica do autor, estabelece-se o horizonte para a reforma legislativa no sistema tributário no Brasil.

A doutrina habermasiana identifica que um dos sintomas da colonização do mundo da vida pelo sistema é a captura do direito positivo pela razão instrumental, uma vez que o debate das normas se limita a aspectos formais. É por isso que afirma que o mercado e as organizações burocráticas, que são meios de controle também chamados dinheiro e poder administrativo, respectivamente, colonizam o mundo da vida através da forma jurídica.⁸⁰

Rodrigues⁸¹ chama atenção para a mudança na concepção de Habermas sobre o papel do direito a partir de *Facticidade e Validade* (1992), em comparação com a ideia originalmente exposta no livro *Teoria do Agir Comunicativo* (1981). Rodrigues explica que Habermas altera o papel do direito moderno, na tentativa de assimilar a tensão entre a facticidade e a validade das normas. Isso porque o direito se torna a ferramenta que permitirá a formação de consenso numa ordem social, ao equilibrar a citada tensão e, assim, o direito moderno possibilita a integração na sociedade moderna através de discursos fundados na razão comunicativa.

Ainda com base na mencionada explicação de Rodrigues, em *Teoria do Agir Comunicativo*, o direito, para Habermas, ainda está instrumentalizado a serviço dos subsistemas Estado e economia. Já em *Facticidade e Validade*, ele dá um passo adiante, ao usar a tese da ação comunicativa para alterar o papel do sistema jurídico, uma vez que o direito agora passa a ser o mediador da integração social entre os cidadãos no mundo da vida e do sistema, fundando a legitimidade desse direito na democracia.

Um aspecto central do vínculo estabelecido entre direito e democracia é que ele não é mais analisado sob a ótica puramente normativa, pois Habermas se debruça sobre as condições fáticas de existência do direito, fazendo essa ponte entre a ação comunicativa e sua teoria social. Por outro lado, Habermas⁸² vê a legalidade ameaçada pelo empobrecimento da democracia, mormente se as demandas sociais não estiverem refletidas na lei. Para ele, a validade do direito remete a uma tensão entre positividade jurídica e sua aceitabilidade pelos

⁸⁰ HABERMAS, 2020, p. 47.

⁸¹ RODRIGUES, João Paulo. A Inclusão do Outro nas Sociedades Complexas. **FUNDAMENTO – Revista de Pesquisa em Filosofia**, Londrina, n. 8, jan–jul – 2014, p. 39. Disponível em: <https://periodicos.ufop.br/fundamento/article/view/2404/1762>. Acesso em: 15 out. 2022.

⁸² HABERMAS, *op. cit.*, p. 47.

cidadãos, encontrando sua base principal nas estruturas de uma formação democrática da opinião e da vontade.

Consequentemente, o que confere legitimidade às normas jurídicas é a possibilidade de ser contestadas e, eventualmente, reelaboradas segundo o livre convencimento de seus destinatários (os próprios cidadãos) – em uma prática cooperativa de autolegislação. Apesar do autor reconhecer que tal pretensão de legitimidade é um tanto idealista, ele a entende, assim mesmo, como parte da realidade jurídica. Como decorrência, Habermas⁸³ afirma haver uma tensão entre a realidade dos fatos e a norma, sendo esse antagonismo causado pelo afastamento do direito das ciências sociais e vice-versa.

Logo, as necessidades sociais percebidas na realidade (mundo da vida) devem estar refletidas nas normas. É nessa medida que o direito se torna mediador entre sistema e mundo da vida, no sentido de que o cidadão não é mais um mero destinatário da norma, mas é também o seu autor, por influenciar o processo legislativo refletidor das demandas sociais e é assim que o direito moderno encontra legitimação.

No que concerne ao escopo da pesquisa, projeta-se a aplicabilidade da concepção de mundo da vida no direito, através revisão do modelo federativo fiscal voltado a simplificar a tributação sobre o consumo. Isso porque todo o procedimento jurídico-legislativo que culminaria com um novo conjunto de normas é o que conectaria essa alteração nas transações econômicas (sistema) ao dia a dia dos cidadãos (mundo da vida), na medida em que a tributação poderia se tornar menos regressiva e, portanto, mais justa socialmente. O resultado é um sistema legal tributário reconhecido como legítimo por seus destinatários, justamente porque influenciaram sua formação.

O direito, portanto, é legitimado se tiver origem democrática. Como se vê, na visão habermasiana há uma conexão entre o “sentido jurídico e seu ambiente social”⁸⁴, pois a criação e aplicação do direito vem das representações sociais.

Em todo caso, tem-se que o objetivo de Habermas em *Facticidade e Validade* é reinterpretar o Estado democrático do direito sob um enfoque procedimental, no sentido de que, juridicamente, o procedimento da política deliberativa seja o núcleo do processo democrático.⁸⁵

Traduzir a vontade popular para a linguagem do direito é o grande desafio sobre o qual Habermas se debruça. É por isso que a democracia, na visão habermasiana, tem caráter

⁸³ HABERMAS, 2020, p. 79-126.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 541.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 379.

procedimental, justamente porque depende desse procedimento. E com a democracia sendo compreendida como procedimento, a ação instrumental se desloca para uma ação orientada ao entendimento, a partir de regras do discurso e formas de argumentação.

Assim, uma democracia na concepção habermasiana precisa fornecer, através do direito, procedimentos jurídicos que permitam traduzir a vontade e necessidades sociais na norma. A legitimidade das regras é medida, em última instância, pela possibilidade de aferir a lisura do procedimento legislativo, sendo este o verdadeiro lugar da integração social, tendo em vista a atitude dos participantes que agem orientados ao entendimento em uma práxis intersubjetiva de entendimento.⁸⁶

Por assim dizer, a visão de Habermas entrega um paradigma procedimental: *procedimentalização*. Isso requer que as instituições jurídicas e políticas se mantenham abertas às novas percepções da realidade social, geradas em processos deliberativos de formação da vontade.

Aqui é perfeitamente possível o paralelo com a reforma tributária sobre o consumo, uma vez que a lei tributária nesse aspecto deve refletir a demanda social por mais igualdade fiscal. Habermas toca expressamente a questão fiscal⁸⁷, aduzindo que a política é o caminho para se resolver os problemas da sociedade, a qual se materializa pela mediação do direito.

A reinterpretação habermasiana do Estado democrático de direito sob o enfoque procedimental procura aproximar a norma da realidade social, a fim de considerar como legítimos discursivamente os meios de tomada de decisão. Igualmente, a racionalidade comunicativa precisa ocupar o espaço da racionalidade estratégica através do direito e de procedimentos democráticos que permitam a revisão do modelo de sociedade, o que se mostra aplicável a reforma do sistema jurídico tributário atual, citado como exemplo de colonização do mundo da vida, em virtude do seu caráter anacrônico e gerador de desigualdades sociais.

1.5 Ponderações de Lênio Streck quanto à aplicação no Brasil: substancialismo e procedimentalismo

É oportuno, ainda, trazer as ponderações de Streck acerca da filosofia habermasiana.

Streck⁸⁸ sugere que a visão procedimental de Habermas não seria plenamente aplicável à realidade brasileira, por ser muito abstrata e teórica, não sendo apta a solução dos

⁸⁶ HABERMAS, 2020, p. 67.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 386.

⁸⁸ STRECK, 2011, p. 510-511.

problemas da realidade do Brasil, que envolve lidar com políticas de transformação social e de inclusão. Afirma nesse sentido que é na Constituição que se encontra os mecanismos de controle da aferição substancial dos textos legislados e da aplicação desses textos, não devendo ser esquecido que o substancialismo não abre mão do procedimentalismo.

Assim, o alerta de Streck é para que a visão eminentemente procedimentalista de Habermas não ignore que a Constituição brasileira na verdade é substancialista.

Nessa linha, a concepção procedimentalista é criticada por Streck⁸⁹ caso esteja desalinhada de substância, isto é, dos sentidos principiológicos fornecidos pela Constituição, tais como a igualdade, o devido processo legal, o republicanismo, o Estado Social, os direitos fundamentais-sociais etc. Por conta disso, referido autor insiste que o constitucionalismo substancialista é mais adequado a países de modernidade tardia, como o Brasil, do que as teorias procedimentalistas, como as de Habermas.

De fato, as observações de Streck quanto ao possível choque entre procedimentalismo e substancialismo devem ser tomadas na devida conta, principalmente quando se fala em uma reforma legislativa e constitucional do sistema tributário sobre o consumo e da possível contribuição das teorias habermasianas do agir comunicativo e da democracia procedimental, uma vez que, não obstante a importância de definir procedimentos que permitam o entendimento entre os entes federativos, é igualmente importante ponderar sobre o conteúdo (substância) das propostas, privilegiando-se o papel efetivo da Constituição e da realidade social brasileira.

Por outro lado, a perspectiva procedimental habermasiana contribui com a resolução do impasse na revisão do modelo federativo fiscal nos exatos limites que a realidade constitucional brasileira se impuser. Não se trataria de pensar a reforma tributária somente pelo viés procedimental, uma vez que, historicamente, ela nunca logrou êxito justamente por óbices substanciais impostos pela Constituição, como por exemplo, a cláusula pétrea do federalismo⁹⁰.

Então, a crítica de Streck é oportuna para a presente pesquisa, pois não se pode focar somente no procedimento sem qualquer lastro na substância. É necessário, sim, conjugar o conteúdo de princípios constitucionais com um modelo de procedimento democrático sob a ótica habermasiana.

⁸⁹ STRECK, 2011, p. 594.

⁹⁰ BRASIL, 1988: “Art. 60. (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;”.

Assim, a doutrina habermasiana do agir comunicativo e da democracia deliberativa, mesmo não isenta de críticas, pode influir na revisão do modelo federativo e tributário no Brasil, em especial nos debates que propõem mudanças estruturais na tributação sobre o consumo. Tal implicará, igualmente, em uma revisão do próprio modelo de sociedade que se pretende alcançar.

2 FEDERAÇÃO E FEDERALISMO

O sistema tributário atual pode ser citado como exemplo de colonização do mundo da vida, em virtude do seu anacronismo e vetor em potencial da geração de desigualdades sociais, em que o tributo pesa mais sobre os mais pobres. Vale dizer: se a lei tributária emanada do Estado não refletir os primados fundantes de igualdade e justiça social, então estará sendo usada como instrumento de dominação e manutenção de privilégios de determinados segmentos, bem como do *status quo* da desigualdade.

De qualquer modo, cabe aos atores estatais que conduzem o processo político para tomada de decisões superar os óbices que impedem uma reforma tributária que torne a tributação justa sob a ótica social. Um dos nós que precisam ser desatados e conciliados, senão o principal, é o pacto federativo brasileiro, cuja revisão de modelo a presente pesquisa propõe que se dê através da razão comunicativa entre os entes, substituindo-se a lógica instrumental e estratégica que tem prevalecido historicamente. Daí a importância de analisar a federação e o federalismo.

A federação é uma forma de Estado que traduz em grande medida a filosofia do agir comunicativo de Habermas, pois significa reunir a diversidade em torno de uma unidade (a ideia clássica de unidade na diversidade), já que entes até então soberanos abrem mão da sua soberania em prol de um órgão central, a União, conservando, ademais, sua autonomia.

Necessário distinguir, pois, os conceitos de federação, federalismo e pacto federativo.

Federação denota a estrutura política do Estado ou o seu arranjo institucional, como se extrai da definição de Silva⁹¹, para quem ela consiste na união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados federados, Estados-membros ou, simplesmente, Estados. Portanto, para o autor, Estado federal ou Federação de Estados corresponde a multiplicidade de organizações governamentais, distribuídas regionalmente e com repartição regional de poderes autônomos.

Por sua vez, Riker⁹², a partir de uma visão histórica, conceitua federalismo como a organização política cujas atividades de governo estão divididas entre governos regionais e um central, de tal forma que cada nível de governo tem algum tipo de influência ou participação na decisão final.

⁹¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 44ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2022, p. 100-101.

⁹² RIKER, William H. Federalism. *In*: GREENSTEIN, Fred I; POLSBY, Nelson. (eds). **Governmental Institutions and Processes**. Handbook of Political Science. Vol. 5. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company, p. 101.

É por isso que, para autores como Oliveira e Bastos⁹³, federalismo não denota uma estrutura, mas sim uma postura, por representar o elemento dinâmico da federação, consistindo em uma premissa ideológica que enxerga na divisão do poder político o caminho para atender às necessidades locais. Portanto, se federação é uma técnica de divisão de poder, o federalismo é a vontade política, ideológica e filosófica que molda a sociedade a partir da relação entre os entes.

Relacionando ambas as noções, Oliveira e Bastos⁹⁴ destacam que a federação como forma de Estado denota a carga estática do princípio federativo, ao passo que o federalismo denota a sua carga dinâmica. Para os referidos autores, essa correlação é importante para se compreender o alcance da cláusula pétreia prevista no artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, da Constituição Federal, uma vez que o termo utilizado pelo constituinte foi “*forma federativa de Estado*” e, nesse sentido, quando se falar na limitação material ao poder de tributar, tal impedirá a edição de emendas que visem abolir tanto a federação como forma de Estado, como as que visem deteriorar a relação entre os entes (federalismo).

Nesse ponto mais uma vez percebe-se a incidência filosófica da teoria habermasiana, pois o federalismo denota justamente o relacionamento dinâmico e comunicativo dos entes em uma Federação.

Já a ideia de pacto federativo decorre de uma compreensão conjugada de federação e federalismo, pois, na esteira de Affonso⁹⁵, federação é conceituada como a ideia de união ou de pacto, mais especificamente como a articulação das partes (os Estados) com o todo (a nação), através do governo central, chamado federal. E adapta esse conceito ao Brasil, ao associar historicamente o federalismo com as variações entre centralização e descentralização.

O citado autor faz essa adaptação conceitual à realidade histórica brasileira visando diferenciá-la da clássica definição de federação originada nos Estados Unidos da América, onde primeiramente as treze colônias recém independentes do domínio britânico se uniram para criar um Estado federal, como se verá adiante. No Brasil, ao contrário, o Governo Central precedeu a instituição dos entes subnacionais, tendo a federação brasileira se originado a partir de um Estado unitário e imperial.

⁹³ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; BASTOS, Thiago Guerreiro. Trinta anos de federação e cinco anos de federalismo: o federalismo fiscal brasileiro e suas vicissitudes. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de [orgs]. **Estudos Sobre o Federalismo Fiscal**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2022, p. 358.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 356-357.

⁹⁵ AFFONSO, Rui de Britto Alvares. La Federación en Brasil: Impasses y Perspectivas. In: ALBA, Carlos *et al.* **Las Regiones Ante La Globalización: Competitividad Territorial y Recomposición Sociopolítica**. 1st ed. El Colegio de Mexico, 1998, p. 691. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/j.ctv3dnqms>. Acesso em: 14 nov. 2022.

Affonso⁹⁶ enfatiza, então, que no Brasil o conceito de federação sugere por si só uma relação intrínseca entre democracia e descentralização, pois *“la lucha por la redemocratización se confunde em parte com la lucha por la descentralización fiscal y administrativa”*. Sob esse raciocínio, o autor aponta para uma crise concreta do pacto federativo, tendo em vista a necessidade de resgatar a necessária dimensão associativa que pressupõe o federalismo, recomposição essa que Habermas trabalha na sua doutrina comunicativa entre entes políticos que necessitam alcançar um consenso.

Sendo a federação a estrutura política do Estado, isto é, uma forma de organização territorial do poder (carga estática) e de articulação do poder central com os poderes regionais e locais (federalismo ou carga dinâmica), o pacto federativo consiste, na realidade, no conjunto de alianças completas.

Não à toa que federalismo se tornou um conceito com múltiplas acepções, designando principalmente uma visão de mundo e de sociedade, porque o desenho institucional do Estado influencia a formação das leis e reflete diretamente na maneira como a sociedade se comporta. E porque não dizer, o federalismo influencia o mundo da vida.

De qualquer forma, oportuna a advertência de Anderson⁹⁷, no sentido de que não há uma versão ideal de federalismo, isso porque é um conceito que se amolda a realidade material de cada território, sendo essa multiplicidade de formatos um dos pontos fortes do federalismo.

Aplicando-se tais lições para a problemática central da pesquisa, tem-se que a busca de consenso entre os entes federativos, especialmente os Municípios, para promoção de uma reforma dos tributos incidentes sobre o consumo, significa verdadeira expressão do federalismo, na medida em que exige um esforço argumentativo e político dos atores políticos envolvidos.

2.1 Origem e características

Abordar a origem dos institutos é sempre pertinente, pois ajuda a compreendê-los e a adaptá-los ao tempo presente, evitando que a história se repita como tragédia ou como farsa, parafraseando Marx⁹⁸.

⁹⁶ AFFONSO, 1998, p. 691.

⁹⁷ ANDERSON, George. **Federalismo** – Uma introdução. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 18 e 28.

⁹⁸ MARX, Karl. **O 18 de Brumário de Luís Bonaparte**. São Paulo: Editora Boitempo, 2011, p. 25: “Em alguma passagem de suas obras, Hegel comenta que todos os grandes fatos e todos os grandes personagens da história

Sob a perspectiva histórica, Mendes e Branco⁹⁹ lembram que o federalismo é uma fórmula original criada nos Estados Unidos, como resposta à necessidade de um governo eficiente num vasto território. Relembram o contexto geopolítico em que se fazia necessário garantir a independência recém conquistada em face do Império Britânico (1776), o que levou as ex-colônias, agora independentes, a firmarem entre si um tratado de direito internacional criando uma confederação, com o objetivo principal de defesa da soberania de cada antigo território colonial.

O fato de cada integrante da confederação ter conservado sua soberania enfraquecia o pacto, pois não havia como obrigá-los a cumprir as deliberações conjuntas, o que as tornava, na prática, meras recomendações, gerando dificuldades de obtenção de recursos financeiros e humanos. De igual modo, sequer era possível a imposição de tributos, pois tal dependia da intermediação interna dos Estados confederados. Soma-se a isso a falta de um tribunal superior (supremo) que pudesse resolver juridicamente as diferenças entre os Estados. Ainda de acordo com Mendes e Branco esses fatores negativos levaram finalmente à criação da original fórmula federativa, inscrita na Constituição estadunidense pela Convenção da Filadélfia de 1787, conforme se vê do próprio preâmbulo da Carta, em que se lê: “*nós, o povo dos Estados Unidos, a fim de formarmos uma União mais perfeita...*”, daí derivando a expressão União Federal.

Tal esforço histórico serve para demonstrar que a federação surgiu como uma alternativa de forma de Estado voltada a busca do bem comum, em que os entes renunciam às suas soberanias em favor de uma União central, conservando-se, em contrapartida, suas autonomias.

De qualquer modo, a partir da experiência estadunidense, o molde federativo passou a inspirar a organização dos países, mas com diversas variações conforme as necessidades e especificidades de cada local e de cada época. Por esse motivo é que Mendes e Branco¹⁰⁰ reiteram que não há um modelo único de Estado federal, apesar de algumas características serem comuns, tais como a soberania da Federação e autonomia dos entes federados, existência de uma Constituição Federal, repartição de competências entre os entes, participação dos entes federativos na formação da vontade federal, em especial através do

mundial são encenados, por assim dizer, duas vezes. Ele se esqueceu de acrescentar: a primeira vez como tragédia, a segunda como farsa.”

⁹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 1316-1317.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 1317-1323.

Senado Federal, inexistência do direito de secessão e a existência de uma Suprema Corte Judiciária.

Anderson¹⁰¹ acrescenta uma outra característica da federação que se encaixa com a teoria habermasiana, que é a existência de “*procedimentos*”, que podem envolver os tribunais judiciais ou o parlamento, consistente em um conjunto de processos e instituições para facilitar ou conduzir as relações entre os governos ou mesmo decidir as disputas constitucionais entre si. Essa necessidade da existência de procedimentos como uma das características da Federação é importante porque relaciona a visão procedimental de democracia de Habermas com a reforma tributária, em que é necessário criar mecanismos que permitam aos entes federativos exercer um agir comunicativo na busca de consenso na revisão das suas competências tributárias.

Mas em que pese a forma de Estado federal ter sua origem moderna a partir da experiência estadunidense, não significa que a federação daquele país seja o parâmetro a ser seguido no resto do mundo, justamente porque o modelo federativo de Estado não possui um padrão fechado que possa ser copiado literalmente de um país ao outro.

Entrementes, dentre as características destacadas, interessa para o presente trabalho serem melhor detalhadas duas delas, a saber: (i) a descentralização política, por conferir autonomia para os entes subnacionais e (ii) a repartição de competências, em especial a tributária e a administrativa, justamente como meio para garantir essa autonomia entre os entes e proporcionar equilíbrio do poder.

Apesar da repartição de competências ser um dos pontos centrais do federalismo, por ser através dela que se determina o grau de descentralização política do sistema e a medida da autonomia dos entes federados, convém apontar a posição crítica de Oliveira¹⁰², o qual alega que tal característica é muito simplista do ponto de vista da eficiência econômica. Afirma que são comuns estudos que tentam medir o grau de federalismo de acordo com a distribuição das competências tributárias e administrativas entre as esferas de governo que integram o território e, embora possam revelar o arranjo governamental em torno da divisão de encargos entre os mais diversos níveis, tal seria insuficiente para caracterizar um país como centralizado ou descentralizado, unitário ou federativo. Na concepção de Oliveira, mesmo Estados unitários podem apresentar alto grau de descentralização administrativa e fiscal, ainda

¹⁰¹ ANDERSON, 2009, p. 20.

¹⁰² OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Uma Pequena História da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil: A Necessidade de uma Reforma Tributária Justa e Solidária**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p. 191.

que as esferas subnacionais não tenham autonomia e sejam meros representantes (delegados) do Poder Central.

Considerando esse contraponto, pode-se compreender que o grau de descentralização das competências administrativas e fiscais não é necessariamente um indicador da qualidade de um Estado federal, devendo ser analisado sob o aspecto da *efetiva* descentralização política e financeira, pois é ela que garante a autonomia para que os diversos níveis de governo tenham governos próprios e independentes, ensejando, assim, condições ou não de se submeter ou se subordinar a outros entes na Federação.

Ainda que haja divergência sobre qual característica seria mais preponderante para tornar o modelo federal mais ou menos centralizador, uma questão vital para Oliveira¹⁰³ é que a estrutura de repartição de poderes e responsabilidades seja analisada sob a ótica da autonomia dos governos subnacionais. Especialmente no campo tributário, importa analisar na estrutura federativa não somente a repartição de competência em relação aos tributos, mas também o compartilhamento das receitas entre os diversos níveis de governo, bem como o quanto cada ente pode efetivamente influir na tributação.

A eficiência econômica e social do federalismo dependerá, pois, da descentralização proposta na Constituição e do desenho nela feito da autonomia de cada ente.

Cumprido, portanto, tratar dos principais aspectos de uma federação e do federalismo em si, em especial a brasileira, para logo em seguida tratar da questão federativa pontual que interessa à análise da reforma tributária.

2.2 Federalismo como doutrina social e visão de mundo

Partindo-se da perspectiva habermasiana, não é possível compreender o federalismo enquanto sistema sem levar em conta a experiência cultural e histórica da sociedade em que inserido, que é o mundo da vida.

Levi¹⁰⁴, analisando a estrutura do pacto federal dos Estados Unidos da América, reafirma a originalidade daquela novel fórmula política, advertindo, porém, que ela não significava apenas a base de uma teoria estrutural do Estado, mas também consistia em uma visão de mundo e de sociedade.

¹⁰³ OLIVEIRA, 2020, p. 192.

¹⁰⁴ LEVI, Lúcio. Federalismo. In: BOBBIO, Norberto *et al* [org.]. **Dicionário de Política**. 13ª edição. Brasília: Editora UNB, 2007, p. 474-475.

O citado autor retoma essa ideia de desvinculação conceitual entre a teoria formal e estrutural do Estado federal e a ideia de federalismo. O *federalismo* passa a ser também uma visão global de mundo lastreada na diversidade e no regime político democrático, ao passo que a *federação* designa a estrutura institucional específica de repartição do poder em dado território.

Então, o federalismo se torna uma ideologia de mundo, porque o desenho institucional do Estado influencia a formação das leis e reflete diretamente na maneira como a sociedade se comporta. E porque não dizer, o federalismo influencia o mundo da vida.

Por essa ótica, um Estado federal não será completo, se não considerar os traços característicos da sociedade da qual é base ou invólucro, pois os comportamentos dos indivíduos acabam por se tornar comportamentos federais. Por conseguinte, nessa ótica, o federalismo se mostra como um dogma de viés global que não se resume ao aspecto estrutural do país, por comportar uma postura de acolhimento dos valores da sociedade ao longo do curso histórico¹⁰⁵. É uma clara leitura sociológica do federalismo.

Nessa conexão sociológica, LEVI¹⁰⁶ afirma que nenhuma instituição política, como a federação, pode manter-se sem uma base social correspondente e, de igual modo, nenhum equilíbrio constitucional pode durar sem o suporte de um equilíbrio social correspondente, ressaltando a importância de se analisar a estrutura e as características específicas da sociedade da sociedade federal.

Sob o viés sociológico, uma sociedade federal vai gerar instituições políticas independentes, mas limitadas pela repartição de competências e autonomia. Ainda assim, Levi destaca que existirão temas que serão resolvidos centralizadamente, tais como a defesa nacional e questões econômicas.

Acerca da questão econômica na estrutura federativa, a ideia é a de que o Estado federal está fundado no princípio da pluralidade de centros de poder coordenados entre si, porém, competindo ao Governo central a competência para unificar a política econômica. Essa transferência para os órgãos federais de algumas competências no campo econômico tem por objetivo eliminar os obstáculos de natureza alfandegária e monetária, que impedem a unificação do mercado. Daí a justificativa de se atribuir ao Governo federal a capacidade autônoma de concentrar as principais decisões de política econômica. Essa ponderação é útil ao se analisar o sistema tributário brasileiro e a concentração na União de algumas atribuições, enquanto elemento fulcral da política econômica. Como consequência da

¹⁰⁵ LEVI, 2007, p. 475.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 481-482.

distribuição de competências entre uma pluralidade de centros de poder independentes e coordenados, cada parte do território e cada indivíduo ficam submetidos a dois centros de poder: ao Governo federal e ao do ente subnacional, sem que isso prejudique o princípio da unicidade de decisão sobre cada problema, conforme conclusão apresentada por Levi.

Assim, para Levi¹⁰⁷, o federalismo fornece o instrumento institucional para realizar, entre várias funções externas e internas num país, o controle das comunidades sobre o desenvolvimento econômico e sobre a vida social. E sob a perspectiva do agir comunicativo, a coordenação e cooperação entre os entes federados é uma palavra-chave.

A discussão sobre a influência do federalismo para a sociedade, sob os mais variados aspectos, incluindo o econômico, definitivamente não é nova, pois presente desde a sua gênese moderna, conforme se extrai de Hamilton¹⁰⁸, que enfatiza a importância da União na tomada de decisões sobre o comércio. Isso porque, de acordo com ele, sob um governo nacional vigoroso que dirigisse a força e os recursos naturais dos Estados Unidos da América em torno de um interesse comum (dos entes subnacionais), frustrariam aquilo que chamou de “*ciúme europeu*” que buscava limitar o crescimento norte-americano como uma grande nação. Advertia Hamilton que um estado de desunião federal colocaria em risco a existência política e econômica do novel país recém independente.¹⁰⁹

Prossegue Hamilton¹¹⁰ elencando as vantagens da federação, principalmente por fortalecer o comércio e, com isso, incrementar a arrecadação da receita pública através dos impostos, o que contribuiria com a prosperidade política norte-americana. Sobre esse tema, Hamilton¹¹¹ defende a existência de um sistema tributário próprio para a federação, a fim de ter competência para instituir meios de recursos próprios para cumprir com suas obrigações internas (sociais) e externas (guerras) e não depender das contribuições dos entes confederados de então.

¹⁰⁷ LEVI, 2007, p. 485.

¹⁰⁸ HAMILTON, Alexander *et al.* **Os Artigos Federalistas**. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1993, p. 140.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 142.

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 148: “(...) E não é possível duvidar seriamente de que tal estado de coisas deve estar na base de uma União geral. Na medida em que isso favoreceria os interesses do comércio, tenderia a ampliar a receita auferida dessa fonte. Na medida em que contribuiria para tornar mais simples e eficazes as normas de arrecadação das tarifas, atenderia aos propósitos de tornar mais produtivas as mesmas taxas de tarifas e permitira ao governo aumentar essas taxas sem prejudicar o comércio.”

¹¹¹ *Ibidem*, p. 235: “O poder de criar, por sua própria autoridade, novos fundos a partir de novos objetos de tributação capacitaria o governo nacional a fazer todos os empréstimos que suas necessidades exigissem. Nesse caso, os estrangeiros, assim como os cidadãos da América, teriam bons motivos para confiar no cumprimento de seus compromissos; mas depender de treze outros governos para obter meios para cumprir seus contratos exigiria, a partir do momento em que essa situação estivesse claramente compreendida, um grau de credulidade que raras vezes pode ser encontrado nas transações pecuniárias da humanidade, sendo pouco compatível com a costumeira perspicácia da avareza.”

Madison¹¹² também entendia necessária a existência de um governo central forte, a depender do assunto tratado.

Importa destacar que, para os federalistas estadunidenses, a instituição da federação era fundamental para garantir identidade à nação americana, confirmando a visão de Levi de federação como visão de mundo e de sociedade. Conforme Hamilton¹¹³, uma nação sem um governo nacional é um espetáculo apavorante.

Em todo o caso, é clara a ligação intrínseca do federalismo com a sociedade, enquanto arquétipo modelador dela, o que também revela a relação com o referencial teórico do agir comunicativo e da democracia procedimental de Habermas. Tais divagações acerca do princípio federativo se mostram extremamente pertinentes, porque o inserem em um contexto social concreto, pois são os indivíduos que sentem a autonomia dos entes no que tange ao exercício do poder, incluída aí a competência tributária.

2.3 Sistema Tributário Federal

Versando a presente pesquisa sobre reforma tributária, importa destacar que uma das vertentes do federalismo é o respectivo sistema tributário erigido sob tal premissa federativa.

Zilveti¹¹⁴ fala em sistema tributário federal quando presentes duas características básicas: a atribuição a entes federados de competência impositiva para criação de tributos e a repartição das receitas tributárias entre si. Afirma que essa estrutura faz com que o Estado federado tenha vantagens competitivas em comparação ao sistema de um Estado unitário, apesar de ambos os modelos terem distorções. Para ele, entre as vantagens de um sistema tributário federal, estão a equidade e a autonomia dos entes tributantes e a eficácia na cobrança dos tributos, por conta da descentralização. Porém, tais vantagens dependem dos entes federados agirem em unidade e equilíbrio, com conservação das suas autonomias, o que remete ao discurso de consenso e razão comunicativa de Habermas, além do denominado federalismo cooperativo. Não obstante, ainda para Zilveti, os eventuais problemas do sistema tributário não estão ligados necessariamente ao formato federativo em si, mas a questões pontuais que envolvem o modelo econômico adotado e o arranjo federalista fiscal.

¹¹² MADISON, James *et al.* **Os Artigos Federalistas**. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1993, p. 133-139.

¹¹³ HAMILTON, Alexander *et al.* **Os Artigos Federalistas**. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1993, p. 534.

¹¹⁴ ZILVETI, 2017, p. 419.

Seguindo na lição de Zilveti¹¹⁵, no sistema federal de governo, cada unidade decide autonomamente o quanto destinar em termos de benefícios ao contribuinte e, doutro lado, quando e quanto arrecadar, quais tributos, bases e alíquotas a utilizar. Sob o prisma do federalismo como ideologia social, o interesse da sociedade deve nortear a distribuição de competências tributárias no sistema federado. Assim, estruturar o sistema tributário federado é uma tarefa legislativa de grande relevância. Por outro lado, essa tarefa é geradora de muitas divergências e esbarra em diversos entraves constitucionais, sendo possível atrair para essa problemática a visão democrática e procedimentalista de Habermas.

É nesse ponto que a teoria habermasiana do agir comunicativo volta a incidir na problemática concreta, em função do alegado excesso de competências destinadas à União. É de se perquirir o quanto o perfil centralizador ou descentralizador do Estado viola ou harmoniza com o federalismo e como equilibrar essa equação na reforma tributária.

Trazendo à baila a questão sobre se a tributação deve ser mais ou menos centralizada, Ter-Minassian¹¹⁶ recomenda fortemente que o sistema tributário federal seja estruturado politicamente para que as competências tributárias sejam distribuídas a partir de dois critérios principais: primeiro, que sejam submetidos à competência federal os tributos que tenham como características uma alta mobilidade da base de arrecadação e sejam sensíveis a mudanças no nível de crescimento da economia, como parece ser o caso dos tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços que refletem justamente a dinâmica econômica, isso porque deixar essa tributação nas mãos dos entes subnacionais induz a deslocamentos inter-regionais dos fatores de produção, em sacrifício para o todo da Federação, além de ser base da guerra fiscal. Igualmente, destaca a autora que tributos desse jaez são importantes instrumentos para estabilização e unificação econômica, além do que, ter essas bases de arrecadação distribuídas irregularmente entre as diversas regiões e unidades federadas, conforme o primado da descentralização sugere, acentua as desigualdades sociais e regionais. Como segundo critério, a autora recomenda que sejam submetidos aos entes subnacionais os tributos com baixa mobilidade da base de incidência, caso dos tributos que incidem sobre o patrimônio.

Extraí-se da lição da autora que alguns aspectos do federalismo fiscal, como a distribuição das competências sobre os tributos, podem mesclar os modelos centralizador ou descentralizador, mais especificamente na repartição de competências tributárias sobre o

¹¹⁵ ZILVETI, 2017, p. 427.

¹¹⁶ TER-MINASSIAN, Teresa. Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomic perspective: an overview. In: TER-MINASSIAN, Teresa (org). **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 9.

consumo, em virtude de características econômicas próprias desse tipo de incidência, sem que isso enseje ofensa ao pacto federativo ou a autonomia dos entes, uma vez que se trata de tema que demanda tratamento nacionalmente unificado.

A recomendação de Ter-Minassian se aplica a reforma tributária que se discute no Brasil através das PEC's 45 e 110, pois os tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços (alta mobilidade da base de arrecadação) teriam a cobrança centralizada, mas garantindo-se aos entes subnacionais a definição de sub alíquotas, a fim de garantir a eles autonomia política, e também participação direta na gestão dos recursos arrecadados, em homenagem a autonomia financeira. Essa pretendida reestruturação das competências tributárias sobre o consumo exigirá, também, que os entes federativos cheguem a esse consenso habermasiano através do agir comunicativo, em nome conferir maior eficiência econômica e social ao sistema tributário.

2.4 Federalismo fiscal

Sendo o federalismo a maneira pela qual os entes federativos se relacionam entre si, o federalismo fiscal é definido por Zilveti¹¹⁷ como sendo a divisão de funções do setor público e finanças de um modo lógico entre os distintos entes federados, pressupondo um modelo de delegação de competências fiscais.

Então, o federalismo fiscal é a dinâmica pela qual os entes governamentais se relacionam do ponto de vista financeiro e tributário, em que se atribui a cada ente a competência para arrecadar determinados tributos, bem como a repartição das receitas entre eles, além de prever a responsabilidade de cada um na alocação dos recursos auferidos e compartilhados, conforme as necessidades sociais.

Através da divisão de atribuições quanto ao gasto público e das competências tributárias, o modelo federalista fiscal enseja descentralização política e econômica. Vê-se, portanto, que o desenho das competências tributárias é um ponto relevante e crucial para o federalismo fiscal.

Sob o prisma econômico, Oates¹¹⁸ enxerga o federalismo fiscal como uma estrutura de atribuição de funções a diferentes níveis de governo, fornecendo, para o cumprimento dessas funções, os instrumentos fiscais apropriados. Para o referenciado autor, essas funções

¹¹⁷ ZILVETI, 2017, p. 425.

¹¹⁸ OATES, Wallace E. An Essay on Fiscal Federalism. *Journal of Economic Literature*, Maryland, vol. 37, nº 3, sep., 1999, p. 1121. Disponível em: <https://www.jstor.org/stabel/2564874>. Acesso em: 19 jun. 2023.

fundamentais do setor público são: estabilização, distribuição de renda e alocação de recursos para a produção de bens públicos, as quais são melhor cumpridas por um governo central, com exceção de bens públicos diferenciáveis conforme a realidade de cada local, hipótese em que essa atribuição seria melhor desempenhada descentralizadamente. A partir dessa conclusão, Oates afirma que o federalismo fiscal é um modelo que combina as vantagens da centralização com a descentralização, mas em algumas hipóteses, para o próprio Oates, a descentralização fiscal não contribuiria necessariamente na redução de desigualdades sociais, tais como a desigualdade na distribuição de renda.

Partindo das lições de Oates, Silva¹¹⁹ aponta que a definição da gestão federativa relacionada à divisão de competências tributárias e da repartição de recursos, pode decorrer de imposição institucional ou como produto da livre decisão entre as partes, no sentido de conferir uma maior ou menor centralização do sistema. Nesse ponto, existe um interessante paralelo com o agir comunicativo de Habermas, uma vez que é preferível que os entes federativos, por meio de negociação política entre si, definam o melhor formato de federalismo fiscal.

Fato é que o federalismo fiscal estará sujeito a variações, a depender das condições políticas econômicas e financeiras do país. Não obstante, as principais marcas do federalismo fiscal continuam sendo a busca pelo equilíbrio entre cooperação e competição entre os entes e a preservação da autonomia dos subnacionais, ao mesmo tempo em que apresente o modelo ensejará flexibilização, a fim de viabilizar políticas públicas que terão maior eficiência caso seja coordenadas centralizadamente.

2.5 Centralização e descentralização

Esse aparte sobre o entendimento de federalismo fiscal mostra que definir um sistema federativo como centralizado ou descentralizado é um dos grandes dilemas dos Estados democráticos modernos que adotam a forma federalista, conforme leciona Arretche¹²⁰. O dilema gira em torno da autoridade do governo central em detrimento da autonomia dos governos subnacionais e, de acordo com a autora, as respostas institucionais a isso impactam

¹¹⁹ SILVA, Mauro Santos. Teoria do Federalismo Fiscal: Notas Sobre as Contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v. 15, n. 1, jan.-abr., 2005, p. 120. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/novaeconomia/article/view/447/444>. Acesso em: 19 jun. 2023.

¹²⁰ ARRETCHE, Marta. *Democracia, Federalismo e Centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV. Editora Fiocruz, 2012, p. 11.

o funcionamento da democracia e das decisões de governo. Igualmente, terá impacto nas mudanças nas competências tributárias na reforma.

O caráter centralizador ou descentralizador do sistema federalista merece algumas considerações na presente pesquisa, pois a pretendida unificação dos tributos sobre o consumo representaria, ao menos em tese, centralização das competências tributárias, o que pode representar um entrave na busca de consenso entre os atores políticos.

Silva¹²¹ destaca três formas de organização política de um Estado federal, quais sejam:

- a plena centralização, correspondente à forma unitária de governo, cujas funções fiscais são exercidas exclusivamente pelo governo central;
- a absoluta descentralização, modelo teórico em que os governos locais desempenham as competências fiscais;
- a forma federativa, que combina competências centralizadas e competências descentralizadas em um modelo cujas responsabilidades fiscais encontram-se compartilhadas entre os diferentes níveis de governo e suas respectivas unidades federativas.

Para o citado economista, o desenho organizacional mais adequado ao desempenho das funções fiscais do Estado é aquele que agrega aspectos centralizadores com descentralizadores, não sendo conveniente a polarização entre plena centralização versus extrema descentralização.

Arretche¹²² explica que, por um lado, formas de Estado que concentram excessiva autoridade no governo central ensejam o risco da *tiranía da maioria*, uma vez que esta não encontraria freios institucionais à execução de suas preferências, bem como ensejam risco de instabilidade nas políticas, pois cada governo de maioria teria condições de mudar amplamente a legislação, desfazendo políticas anteriores. De outro lado, formas de Estado que confirmam excessivo poder às unidades subnacionais podem paralisar a governabilidade ao alavancar o *veto da minoria*, além de poder implicar em desigualdade nos serviços prestados aos cidadãos vivendo em localidades diferentes de um mesmo país.

Como dito, essa questão se faz presente na discussão sobre a reforma legislativa que pretende a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo, uma vez que uma das grandes divergências é quanto ao caráter centralizador ou descentralizador da reforma, sob a ótica federativa, caso isso enseje perda de autonomia.

Seguindo a esteira de Arretche, é de se afirmar que a concepção de um modelo tributário centralizador pode favorecer a eficiência e mitigar substancialmente a complexidade hoje existente, incluindo as distorções que são causa e efeito da guerra fiscal entre os entes,

¹²¹ SILVA, 2005, p. 118.

¹²² ARRETCHÉ, 2012, p. 11.

unificando a incidência. Entretanto, conceber um modelo excessivamente descentralizado torna o paradigma da autonomia federativa um obstáculo à simplificação tributária e ao combate da regressividade, além de contribuir para guerra fiscal. Equilibrar as vantagens e desvantagens dos dois modelos é o grande desafio, com a dificuldade adicional de se preservar a autonomia federativa, por ser cláusula pétrea.

De qualquer modo, o federalismo brasileiro sempre se apresentou de maneira pendular à sociedade: ora descentralizado, ora centralizado. Silveira¹²³ confirma que a formação histórica do poder político e econômico no Brasil é pendular, pois em determinados momentos foi e é fortemente concentrado no governo central, através da União, e em outros ficou nas mãos dos governos subnacionais (Estados-membros e Municípios). Entretanto, aduz que uma das características do federalismo brasileiro é a maleabilidade de poder combinar centralização com descentralização, bem como cooperação federativa com competição federativa, característica essa que se mostra oportuna no atingimento do consenso habermasiano em torno da reforma tributária sobre o consumo.

A opção pelo federalismo, conforme Silveira¹²⁴, se deu em virtude do Brasil ser um país continental, de modo que esse modelo tem servido de ferramenta capaz de atender às necessidades locais, especificamente dos entes municipais, mas a partir de um controle exercido pelo governo central em relação a certas matérias, ficando a centralização a cargo da União, que coordena as políticas públicas e depois repassa aos entes subnacionais através da legislação federal. Exemplo dessa dinâmica é a legislação tributária voltada ao consumo de bens e serviços, que afeta a economia nacional através dos preços das mercadorias e serviços e determina a alocação de recursos e investimentos. Repise-se aqui as observações de Hamilton¹²⁵ e Levi¹²⁶, de que a política econômica em torno do comércio é um assunto a ser coordenado nacionalmente, através de um órgão central, sem que isso represente prejuízo à Federação, ao contrário, a fortalece.

Oportuno trazer à baila as ponderações de Kelsen¹²⁷, para quem Estado é sinônimo de ordem jurídica e, nesse sentido, uma ordem jurídica centralizada subentende que todas as suas normas são válidas para todo o território pelo qual ela se estende (esfera territorial de validade). Por outro lado, uma ordem jurídica descentralizada consiste em normas que tem

¹²³ SILVEIRA, Fábio José Viana. **O Federalismo Fiscal a partir da Análise do Sistema Financeiro Nacional e sua Relação com a Eficiência na Gestão Pública Municipal**. São Paulo: Editora Dialética, 2022, p. 36-37.

¹²⁴ *Ibidem*.

¹²⁵ HAMILTON, 1993. p. 140.

¹²⁶ LEVI, 2007, p. 482.

¹²⁷ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. 3ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1998, p. 433-436.

esferas territoriais de validade diferentes. O autor denomina que as normas válidas para o território inteiro são normas centrais e as que são válidas só para uma parte do território são normas não-centrais ou normas locais. Então, para ele, afirmar que um Estado é descentralizado significa dizer que sua ordem jurídica nacional não contém somente normas centrais, mas também normas locais.

Para Kelsen¹²⁸ ainda, a forma federativa de Estado é o ápice do ideal de descentralização, porém, o grau de centralização ou descentralização é determinado pela importância da matéria, reconhecendo que o Direito positivo conhece apenas a centralização e a descentralização parciais:

A centralização e a descentralização totais são apenas pólos ideais. Existe certo grau determinado abaixo do qual a centralização não pode descer, e certo grau máximo que a descentralização não pode ultrapassar sem a dissolução da comunidade jurídica;

(...)

A centralização ou a descentralização de uma ordem jurídica podem ser de graus quantitativamente variáveis. O grau de centralização ou descentralização é determinado pela proporção relativa do número e da imponência das normas centrais e locais da ordem.

A partir daí o autor cita inúmeros exemplos de matérias que, em um sistema federal, pode ser tratadas de maneira centralizada ou descentralizada, a depender do interesse prevaiente e da harmonia que a norma jurídica deva ter em todo o território:

A descentralização pode, por exemplo, ser aplicada apenas à agricultura e à indústria, enquanto outras matérias de regulamentação jurídica são centralizadas; ou apenas o Direito criminal e a sua aplicação por tribunais podem ser descentralizados, enquanto o Direito civil e a sua aplicação por tribunais civis são centralizados.

Aplicando a lição kelseniana para a realidade brasileira, percebe-se que uma grande gama de matérias são centralizadas privativamente na União, tais como legislar sobre direito civil, penal, do trabalho, etc.¹²⁹, enquanto o direito tributário é definido como competência legislativa concorrente entre os entes.¹³⁰ Mas mesmo na questão tributária o princípio federativo deve estar articulado em torno do viés da cooperação e da coordenação, podendo haver questões que, por serem estratégicas para o país, recebam um tratamento mais centralizado. Kelsen¹³¹, inclusive, destaca que assuntos do campo econômico são ordinariamente legislados de modo centralizado na Federação, tais como as políticas

¹²⁸ KELSEN, 1998, p. 437.

¹²⁹ BRASIL, 1988: “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;”

¹³⁰ *Ibidem*: “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;”

¹³¹ KELSEN, *op. cit.*, p. 459.

monetária, alfandegária e, porque não dizer, a tributária, esta última constituindo um fator com potencial para influir diretamente na economia do país.

Prosseguindo-se nas lições de Kelsen¹³², ainda que a principal característica da forma federativa seja a descentralização, o seu grau não pode ser tão elevado a ponto de conceder uma autonomia tal aos entes subnacionais que, na prática, faça o próprio Estado federal desaparecer, pois a autonomia constitucional dos Estados-membros deve ser limitada, do contrário o regime será confederativo e não federativo.

No âmbito do Direito, Kelsen¹³³ afirma que o Direito nacional é uma ordem jurídica relativamente centralizada, uma vez que a característica especial do Estado é a centralização da aplicação do Direito. Para ele, as normas centrais formam uma ordem jurídica central, por meio da qual é constituída uma comunidade jurídica central-parcial, que abarca todos os indivíduos dentro do Estado federal. A essa comunidade parcial constituída pela ordem jurídica central, Kelsen constrói o seu conceito de “federação”.¹³⁴

Não obstante, o autor aduz também que mesmo a concentração de determinadas matérias para serem legisladas pelo órgão central não significa necessariamente ofensa ao primado da descentralização, pois o órgão criador do Direito central (no caso brasileiro, o Congresso Nacional) possui, em regra, duas casas legislativas: a Câmara dos Representantes ou dos Deputados e a Casa dos Estados ou o Senado. Assim, para Kelsen, especialmente o Senado funcionaria como um elemento de descentralização, pois, sendo sua função representar os Estados-membros, significa que as comunidades locais tomam parte no processo central de legislação¹³⁵.

Portanto, cotejando a doutrina de Kelsen com a problemática da reforma tributária brasileira sobre o consumo, percebe-se como é tênue a linha entre centralização e descentralização federativa, e ainda que a direção da reforma aponte para a centralidade do modelo oriunda da unificação dos tributos atualmente existentes, isso não descaracterizaria ou ofenderia o pacto federativo por si só, tendo em vista ser perfeitamente possível que alguns assuntos de interesse nacional sejam tratados de maneira concentrada.

Silva¹³⁶ observa que o federalismo delineado pela Constituição de 1988 é fortemente orientado pela descentralização e pelo cooperativismo, uma vez que foram delegadas aos

¹³² KELSEN, 1998, p. 462.

¹³³ *Ibidem*, p. 463.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 452.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 454.

¹³⁶ SILVA, Filipe Piazza Mariano da. **Federalismo Fiscal: Análise da Repartição das Competências Tributárias frente ao Primado da Superação do Subdesenvolvimento Nacional**. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo. 2020. p. 60-61.

Estados e Municípios maiores competências tributárias e administrativas, aumentando, também, a participação deles no produto da arrecadação tributária. Acrescenta o referido autor que esse aumento da autonomia dos entes subnacionais não significou necessariamente prejuízo à União, uma vez que grande parte da competência legislativa continuou consigo, o que revela um resquício centralizador do sistema.

Sobre o fenômeno da centralização, autoras como Siqueira¹³⁷ não a enxergam como algo necessariamente negativo para o federalismo. Ela lembra que a centralização não implica na ruptura do sistema federal, pois o Estado pode ser mais ou menos centralizado, conforme opção política do constituinte. Além do mais, afirma que a competência tributária não é o sustentáculo de uma federação, tampouco o fato da União concentrar o poder para legislar é ruim para a autonomia financeira dos demais entes. Ao contrário, aduz que a concentração da legislação no ente central pode trazer racionalidade e eficiência ao sistema, por evitar a chamada “guerra fiscal”, maior vilão do federalismo cooperativo. Com base em tais considerações, a citada autora propõe o fortalecimento do federalismo através da centralização.

Em sentido oposto, Silva¹³⁸ propõe que a concentração de competências que impera em favor da União seja imediatamente revista, sob pena de causar e aprofundar uma crise no federalismo brasileiro, mormente no aspecto fiscal.

Já Arretche¹³⁹ propõe um meio termo, no sentido de que o sistema federativo brasileiro é bastante centralizado, sim, porém, contém mecanismos para inibir o poder central de prevalecer, de modo que Estados e Municípios continuam sendo atores relevantes na formulação e implementação de políticas públicas. Essa visão intermediária de Arretche tem bastante relevância quando se pretende redesenhar o modelo da tributação sobre o consumo, cujo principal desafio é equilibrar uma melhoria de eficiência sem sacrificar o pilar do federalismo, que é a autonomia dos entes, ainda que seja necessário atualizar a leitura desses conceitos à luz das necessidades sociais hodiernas.

Na trilha desse raciocínio, será visto adiante que a unificação dos tributos sobre o consumo, tal qual tratada especificamente pelas PEC's 45 e 110, enseja a competência compartilhada em relação ao novo tributo único. Em linhas gerais, as quais serão melhor delineadas, o chamado IBS conservaria a autonomia política dos entes, garantindo que cada

¹³⁷ SIQUEIRA, Luiza Noronha. **Estado Federal, Tributação e Autonomia dos Entes Federados**: possibilidade de fortalecimento do federalismo pela centralização. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 117.

¹³⁸ SILVA, 2020, p. 198.

¹³⁹ ARRETCHÉ, 2012, p. 11-30.

um deles fixe sua própria alíquota, ao mesmo tempo em que conservaria a autonomia administrativa e financeira através de uma arrecadação, gestão e distribuição conjunta dos recursos auferidos via IBS, propondo-se, inclusive, a criação de um Conselho Federativo, no qual os entes editariam de maneira conjunta normas infralegais e uniformizariam a interpretação do novel imposto.¹⁴⁰

Arretche¹⁴¹ afirma que a disputa federativa por recursos reside historicamente no sistema de transferências fiscais, o qual constitui justamente um dos grandes nós a serem desatados em uma reforma tributária que unifique os tributos incidentes sobre o consumo, mediante a repartição da arrecadação entre os entes. Conforme a referida autora, na história do sistema fiscal brasileiro, a descentralização das transferências fiscais não correspondeu a autonomia dos governos subnacionais sobre suas decisões de gasto, pois a constante da federação brasileira tem sido a legislação federal definir extensamente a agenda de gasto dos governos subnacionais¹⁴².

Por conseguinte, não obstante o modelo ideal ainda não estar concretamente dado, vê-se a busca de consenso em torno de uma nova tributação sobre o consumo que, ao mesmo tempo em que revise o formato das competências tributárias, garanta igualmente o exercício da autonomia dos entes, motivo pelo qual esse equilíbrio não possa ser interpretado como necessariamente centralizador, uma vez que propõe o compartilhamento de competência tributária em uma ótica praticamente inédita no Brasil. Além do mais, esse consenso só é possível ser atingido sob um paradigma democrático e orientado pela razão comunicativa entre os atores envolvidos, o que denota ser a filosofia habermasiana um importante substrato teórico de todo esse debate.

De qualquer modo, a reforma tributária, especificamente sobre o consumo, ainda aguarda que as forças políticas e sociais encontrem um consenso, na linha do que Habermas propõe, a fim de resgatar a tributação como instrumento de política econômica e social, tornando-a menos complexa, menos cumulativa, o que fatalmente levará a uma redefinição do

¹⁴⁰ Posição defendida por Melina de Souza Rocha Lukic. Porque uma administração centralizada do IBS é imprescindível na reforma tributária? Na PEC 110 um modelo inovador de administração compartilhada do IBS é proposto: um Conselho Federativo. 27 de abril de 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-ccif/por-que-uma-administracao-centralizada-do-ibs-e-imprescindivel-na-reforma-tributaria-27022023>. Acesso em: 10 abr. 2023.

¹⁴¹ ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n° 24, 2005, p. 83.

¹⁴² *Ibidem*. Entre as características do sistema fiscal brasileiro que considera preponderantes, Arretche destaca a (i) descentralização de receitas – seja da autoridade para arrecadar, seja pela garantia de transferências constitucionais –, com (ii) centralização da arrecadação no governo federal – devido a seu papel de principal arrecadador –, acompanhadas de (iii) centralização da autoridade sobre as decisões de arrecadação e de gasto, isto é, limitação da autonomia dos governos subnacionais para a regulamentação da cobrança de impostos e do destino do gasto.

modelo federativo, seja no caminho da centralização, da descentralização ou de um modelo intermediário entre ambos.

2.6 Federalismo no Brasil

No Brasil, a fórmula federativa foi erigida a cláusula pétrea, o que a torna impossível de ser alterada via emenda à Constituição de 1988¹⁴³. Somente uma nova Constituição, fruto do poder constituinte originário, poderia propor outra forma de Estado.

Moraes¹⁴⁴ chama essa petrificação constitucional do federalismo de *princípio da indissolubilidade do vínculo federativo*, enfatizando suas duas finalidades básicas: a unidade nacional e a necessidade descentralizadora. Nesse sentido, também, afirma que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos e possuidores de tríplice capacidade: auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração.

Indubitável, pois, que o Estado brasileiro é um Estado federal. Ao mesmo tempo em que se afirma o caráter descentralizador do modelo, também se revela o seu caráter cooperativo, considerando que cada ente é autônomo e o poder é repartido.

A par disso, apesar da autonomia dos entes subnacionais ser uma característica marcante de uma federação, existem matérias que demandam uma coordenação harmônica e nacionalmente unificada¹⁴⁵, ao que se denomina *federalismo cooperativo*, em que as atribuições são exercidas de modo comum ou concorrente, devendo haver equilíbrio entre os entes, atuando em torno de consensos, para usar aqui uma perspectiva habermasiana.

É por isso que Tavares¹⁴⁶, condensando a posição doutrinária, classifica o modelo brasileiro como um federalismo cooperativo, em contraposição ao federalismo dual estadunidense, em que a separação das atribuições entre os entes é rígida e estanque. Isso porque, no federalismo cooperativo, ao não se definir precisamente a distribuição das competências dos entes federados, promove-se uma proximidade forçada (cooperação) entre União e entidades subnacionais.

¹⁴³ BRASIL, 1988: “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: (...) 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. (...) Art. 60. [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;”

¹⁴⁴ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2017, p. 221.

¹⁴⁵ A exemplo da política econômica, cf. Levi, 2007, p. 617.

¹⁴⁶ TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 18ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2020, p. 1061.

Não obstante as disposições teóricas apresentadas, há uma preocupação latente com a perda concreta de espaço e fragilização da posição dos entes subnacionais na federação brasileira, com risco de que a invocada cooperação seja meramente retórica.

Rezende¹⁴⁷ aponta que o federalismo brasileiro tem uma história de acirramento de conflitos e antagonismos. A partir dessa constatação, expõe evidências de risco ao federalismo cooperativo brasileiro, tais como os rígidos controles sobre as contas públicas, o impacto da transição demográfica e das políticas sociais no orçamento, o acelerado processo de urbanização, a fragmentação da representação política derivada da diversidade social, dentre outros fatores.

A citada fragilização dos entes subnacionais no federalismo cooperativo demanda a discussão sobre as reformas necessárias a reverter esse quadro, principalmente sob a ótica da ação comunicativa e democracia procedimental, uma vez que o processo de deterioração da cooperação se liga bastante às dificuldades dos atores políticos em resolver suas diferenças de entendimento na arena e na forma adequadas.

Rezende propõe, então, algumas medidas visando criar um ambiente favorável a resolução de conflitos no âmbito da Federação, o que se coaduna com a doutrina do agir comunicativo e da democracia procedimental, a saber: (i) criar um ambiente propício para o problema seja exposto, pois afeta o interesse de todos, ainda que em momentos e intensidade distintos; (ii) a criação de um colegiado de Governadores para estabelecer estratégias e diretrizes para lidar com o problema federativo; (iii) proposta de ação coletiva para combater a ameaça ao federalismo; (iv) discutir a mobilização dos recursos necessários para levar adiante a proposta que for concebida. Aduz que nenhum desses requisitos se faz presente atualmente.

Ao propor que os entes federados se unam para formar uma frente comum de defesa de interesses coletivos, Rezende abre um horizonte para aplicação da teoria habermasiana do agir comunicativo, ainda que expressamente não tenha feito essa menção, haja vista a necessidade de se criar o ambiente propício para os atores argumentarem em torno de um discurso e, a partir de um procedimento que permita aos envolvidos discorrerem sobre suas diferenças, resgatar materialmente a cooperação federativa, especificamente em matéria de repartição de competências tributárias.

Por entender que a dificuldade dialógica entre os entes é um dos principais problemas no federalismo, Rezende insiste na fixação de procedimentos dentro do Estado democrático

¹⁴⁷ REZENDE, Fernando. **O Federalismo Brasileiro em seu Labirinto: Crise e Necessidade de Reformas**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013, p. 7-8.

de direito visando a criação de instâncias apropriadas para negociação dos conflitos federativos, buscando a coesão nacional na ordem econômica. Nas suas palavras, a federação brasileira encontra-se num labirinto, sendo necessário encontrar o caminho para sair dele – sob a ótica da racionalidade comunicativa e não instrumental.¹⁴⁸

2.6.1 Trajetória do Federalismo no Brasil, sob a ótica tributária

A perspectiva histórica possibilita correlacionar o federalismo fiscal à estrutura tributária, cuja reforma se debate. De acordo com Quintana¹⁴⁹ “*o passado não reconhece o seu lugar: está sempre presente.*”

Conforme Oliveira¹⁵⁰, o método histórico permite a compreensão de como se formaram tais estruturas, auxiliando também a vislumbrar as dificuldades e resistências que se colocaram ao longo do caminho no que tange às reformas.

De igual modo, sob o viés sociológico habermasiano, é conveniente identificar as forças sociais e políticas que determinaram a formação do federalismo fiscal da atual ordem, incluindo a disputa por recursos travada entre os entes e como isso determinou os mais variados tipos de tributos.

Para Oliveira¹⁵¹, a construção do sistema tributário brasileiro foi condicionada tanto pelas suas bases econômicas quanto pelo arranjo federativo estabelecido em cada um dos períodos. Nesse sentido, a história do federalismo brasileiro foi marcada pela alternância de situações em que os entes subnacionais ora perdiam autonomia política e financeira durante a ascensão de regimes autoritários e ora a recuperavam, às vezes em grau maior do que haviam perdido, mormente após a redemocratização em 1946 e 1988¹⁵².

Não se pretende exaurir todas as nuances da história, mas sim identificar as circunstâncias que interessam ao escopo do presente trabalho e que são relevantes para o entendimento do sistema tributário atual e do federalismo fiscal.

2.6.2 Período da República Velha de 1889 a 1930

¹⁴⁸ REZENDE, 2013, p. 10.

¹⁴⁹ QUINTANA, Mário. **Poesia Completa:** Em Um Volume. Rio de Janeiro: Editora Nova Aguilar, 2005, p. 185.

¹⁵⁰ OLIVEIRA, 2020, p. 12.

¹⁵¹ *Ibidem.*

¹⁵² REZENDE, *op. cit.*, p. 29-30.

É em 1889 que o Brasil adota a forma federativa¹⁵³, lançando as bases para o desenho da vindoura Constituição de 1891, de inspiração liberal e que romperia em absoluto com o regime imperial, inaugurando, assim, o período republicano.

Oliveira¹⁵⁴ retrata que a República herda do Império boa parte da estrutura tributária, a qual vigoraria até a década de 1930, sendo que o principal debate era acerca da partilha de receitas entre os entes federados, a estruturar inicialmente o sistema de competências fiscais entre a União e os Estados. Tentou-se buscar um equilíbrio nessa repartição, a fim de resguardar a força da novel federação. Oliveira¹⁵⁵ destaca que não houve grandes preocupações em se explorar novas bases de tributação, tampouco conter o efeito dos tributos sobre os contribuintes, já que a economia era essencialmente agroexportadora.

Como o Estado brasileiro nesse período era orientado pelo liberalismo, seu papel estava restrito a poucas atividades, daí o porquê o enfoque da arrecadação ter recaído sobre as receitas do comércio exterior, motor dinâmico da economia na época, com poucos impostos incidindo sobre atividades internas¹⁵⁶.

Destaque para a criação do Imposto de Consumo em 1891¹⁵⁷, focado inicialmente no fumo, mas com o passar dos anos ampliado para alcançar novos produtos, como bebidas, fósforos, vinhos estrangeiros, café torrado, louças e vidros, pilhas elétricas, sendo que até o final da República Velha (1930), esse imposto já estaria incidindo sobre boa parte do universo de produtos¹⁵⁸. Destaque também para o Imposto sobre Indústrias e Profissões, que havia sido estendido, desde 1867 – época imperial, para toda e qualquer atividade industrial ou profissional¹⁵⁹, embrião do futuro Imposto sobre Serviços. Igualmente, importa mencionar que em 1922 foi criado o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM)¹⁶⁰, precursor do Imposto Sobre Vendas e Consignações (IVC), que seria criado em 1934 e do atual Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

¹⁵³ BRASIL, 1889. Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889. Proclama provisoriamente e decreta como forma de governo da Nação Brasileira a República Federativa, estabelece as normas pelas quais se devem reger os Estados Federaes. O Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brazil decreta:

Art. 1º Fica proclamada provisoriamente e decretada como a forma de governo da nação brasileira a República Federativa.

Art. 2º As províncias do Brazil, reunidas pelo laço da Federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brazil.

¹⁵⁴ OLIVEIRA, 2020, p. 23.

¹⁵⁵ *Ibidem*.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 26-28.

¹⁵⁷ BRASIL, *op. cit.*

¹⁵⁸ OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 31-32.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 27.

¹⁶⁰ BRASIL, 1922.

Não houve discriminação de receita para os municípios, ficando tal encargo com os Estados, o que reforçou as fontes de instabilidade política, por gerar disputa sobre as bases tributárias que se dariam nesses níveis de governo. Do ponto de vista do equilíbrio federativo, não houve preocupação em se estabelecer mecanismos de redistribuição de receitas para compensar ou ao menos mitigar as desigualdades econômicas e tributárias entre os entes¹⁶¹.

Como no Estado liberal a intervenção deveria ser a mínima possível, o Governo central acabou não tendo condições de usar a tributação para equilibrar a federação, restando às oligarquias de São Paulo e Minas Gerais em maior escala e Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, em menor escala, ditar a política econômica. Com isso, a federação desse estágio inicial da República acabou se revelando uma federação “para poucos” e o sistema tributário uma ressonância desse desequilíbrio¹⁶².

Não obstante o equilíbrio pretendido quanto à distribuição de competências, o resultado não foi suficiente para garantir a harmonia federativa, algo que é de grande valia na ótica do agir comunicativo.

Assim, no que se refere às relações federativas, o período citado foi de desequilíbrio entre a União e os Estados e até mesmo com os municípios, apesar destes não serem entes federativos, na disputa de bases tributárias mal definidas na legislação, o que acirrou e aprofundou os conflitos, em prejuízo para a economia¹⁶³.

2.6.3 Período Vargas de 1930 a 1946

A chegada de Getúlio Vargas ao poder em 1930, conforme expõe Oliveira¹⁶⁴, rompeu com a aliança política da República Velha e deflagrou um período de novas articulações visando um novo desenho para o Estado, sendo que tais mudanças refletiram sobre a estrutura tributária. O país passou a acelerar seu processo de industrialização com as atividades internas, garantindo força nos ciclos econômicos.

Entrementes, do ponto de vista da harmonia federativa e do agir comunicativo, a era Vargas representou o sistemático enfraquecimento e sujeição dos entes subnacionais e o fortalecimento do Poder Central. Dissolveu-se em 11 de novembro de 1930¹⁶⁵ o Congresso

¹⁶¹ OLIVEIRA, 2020, p. 28-29.

¹⁶² *Ibidem*, p. 29.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 37.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 37-38.

¹⁶⁵ BRASIL, 1930.

Nacional, as Assembleias Legislativas Estaduais e as Câmaras Municipais, substituindo-se também os Governadores de Estados por Interventores nomeados pela Presidência.

Houve, portanto, um forte movimento de centralização do poder e das instâncias decisórias sobre as atividades econômicas na União Federal, em contraponto à desequilibrada descentralização do período anterior.

De acordo com Oliveira¹⁶⁶, várias atividades que antes estavam sob o controle dos Estados foram transferidas para a órbita central, o que contribuiu, sim, para atenuar as discrepâncias tributárias da época, pois enfraqueceu-se o poder estadual em alguns setores, passando a ser acomodados em torno do projeto político de Vargas.

Importante, pois, enfatizar as mudanças ocorridas no sistema tributário, especialmente a partir da Constituição de 1934. Conforme anota Oliveira¹⁶⁷, repetiu-se na discussão constituinte o debate sobre o sistema de partilha, porém, houve dessa vez alguma preocupação em identificar os efeitos dos tributos sobre a economia e o contribuinte. Sob essa ótica, as principais alterações no sistema tributário foram: (i) a constitucionalização dos impostos de renda e consumo, de competência federal; (ii) o desmembramento dos impostos sobre a transmissão da propriedade *causa mortis* e *inter-vivos*; (iii) a criação do imposto sobre combustíveis destinado aos Estados; e (iv) a transformação do citado imposto sobre vendas mercantis no Imposto sobre Vendas e Consignações.

No que tange ao federalismo, a principal inovação foi a atribuição constitucional de competências aos municípios de maneira inédita, com uma estrutura de cinco tributos, além da participação deles na arrecadação do Imposto sobre Indústrias e Profissões. Os Estados, por outro lado, ficaram com o imposto de consumo de combustíveis e o alargamento da base do imposto sobre vendas e consignações, sendo-lhes também permitido exercer competência concorrente com a União na criação de novos impostos, vedando-se, contudo, a bitributação. À União, como dito, adicionaram-se os impostos de renda e de consumo já existentes¹⁶⁸.

Na opinião de Oliveira¹⁶⁹, em alguma medida essa reestruturação tributária foi benéfica para a federação, dada a distribuição mais equilibrada de receitas e o fortalecimento financeiro dos Municípios, advertindo, porém, que o que estava em jogo era o projeto político de Vargas, porque ao enfraquecer a influência dos Estados sobre os municípios, o caminho ficava livre para o Poder Central articular melhor as alianças políticas locais.

¹⁶⁶ OLIVEIRA, 2020, p. 42.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p. 43-44.

¹⁶⁸ *Ibidem*, p. 44.

¹⁶⁹ *Ibidem*, p. 45.

Mesmo com a instauração que se seguiu do chamado Estado Novo e a outorga da Constituição de 1937, de inspiração fascista e que concentrou os poderes no Governo Central, a mesma centralização não se verificou no campo das competências tributárias entre os entes. Para Oliveira¹⁷⁰, foram poucas as mudanças no campo tributário nesse período, porque as bases da tributação interna não haviam se alargado suficientemente, a ponto de ensejar uma reforma sistêmica.

Falando especificamente da tributação sobre o consumo, importante ressaltar, como faz Oliveira¹⁷¹, que ao final da primeira era Vargas, em 1945, o Imposto sobre o Consumo representava 40% da arrecadação, revelando uma nova face das bases tributárias internas e um mercado consumidor interno se fortalecendo, deixando para trás o passado de uma economia agroexportadora.

2.6.4 Período Democrático de 1946 a 1964

Com o fim da Segunda Guerra Mundial e a derrocada do totalitarismo pelo mundo, o regime Vargas chega ao fim e o Brasil se deparava com uma nova Constituição em 1946, elaborada como resposta à forte centralização de poderes do período anterior, influenciada pelo liberalismo político, restauração das liberdades democráticas e, principalmente pelo fortalecimento do federalismo, com destaque para o aumento da autonomia dos municípios¹⁷².

No âmbito tributário, entretanto, não foram observadas grandes mudanças quanto às competências tributárias dos entes da federação, nem alterações marcantes no sistema de tributos, em que pesem as mudanças estruturais da economia¹⁷³. Varsano confirma essa afirmação e enfatiza o viés municipalista da Constituição de 1946:

A Constituição de 18 de setembro de 1946 trouxe poucas modificações no que concerne ao elenco de tributos utilizados no país. Ela mostra, entretanto, a intenção de aumentar a dotação de recursos dos municípios. Dois novos impostos são adicionados à sua área de competência: o imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência (imposto do selo municipal) e o imposto de indústrias e profissões, o último pertencente anteriormente aos estados mas já arrecadado em parte pelos municípios. Estas unidades de governo passam também a participar (excluídos os municípios de capitais) de 10% da arrecadação do IR e de 30% do excesso sobre a arrecadação municipal da arrecadação estadual (exclusive imposto de exportação) no território do município, bem como do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais do país, de competência da União.¹⁷⁴

¹⁷⁰ OLIVEIRA, 2020, p. 51.

¹⁷¹ *Ibidem*, p. 53-54.

¹⁷² *Ibidem*, p. 54.

¹⁷³ *Ibidem*, p. 55.

¹⁷⁴ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas** (Texto para Discussão nº 405). Brasília: IPEA, 1996, p. 5.

Assim, para Varsano, embora não tenha promovido uma reforma da estrutura tributária, a Constituição de 1946 modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos, sinalizando um arquétipo de federalismo cooperativo.

Arretche¹⁷⁵ comenta a importância do arranjo federativo proposto pela Constituição de 1946 e que tem perdurado até hoje, no período pós Constituição de 1988, segundo o qual as regras de transferências constitucionais implicam que a União arrecade para distribuir aos Estados e Municípios e Estados para seus respectivos Municípios. É por isso que, para Arretche, a consolidação do sistema de transferências fiscais passa a ser a principal característica do embate federativo em torno da questão tributária, sendo tal constatação de grande relevância para a leitura dos conflitos atuais e iminentes com a reforma tributária.

Assim, as disputas federativas, a partir de 1946, começam a se deslocar da área das competências tributárias para a de definição dos percentuais na repartição das receitas. Vale dizer, ter ou não competência constitucional para instituir e cobrar determinado tributo passa a ser somenos, na medida em que os entes já comungam da arrecadação entre si, pouco importando qual ente fará a cobrança, não obstante a dificuldade em fazer os entes executarem e cumprirem as transferências, como lembra Varsano¹⁷⁶.

2.6.5 Período da Ditadura Militar de 1964 a 1985

Outro momento histórico relevantíssimo para o escopo do trabalho é o período da Ditadura Militar, de 1964 a 1985, por ter sido na sua vigência que se realizou a mais profunda e paradigmática reforma tributária feita no Brasil.

O contexto dessa nova fase autoritária é importante: o golpe militar de 1964 teve apoio das classes dominantes em associação com o capital estrangeiro e por segmentos da classe média, sob influência de propaganda anticomunista. E assim como no Estado Novo de Vargas, liberdades individuais foram suprimidas, partidos políticos extintos e recriados na forma do bipartidarismo para melhor atender ao controle do novo governo, Congresso Nacional reduzido a figura quase decorativa no rearranjo dos poderes e o Judiciário silenciado. Igualmente, houve limitação às ações dos sindicatos e montagem de um forte

¹⁷⁵ ARRETCHÉ, 2005, p. 79.

¹⁷⁶ VARSANO, 1996, p. 6.

aparelho repressivo. Além da censura dos meios de comunicação, tortura e exílio de dissidentes.¹⁷⁷

Essa contextualização do Estado autoritário militar é crucial, porque foi assim, sem oposição e com forte centralização política no Executivo Federal, que se avançou na realização de várias reformas substanciais na economia e no próprio Estado, tais como a administrativa, financeira, bancária, previdenciária, mercado de capitais e, principalmente, a tributária.

Apesar de necessárias nos períodos anteriores, tais reformas não prosperaram justamente por conta dos insuperáveis conflitos de interesses entre os atores políticos e entes federativos envolvidos. Isso porque, em um Estado autoritário, a necessidade de buscar consenso político com os atores é bem menor, prevalecendo a lógica instrumental e estratégica com foco na eficiência, lógica essa que foi alvo da crítica da Escola de Frankfurt e de Habermas em especial. Entretanto, na visão habermasiana o bem maior da democracia não pode ser sacrificado em nome de uma alegada eficiência estratégica. Aplicável aqui a preocupação de Habermas com os procedimentos que preservem a democracia a partir de uma racionalidade comunicativa entre os seus agentes políticos, o que não foi o caso do interregno de vinte e um anos da ditadura.

De todo modo, a reforma tributária levada a cabo no regime militar, com efeito, foi a mais radical já feita no Brasil, conforme Varsano¹⁷⁸, por ter representado pela primeira vez a criação de um sistema e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação.

Ela acontece a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 01 de dezembro de 1965, que alterou a Constituição de 1946, tendo se completado com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, isto é, o Código Tributário Nacional.

Oliveira¹⁷⁹ destaca várias prioridades da reforma tributária, merecendo destaque as seguintes: a) eliminação de tributos inadequados para o estágio de desenvolvimento do país, ajustando-a à realidade econômica de então; e b) o desenho de um modelo de federalismo fiscal que contribuísse para que os recursos repartidos entre as esferas governamentais fossem destinados prioritariamente para viabilizar os objetivos de crescimento econômico.

Ainda, dentre as várias mudanças promovidas no sistema de tributos pela Ditadura Militar, podem-se destacar as seguintes: àquela altura, o sistema demandava uma maior racionalidade, haja vista que haviam se formado três sistemas tributários desconexos entre si,

¹⁷⁷ OLIVEIRA, 2020, p. 69.

¹⁷⁸ VARSANO, 1996, p. 9.

¹⁷⁹ OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 71.

nas esferas federal, estadual e municipal, em completo prejuízo para o sistema produtivo e para a competitividade da economia. Para tanto, fechou-se a porta para a criação indiscriminada de impostos por todos os entes federativos, eliminando-se a competência residual para criação de impostos para Estados e Municípios, restringindo essa possibilidade somente à União e sem obrigatoriedade de partilhar a receita desses impostos residuais.¹⁸⁰

Igualmente, foram extirpados vários impostos que não tinham muita clareza quanto ao seu fato gerador, tais como o Imposto sobre Indústrias e Profissões, o Imposto do Selo e o Imposto de Licença, e que, por essa razão, se tornavam meros instrumentos de socorro financeiro para os entes governos subnacionais suprirem suas necessidades de caixa, o que também prejudicava o sistema produtivo, por distorcer preços relativos e aumentar os custos de produção. Em contraponto, a reforma procurou estabelecer com maior precisão técnica as bases de incidência dos impostos que os substituíram, a exemplo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), do Imposto sobre Transportes e Comunicações (ITC) e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Também se notou, pela primeira vez na história da tributação brasileira, a organização dos tributos à luz de suas bases econômicas, o que conferiu maior visibilidade e racionalidade à política econômica. Isso porque houve a classificação em dois setores, interno e externo, com enquadramento em quatro grupos: (i) comércio exterior, (ii) patrimônio e renda, (iii) produção, circulação e consumo de bens e (iv) serviços e impostos especiais.

De forma pioneira no mundo, se decidiu pela extinção da cumulatividade do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), transformando-o no Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), a incidir sobre o valor agregado, eliminando-se as distorções sobre os preços relativos, bem como dificultava a sonegação¹⁸¹. Igualmente no lugar do Imposto de Consumo, a reforma de 1965 instituiu o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

A essa estrutura reformada se integraram as chamadas contribuições parafiscais, a saber, contribuições sociais criadas à margem do sistema tributário, conforme autorizações da Constituição de 1967 e Emenda Constitucional nº 01 de 17 de outubro de 1969, com a finalidade específica de atender determinadas políticas sociais, casos do salário-educação, contribuição previdenciária, até a criação de fundos para o financiamento de longo prazo da economia, como o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), de 1967, do Programa de

¹⁸⁰ OLIVEIRA, 2020, p. 72.

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 74-75.

Integração Social (PIS), de 1969 e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), de 1970.¹⁸²

De acordo com a crítica de Oliveira¹⁸³, a reforma tributária dos anos 1960 foi orientada pela lógica de atribuir à tributação o papel de impulsionar o crescimento econômico, o qual constava como um dos objetivos primordiais do Regime Militar. A partir dessa lógica instrumental da Ditadura, visando o crescimento econômico acelerado, o sistema tributário acabou gerando um indesejado efeito de acumulação de capital e, por conseguinte, de aumento da desigualdade social, não obstante sua organização sistêmica inédita. Tal se explica diante da profusão de incentivos fiscais para estimular setores considerados importantes para o crescimento, como o financeiro, exportador e de investimentos, criando-se, na expressão de Oliveira, um verdadeiro paraíso fiscal para o capital em geral e para as camadas de média e alta renda do período, drenando recursos da sociedade como um todo.

Varsano¹⁸⁴ condena o fato da reforma tributária do regime militar ter desprezado, em essência, o ideal da equidade, ao privilegiar o crescimento econômico acelerado através de incentivos fiscais que contribuíram para a acumulação de capital:

(...) o objetivo fundamental do sistema tributário foi elevar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico. Ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação privada -- e, portanto, os detentores da riqueza -- a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade.

Quanto à formatação do federalismo, o grau de autonomia fiscal dos entes subnacionais foi severamente restringido na Ditadura, na leitura de Varsano¹⁸⁵. Sob a lógica estratégica e instrumental, o controle do processo de crescimento caberia ao governo federal, o que exigia a centralização das decisões econômicas, com o comando central dos tributos que fossem primordialmente instrumentos da política econômica, a exemplo dos impostos sobre o comércio exterior e operações financeiras. Assim, a competência tributária e a partilha de recursos reservadas a Estados e Municípios era na exata medida em que não pudessem interferir no processo de crescimento.

Corroborando esse quadro, Arretche¹⁸⁶ cita o exemplo do IVC, o qual foi convertido em ICM e mantido na órbita estadual, porém, a reforma transferiu para a União a autoridade

¹⁸² OLIVEIRA, 2020, p. 74.

¹⁸³ *Ibidem*, p. 77.

¹⁸⁴ VARSANO, 1996, p. 9.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 9-10.

¹⁸⁶ ARRETICHE, 2005, p. 76.

tanto para definir suas alíquotas quanto para legislar sobre sua isenção. Manteve-se, em outras palavras, o controle federal sobre o principal imposto estadual. Daí a conclusão de que a reforma tributária do regime militar foi mais centralizadora nesse aspecto.

Assim, o poder concedido aos Estados para legislar em matéria relativa ao ICM era limitado, justamente para que o imposto apenas gerasse arrecadação sem ser usado como instrumento de política econômica, cujo controle era do Governo Central. Varsano¹⁸⁷ lembra que, além dos entes subnacionais sofrerem limitações em seu poder de tributar, até mesmo as transferências intergovernamentais foram restritas, uma vez que os gastos eram vinculados a objetivos fixados pelo governo central.¹⁸⁸

Varsano¹⁸⁹ apresenta um diagnóstico da rápida deterioração que a reforma tributária da década de 1960 experimentou, pois, ao encerrar-se a fase do "milagre brasileiro", o sistema tributário mostrava os primeiros sinais de exaustão. O advento da crise fiscal e econômica que se verificou a partir de meados da década de 1970 confirmou o esgotamento do modelo de financiamento do Estado brasileiro estruturado com base nas reformas da década de 1960, confirmando que novas reformas teriam de ser realizadas, especialmente no campo tributário, a fim de ser recomposta a capacidade financeira estatal. Mas como novas reformas implicariam em onerar as principais bases econômicas da tributação, elas não prosperaram, exceto por mudanças pontuais feitas com o precípua intuito arrecadatório, mas não de adequação do sistema.¹⁹⁰

O resumo do período é que a reforma empreendida na década de 1960 pela ditadura militar foi a mais profunda já realizada no Brasil, cujo objetivo foi estruturar de maneira sistêmica os tributos conforme as necessidades do Estado, transformando o sistema tributário em instrumento de política econômica. Não obstante, para Oliveira¹⁹¹, o objetivo de justiça fiscal e equidade restou sacrificado, considerando que ele ensejou acumulação e desigualdade social, em uma visão ideológica de concentração e excludente. Essa visão excludente do sistema tributário contribuiu para a grave crise fiscal verificada no final da década de 1970, crise essa que veio a minar a base do poder autoritário, contribuindo para sua derrocada na década de 1980.

¹⁸⁷ VARSANO, 1996, p. 10.

¹⁸⁸ *Ibidem*.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 11.

¹⁹⁰ OLIVEIRA, 2020, p. 79.

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 137.

2.6.6 Período da Redemocratização e Constituição de 1988

Finalmente, a Constituição Federal de 1988 trouxe em seu bojo a segunda reforma tributária mais significativa da história brasileira, cujo desenho permanece ativo ao longo de quase quatro décadas, trazendo em seu espírito o resgate da política fiscal e tributária como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico e, principalmente, social.

Oliveira¹⁹² assinala que a reforma tributária constitucional de 1988 foi orientada pela lógica da descentralização, que na década de 1980 havia se tornado sinônimo de democracia. Tal era uma reação a ideologia centralizadora e autoritária que predominou no regime militar.

Igualmente, em resposta às demandas reprimidas da sociedade por políticas sociais, os constituintes ampliaram as responsabilidades do Estado brasileiro nessa área. Para cumprir esse mister, introduziu-se um conceito de seguridade social, com a conseqüente montagem de uma estrutura exclusiva para o financiamento dessas políticas, através de regras distintas das estabelecidas para os impostos tradicionais.¹⁹³

Por outro lado, essa soma de descentralização tributária com políticas sociais enfrentaria problemas para se sustentar em um ambiente de fortes restrições orçamentárias, de crise econômica e de aumento acelerado da inflação, principalmente por não ter havido a preocupação de se ajustar as fontes de financiamento com as novas atribuições do Estado, especialmente as do Poder Central.¹⁹⁴

Como principais características da reforma constitucional e tributária de 1988 tem-se a descentralização das receitas, a ampliação dos direitos sociais e o ajuste fiscal.

Sobre o novo processo de descentralização, a nova estrutura de distribuição de competências e de receitas entre os entes federativos procurou dar maior protagonismo a Estados e municípios, a fim de equilibrar com a União.

Esse diagnóstico é confirmado por Oliveira¹⁹⁵, pois a União perderia os impostos únicos (incidentes sobre energia elétrica, combustíveis e minerais) e os especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação), que seriam incorporados pelo novo imposto estadual, a saber, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Ademais, aumentou-se a fatia da arrecadação do Imposto de Renda e do IPI a ser transferida para Estados e municípios (de 33% para 47% no caso do IR e de 33% para 57% no do IPI). Em contrapartida, a União ganharia apenas o Imposto sobre Grandes Fortunas, nunca

¹⁹² OLIVEIRA, 2020, p. 85.

¹⁹³ *Ibidem*.

¹⁹⁴ *Ibidem*.

¹⁹⁵ *Ibidem*, p. 86.

regulamentado em quase quatro décadas, e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, cuja arrecadação é inexpressiva e mesmo assim sendo obrigatória a transferência de metade para os municípios.

Por sua vez, as vantagens dadas aos Estados se verificaram na expressiva ampliação da base de incidência do ICMS, na qual se integraram os chamados impostos únicos e especiais, bem como com a criação do Imposto sobre Herança e Doações, além do aumento considerável do Fundo de Participação dos Estados – FPE, dos Fundos Constitucionais para o Norte, Nordeste e Centro-Oeste, criação do Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados, que drenaria 10% da receita do IPI. E principalmente, foi concedida aos Estados maior autonomia para a fixação das alíquotas do ICMS, dentro dos limites legais, o que confirmaria a ampliação da capacidade de autofinanciamento das políticas estaduais.¹⁹⁶

E a reforma também beneficiou os municípios, pois além dos ganhos obtidos com o aumento das transferências para o Fundo de Participação dos Municípios e do Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados, ampliou-se a quantidade de impostos que poderiam instituir e cobrar: além do Imposto sobre Serviços, foi aprovado também o Imposto de Venda a Varejo de Combustíveis – IVVC, cobrado até 1993, quando foi extinto pela Emenda de Revisão nº 3. Ainda, transferiu-se dos Estados para os Municípios a competência para o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* – ITBI.¹⁹⁷

As competências tributárias exclusivas ficaram assim divididas:

- 1) União: Imposto de Importação; Imposto de Exportação; Imposto sobre a Renda; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre Operações Financeiras; Imposto Extraordinário de Guerra; Imposto sobre Grandes Fortunas; Empréstimos Compulsórios; Contribuições Especiais.
- 2) Estados e Distrito Federal: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços; Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor; Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação.
- 3) Municípios e Distrito Federal: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana; Imposto sobre Transferência de Bens Imóveis; Contribuição de Serviço de Iluminação Pública.

¹⁹⁶ OLIVEIRA, 2020, p. 88.

¹⁹⁷ *Ibidem*.

Não obstante a redistribuição de competências, Marques e Bittencourt Júnior¹⁹⁸ observam que, enquanto Estados e municípios ficaram com a competência para instituir três impostos cada, restou à União a competência para instituição de nove, além de empréstimos compulsórios e contribuições especiais. A partir dessa análise, concluem que a Constituição de 1988 teria privilegiado a União no que toca a quantidade de competências tributárias, não obstante os impostos sobre o consumo (ICMS e ISS), expressivos em arrecadação, tenham ficado à cargo de Estados e municípios. Daí afirmarem que, apesar da tentativa do constituinte de 1988 em promover uma grande descentralização administrativa no país, no âmbito das repartições de competências essa descentralização teria sido “tímida”, em virtude da grande quantidade de competências nas mãos do ente central.

Dentre as competências exclusivas da União ficaram também as contribuições especiais, tendo em vista o objetivo de consolidar as bases de financiamento da seguridade social, tais como o lucro e o faturamento das empresas. Mas a grande peculiaridade foi o fato de não serem obrigadas a seguir os princípios da não cumulatividade e anterioridade anual, conforme exigido para os impostos, tampouco a necessidade de destinação da arrecadação para os entes subnacionais. Diante disso, essas contribuições se tornaram o instrumento preferencial para o Governo Federal ajustar suas contas, principalmente considerando as novas responsabilidades atribuídas à União a partir de 1988.¹⁹⁹

Corroborando essa constatação, Arretche²⁰⁰ lembra, inclusive, da estratégia da União de focar exclusividade da União na cobrança de contribuições foi um dos principais instrumentos do governo federal para compensar as perdas fiscais decorrentes da descentralização fiscal de 1988, uma vez que estes não estão sujeitos à obrigação constitucional de partilha com Estados e municípios. A ampliação das alíquotas de contribuições federais – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) – permitiu expressiva elevação da arrecadação do governo federal. Outro componente da estratégia, ainda de acordo com Arretche, foi a criação de novas contribuições, que têm a vantagem de poderem ser cobradas 90 dias após sua aprovação por meio de lei ordinária.

¹⁹⁸ MARQUES, Pedro Lucas Debelli; BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala. A Concepção Político-Moral do Federalismo, a Tributação sobre o Consumo e a PEC N° 45/2019. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (org); BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista (org); BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de (org); MEYER, Emílio Peluso Neder (org). **Repensando o Federalismo no Brasil**. Belo Horizonte: Editora Casa do Direito. 2020, p. 118.

¹⁹⁹ OLIVEIRA, 2020, p. 89.

²⁰⁰ ARRETICHE, 2005, p. 78.

Mas de acordo com Oliveira²⁰¹, a reforma tributária de 1988 não contribuiu para a igualdade social, uma vez que o seu ônus acabou recaindo sobre as camadas mais pobres da sociedade:

Favorável para a arrecadação, essa nova estrutura tributária, que passou a ser invadida pelas receitas das contribuições sociais, tornou-se letal para a competitividade da economia e para a questão da equidade, na medida em que, dada sua sistemática de incidência cumulativa, aumenta o “custo-Brasil” e derrama maiores efeitos, em termos de seu ônus, para as camadas mais pobres da população.

Entrementes, o contexto econômico e social dos primeiros anos após a promulgação da Constituição de 1988 transformou o sistema tributário em um mero instrumento de ajuste fiscal, o que significou, para Oliveira²⁰², uma deturpação da ideia inicial de atribuir à tributação uma função de fortalecimento da federação e do processo de descentralização. Mas a crise econômica que marcou o período, associada à crise fiscal e ameaça permanente de hiperinflação tornaram o sistema tributário preso tão-somente ao viés arrecadatório e fiscal.

2.7 Município como ente federativo

O debate sobre o federalismo brasileiro abre uma vertente que precisa ser considerada, tendo em vista sua absoluta distinção: o fato dos Municípios terem o *status* de entes federados, posição peculiar na contemporaneidade, razão pela qual a reforma constitucional, no Brasil, das competências tributárias sobre o consumo se torna quase única no mundo. Daí a necessidade de abordar a relação entre o federalismo e a autonomia municipal, sob a perspectiva brasileira.

Esse tipo de abordagem é endossada por Corralo²⁰³, por conta da ligação intrínseca entre autonomia municipal e federalismo, sob a ótica teórica e factual com a ordem constitucional brasileira. Para o citado historiador, a complementaridade entre os dois institutos decorre de que a autonomia municipal redunde no fortalecimento dos princípios descentralizadores do federalismo, ao mesmo tempo em que o fortalecimento do federalismo conduz a uma maior autonomia dos entes municipais e locais.²⁰⁴

Juridicamente, a Constituição de 1988 tornou o Brasil a única federação no mundo a erigir municipalidades à condição de entes federados. Para tanto, ao repartir as competências,

²⁰¹ ARRETCHE, 2005, p. 78.

²⁰² OLIVEIRA, 2020, p. 92.

²⁰³ CORRALO, Giovani da Silva. O Poder Municipal Na Federação Brasileira: Reflexão Sobre a Autonomia Municipal E O Federalismo. **História: Debates e Tendências**, v. 15, n. 1, jan./jun. 2015, p. 128-139. Disponível em: <http://seer.upf.br/index.php/rhdt/article/view/5281/3430>. Acesso em: 04 dez. 2022.

²⁰⁴ *Ibidem*, p. 135.

o texto constitucional conferiu uma gama de autonomias aos Municípios que significou a auto-organização nas esferas política, legislativa, financeira e administrativa, razão pela qual Corralo²⁰⁵ refere-se a um verdadeiro “poder municipal”, não obstante a impropriedade técnica da expressão.

A proteção a autonomia municipal se tornou, portanto, desde 1988, um princípio constitucional sensível, a justificar, inclusive, a intervenção da União nos Estados-membros que estejam a violá-la²⁰⁶. Igualmente, para Corralo, a autonomia municipal é norma de direito fundamental, sendo essencial para a federação brasileira, a ponto de sustentá-la.²⁰⁷

Batista e Nascimento²⁰⁸ também explicam que um dos motivos para a Constituição de 1988 ter delegado aos Municípios a autonomia para ordenar o desenvolvimento social nos seus próprios territórios foi para garantir o bem-estar dos seus cidadãos, pois esta é a instância governamental e administrativa mais próxima das necessidades básicas da população. Significa dizer que a implementação de ações e políticas públicas se materializam nos Municípios. Dessa forma, concluem que a opção constituinte para uma gestão descentralizada e participativa acarretou a municipalização dos serviços públicos como forma de fortalecer o poder local e a participação efetiva da sociedade por meio da representação de seus membros nos conselhos municipais.

Assim sendo, é possível tomar emprestada a conclusão de Correalo, no sentido de que autonomia municipal e federalismo estão teoricamente interligados, como duas faces de uma mesma moeda, pois os princípios que informam o federalismo, tais como o Estado democrático, o republicanismo, a descentralização, a subsidiariedade, o pluralismo, entrecruzam-se com a autonomia municipal.

Não obstante, Silva²⁰⁹ critica fortemente a consagração do Município como integrante do sistema federativo brasileiro. Afirma que tal tese – que se sagrou vencedora na Constituinte de 1988, é equivocada porque parte de premissas erradas. Aduz que não é porque uma entidade territorial tenha autonomia político-constitucional que necessariamente integre o conceito de entidade federativa, tampouco o Município é essencial ao conceito de federação,

²⁰⁵ CORRALO, 2015, p. 136.

²⁰⁶ BRASIL, 1988: “Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: (...) VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: (...) c) autonomia municipal;”

²⁰⁷ CORRALO, *op. cit.*, p. 135.

²⁰⁸ BATISTA, Marinalva dos Reis; NASCIMENTO, Renato do Carmo. Municipality as a federal entity and municipalization in Brazil. **Boletim de Geografia**, Universidade Federal de Maringá, v. 39, e58591, 14 out. 2021, p. 106-117. Disponível em: <https://doi.org/10.4025/bolgeogr.v39.a2021.e58591>. Acesso em: 04 dez. 2022.

²⁰⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 44ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2022, p. 478-479.

pois não existe federação de Municípios, mas sim, federação de Estados, sendo estes últimos essenciais ao conceito de qualquer federação. Em tom crítico, o autor indaga:

Não se vá, depois, querer criar uma câmara de representantes dos Municípios. Em que muda a federação brasileira com o incluir os Municípios como um de seus componentes? Não muda nada. Passaram os Municípios a ser entidades federativas? Certamente que não, pois não temos uma federação de Municípios. Não é uma união de Municípios que forma a federação. Se houvesse uma federação de Municípios, estes assumiriam a natureza de Estados-membros, mas poderiam ser Estados-membros (de segunda classe) dentro dos Estados federados?²¹⁰

Prossegue Silva questionando onde estaria a autonomia federativa de uns ou de outros, pois esta pressupõe território próprio, não compartilhado. E conclui que:

Dizer que a República Federativa do Brasil é formada de união indissolúvel dos Municípios é algo sem sentido, porque, se assim fora, ter-se-ia que admitir que a Constituição está provendo contra uma hipotética secessão municipal. Acontece que a sanção correspondente a tal hipótese é a intervenção federal que não existe em relação aos Municípios. A intervenção neles é da competência dos Estados, o que mostra serem ainda vinculados a estes.²¹¹

Então, Silva²¹² compreende os Municípios como divisões político-administrativas dos Estados, provando o seu ponto com o fato de que, além de estarem sujeitos a intervenção estadual, a própria Constituição prevê que a criação, incorporação, fusão e desmembramento serão através de lei estadual, dentro do período determinado por lei complementar federal. Sua conclusão é a de que a inclusão dos Municípios no conceito de federação, tornou a brasileira muito complexa, com entidades superpostas.

Durante muito tempo Carrazza²¹³ compartilhou do mesmo entendimento, no sentido de que o Município não integra a federação, teorizando que a autonomia municipal não é cláusula pétrea e, conseqüentemente, o Congresso Nacional, no exercício do poder constituinte derivado, poderia aprovar emenda constitucional que diminuísse ou mesmo eliminasse a autonomia dos Municípios. Afirmava textualmente que “*embora o art. 1º da CF estabeleça que a República Brasileira é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios (...), estes não integram a Federação, isto é, não fazem parte do ‘pacto federal’*”. Fundamentava seu argumento em um motivo que, para o autor, era muito simples, pois a própria Constituição se encarregara de desmentir o que solenemente proclamara no art. 1º, pois os Municípios não influem, nem muito menos decidem no Estado Federal, ou seja, não participam da formação da vontade jurídica nacional, haja vista não integrarem o

²¹⁰ SILVA, 2022, p. 478-479.

²¹¹ *Ibidem*, p. 479.

²¹² *Ibidem*.

²¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023, p. 154-155.

Congresso, não possuindo representantes nem no Senado (Casa dos Estados), nem na Câmara dos Deputados (Casa do Povo). De se notar como esse entendimento primitivo de Carrazza (no sentido de primeiro) era absolutamente incompatível com a teoria do agir comunicativo de Habermas, por negar aos entes municipais espaço institucional no debate público, chegando a negar-lhes, até mesmo, a mera participação discursiva nesse debate.

Contudo, o referido autor recentemente mudou de opinião e passou a defender que “*qualquer amesquinamento na autonomia municipal é vedado pelo Texto Magno*”, pois não faria sentido a Lei Maior do país atribuir aos Municípios poder constituinte decorrente (capacidade de votar suas leis orgânicas) e ao mesmo tempo abrisse espaço para o poder constituinte derivado (emenda constitucional) abolisse a aptidão que a Constituição Federal lhes deu para se autogovernarem. A posição atual de Carrazza, portanto, é a de reconhecer a autonomia municipal como cláusula pétrea, consequência da posição privilegiada que os Municípios alcançaram na federação brasileira.

Entrementes, prevalece na literatura que os Municípios são, sim, entes federados e que sua autonomia municipal é cláusula pétrea, importando, pois, destrinchar melhor esse ponto, especialmente no que tange a competência tributária.

2.8 Autonomia municipal e competência tributária

Segundo Carrazza²¹⁴, os Municípios só conseguirão exercitar plenamente suas competências tributárias quando for conhecido e respeitado o princípio da autonomia municipal. Importa, pois, correlacionar ambos os institutos – competência tributária e autonomia municipal, a partir do que já foi visto nos tópicos anteriores e de novas perspectivas.

A autonomia das entidades federativas pressupõe a repartição de competências para o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa, de modo que essa distribuição constitucional de competências é o núcleo da noção de Estado Federal, conforme Silva²¹⁵. Para ele, competência é a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões.²¹⁶

²¹⁴ CARRAZA, 2023, p. 168.

²¹⁵ SILVA, 2022, p. 481.

²¹⁶ *Ibidem*, p. 483.

As pessoas políticas federativas possuem uma série de competências, dentre elas a competência tributária. Nessa seara, Carrazza²¹⁷, de modo bastante preciso, conceitua competência tributária como a possibilidade jurídica de criar tributos, abstratamente falando. Esclarece que, “*in abstracto*”, a competência tributária traduz-se na autorização constitucional para os entes federativos criarem tributos. E é exercitada “*in concreto*” em um segundo momento, quando a pessoa política titular dessa competência expede a lei instituidora do tributo no seu território. Nas palavras do referenciado autor, a Carta Suprema não cria tributos, mas apenas discrimina competências para que os entes federativos venham a criá-los através de lei própria desses entes.

Carrazza²¹⁸ aprofunda o seu conceito para explicitar que competência tributária é tarefa exclusivamente legislativa que deriva da Constituição. Por outro lado, a arrecadação do tributo é tarefa vinculada à função administrativa dos entes. Em suma, criar tributos é legislar, arrecadá-los é administrar. Essa distinção será importante quando o presente trabalho se debruçar sobre as propostas atualmente existentes de reforma tributária, em que se pretende aliviar a eventual supressão de competência com a possibilidade de aumentar a arrecadação e permitir que os entes administrem conjuntamente os recursos. Entretanto, para autores como Carrazza, são figuras jurídicas diferentes, a saber, as competências para legislar e para administrar.

A dificuldade que se apresenta nessa questão é definir quais matérias devem ser entregues à competência da União, dos Estados e dos Municípios. Uma das técnicas de repartição, de acordo com Silva²¹⁹, é o princípio da predominância do interesse, segundo o qual caberão à União as matérias de interesse geral e nacional, aos Estados os assuntos de natureza regional e aos Municípios os interesses de interesse local. Porém, o próprio Silva²²⁰ critica essa maneira de se repartir as competências, pois no Estado moderno é cada vez mais problemático discernir o que é interesse geral ou nacional do que seja interesse regional ou local, tendo em vista a evolução do federalismo e a ampliação das tarefas do Estado contemporâneo, razão pela qual sugere o abandono do dualismo binário que separa as entidades federativas em campos exclusivos e mutuamente limitativos, devendo ser adotada formas de composição mais complexas que compatibilizem a autonomia de cada um em áreas de atuação paralelas, dando azo ao primado do equilíbrio federativo. Essa leitura se encaixa

²¹⁷ CARRAZA, 2023, p. 455.

²¹⁸ *Ibidem*.

²¹⁹ SILVA, 2022, p. 482. Afirma o autor que o Brasil adotou o sistema de enumeração exaustiva de poderes para as entidades federativas, em especial quanto a repartição das rendas tributárias (art. 145 a 162).

²²⁰ *Ibidem*, p. 483.

perfeitamente na discussão sobre reforma tributária no consumo, a qual pretende revisar o sistema de competências tributárias de cada ente, a fim de alcançar um sistema de tributação mais eficiente e menos desigual e complexo, concebendo-se uma competência compartilhada e cooperativa, sem que isso signifique afronta a autonomia. Conforme raciocínio de Silva, a modernidade exige que os institutos também sejam repensados, razão pela qual não se deve engessar o debate sobre a reforma tributária sobre o consumo por receio de ofensa ao pacto federativo, no caso da potencial supressão da competência dos Municípios em relação ao ISS em favor da instituição de um tributo único sobre o consumo, cuja competência e arrecadação seja compartilhada entre os entes.

Apesar de não concordar pessoalmente com essa tese, Carrazza²²¹ reconhece que o Supremo Tribunal Federal tem entendido firmemente pela flexibilização dos conceitos constitucionais que delimitam competências tributárias, em prol da evolução social e técnica, citando diversos exemplos de julgamentos que alargaram o conceito de serviços para fins do ISS ou que submeteram esse conceito a legislação emanada pela União, sem que isso significasse afronta ao pacto federativo. Tal ideia será retomada adiante ao se falar mais concretamente sobre a reforma tributária objeto da presente pesquisa.

Doutro lado, a autonomia municipal está assegurada pelos artigos 18, 29 e 34, inciso VII, alínea “c”, dentre outros dispositivos da Constituição da República²²². Por sua vez, ainda segundo Silva²²³, autonomia significa capacidade ou poder de gerir os próprios negócios, dentro de um círculo prefixado por entidade superior, sendo que a autonomia municipal se assenta em quatro capacidades, a saber:

(a) *capacidade de auto-organização*, mediante a elaboração de lei orgânica própria;

²²¹ CARRAZZA, 2023, p. 457: “foi o que se deu no julgamento do RE 651.703 (rel. Min. Luiz Fux, j. 29.9.2016, DJe 26.4.2017), em que se decidiu pela incidência do ISS sobre ‘serviços’ de operadoras de planos de saúde, ao argumento de que este conceito não pode mais corresponder ao consagrado no direito civil. O mesmo ocorreu no julgamento das ADI 5659 e 1945, em que a maioria dos Ministros do STF decidiu incidir ISS tanto no fornecimento personalizado, por meio do comércio eletrônico direto, quanto no licenciamento ou na cessão do direito de uso de softwares. ‘Dilargaram’, portanto, o conceito constitucional de serviço, de modo a nele acomodar uma execução de obrigação de dar, que, s.m.j., somente poderia ser tributada pela União, com base no disposto no art. 154, I, da CF.”

²²²BRASIL, 1988: “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. (...) Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: (...) Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; (...) Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: (...) VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: (...) c) autonomia municipal;”

²²³ SILVA, 2022, p. 649-650.

- (b) *capacidade de autogoverno*, pela eletividade do Prefeito e dos Vereadores às respectivas Câmaras Municipais;
- (c) *capacidade normativa própria*, ou capacidade de autolegislação, mediante a competência de elaboração de leis municipais sobre áreas que são reservadas à sua competência exclusiva e suplementar;
- (d) *capacidade de autoadministração* (administração própria, para manter e prestar os serviços de interesse local).

No caso sob exame, será necessário perquirir se uma reforma constitucional voltada a unificar os tributos incidentes sobre a base do consumo agride ou não a autonomia municipal sob as quatro capacidades mencionadas, e conseqüentemente o pacto federativo e a doutrina habermasiana do agir comunicativo, na medida em que os Municípios poderiam perder poder político.

Esse aspecto que envolve a competência para legislar é, para Carrazza, a característica mais relevante da autonomia jurídica do Município, como se infere:

(...) a autonomia, debaixo de um ângulo técnico-jurídico, encerra, em sua maior expressão, sempre, uma faculdade legislativa, que supõe a aptidão de estabelecer, por direito próprio (e não por delegação), regras obrigatórias. Esta faculdade não é, evidentemente, soberana, porque deve manter-se nos limites (extensos, no caso) que a Constituição impôs a seu regular exercício.

Na esteira dessa lição, qualquer pretensão de alterar as facultades legislativas dos Municípios deve necessariamente passar por uma reforma da própria Constituição, caso ela mesma não imponha o óbice de cláusulas pétreas, tais como a vedação à abolição da forma federativa de Estado. Então, no tocante à reforma tributária sobre o consumo que enseje uma revisão do pacto federativo através do remanejamento das competências tributárias, se mostra crucial atestar se a autonomia municipal estará preservada ou não, a ver no momento oportuno da dissertação. Todavia, conforme a advertência de Silva, a repartição das competências federativas exige, sim, uma modernização para se adequar ao tempo presente e às demandas que o Estado moderno possui.

Como visto, a característica peculiar da federação brasileira em ter os municípios em sua composição acarreta uma complicação a mais na busca de consenso entre os entes federados em torno da reforma tributária, que é essencialmente uma alteração constitucional das competências tributárias, o que tem potencial de se tornar um problema sob a perspectiva do agir comunicativo. Isso porque existem 5.570 municípios no Brasil²²⁴, significando uma dificuldade operacional muito grande de alcançar consenso, já que as decisões tomadas na arena federativa alcançarão um universo heterogêneo de milhares de entes locais.

²²⁴ Conforme IBGE. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados>. Acesso em: 16 jan. 2023. Na verdade, seriam 5.568 municípios, mais o Distrito Federal e o Distrito Estadual de Fernando de Noronha, que acumulam competências municipais.

A observação retro vai ao encontro do ensinamento de Abrucio²²⁵, para quem o princípio da autonomia enseja justamente a difusão de muitos centros de poder, ancorados na soberania popular e no controle mútuo, de modo que o desafio de uma federação que se pretenda democrática é o de garantir a autonomia de todos os entes federativos e no plano intergovernamental criar mecanismos institucionais de controle de uma esfera de poder sobre a(s) outra(s), na linha do que os autores federalistas americanos defendiam (Madison, Hamilton e Jay), conforme visto alhures, evitando-se a tirania de um nível de governo sobre os demais. A recomendação do autor de que se criem mecanismos institucionais de controle entre os vários níveis de governos se mostrará bastante propícia quando se falar de equalizar a unificação de tributos sobre o consumo com a autonomia dos entes subnacionais, em especial dos Municípios, haja vista que a razão comunicativa de Habermas propõe exatamente isso no plano filosófico e político.

A leitura de Abrucio, portanto, auxilia na materialização do agir comunicativo de Habermas aos conflitos federativos brasileiros oriundos da reforma tributária sobre o consumo, pois de acordo com o citado autor²²⁶, é necessário assegurar o princípio da interdependência, que por sua vez depende da adoção da negociação permanente entre as instâncias de governo e da busca da cooperação como mecanismos de resolução de conflitos. Então, para Abrucio, o sucesso do arranjo federativo brasileiro não depende somente da autonomia dos entes, como se fosse um dogma absoluto que não pudesse ser contemporizado à luz da realidade material de hoje, pois os entes invariavelmente poderão sentir suas autonomias ameaçadas. O que faz a cláusula pétrea do pacto federativo ser verdadeiramente preservada é a constituição de um jogo de *competição cooperativa* entre os seus integrantes, no sentido de amoldarem suas autonomias em nome de um interesse mais amplo da Federação. Nesse ponto, as teses de Abrucio e Habermas dialogam, mesmo sem terem se referido um ao outro expressamente.

Resumindo a posição de Abrucio²²⁷, tem-se, então, que a plena realização da fórmula federativa somente é garantida mantendo-se (1) o maior grau possível de autogoverno (*princípio da autonomia*) e (2) um relacionamento intergovernamental que permita a compatibilização entre os direitos de cada ente federativo e a soma dos interesses presentes na Federação (*princípio da interdependência*), não podendo estes dois princípios estar

²²⁵ ABRUCIO, Fernando. **Os Barões da Federação**: os governadores e a redemocratização brasileira. São Paulo: Editora Hucitec. Departamento de Ciência Política USP, 1998, p. 27.

²²⁶ *Ibidem*.

²²⁷ *Ibidem*.

dissociados. O agir comunicativo de Habermas entra nessa equação, a fim de auxiliar no equilíbrio desses princípios.

2.9 Possibilidade de alteração de competência tributária

Uma outra questão tangente que se coloca, mas não menos importante, é a possibilidade constitucional de alteração das competências tributárias fixadas originalmente. Em outras palavras, indaga-se se a competência tributária seria cláusula pétrea e, portanto, imexível. De maneira mais específica ainda: a Constituição poderia ser emendada para deslocar competência tributária de uma unidade federativa para outra, sem que isso significasse ofensa a Federação?

Antecipando-se a exposição do presente trabalho, a opinião de Carrazza²²⁸ é categórica no sentido de que, sim, a competência tributária pode ser revista, mas desde que através de emenda constitucional, bem como que não ofenda a cláusula pétrea do federalismo em suas variadas vertentes da autonomia política e financeira. Nesse sentido, o referenciado autor apenas condiciona a alteração de competência à garantia de autonomia financeira e jurídica do ente virtualmente atingido, como se infere:

O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria *sob reserva de emenda constitucional*.

(...)

O que se pode admitir, em tese, é que uma emenda constitucional venha a redefinir as fronteiras dos campos tributários das pessoas políticas. Para tanto, todavia, deve o constituinte derivado cercar-se de todas as cautelas para que, reduzindo a competência tributária de uma dada pessoa política, não lhe venha a retirar autonomia financeira, com o quê estria lanhando sua autonomia jurídica e, neste sentido, dando à estampa uma emenda “tendente a abolir a forma federativa de Estado” – inconstitucional, por afronta ao art. 60, §4º, I, da Constituição da República.

No caso em lume, uma reforma que, via emenda constitucional, altere as competências tributárias dos entes, aumentando-as ou reduzindo-as, não será tida por inconstitucional somente por isso. À toda evidência, o núcleo do federalismo é que não poderá restar maculado, principalmente na hipótese dos entes subnacionais perderem sua autonomia financeira ou política.

²²⁸ CARRAZZA, 2023, p. 600.

Autores de reconhecido peso na literatura jurídica, como Carvalho²²⁹, aduzem que uma das prerrogativas da Constituição é justamente a sua alterabilidade, não obstante o seu caráter rígido. Afirma o referenciado autor que, se aprouver ao legislador investido do poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências tributárias, somente outros limites constitucionais poderão ser suscitados e, mesmo assim, dentro do binômio “*federação e autonomia dos municípios*”. Cita, por fim, diversos exemplos de alterações no painel das competências tributárias no Brasil, destacando que elas acontecem reiteradamente e sem que isso suscite oposições mais graves.

Nessa linha, Schoueri²³⁰ afirma que a discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal, pois o que se exige para tal é assegurar aos entes autonomia financeira, a qual significa, para ele, discriminação de receitas, não se confundindo com discriminação de competências.

Mendes e Branco²³¹ também advogam na mesma corrente, ressaltando que certamente a repartição de competências é crucial para caracterização do Estado Federal, mas não deve ser considerada insuscetível de alterações, corroborando que não há obstáculo à transferência de competências de uma esfera da Federação para outra, desde, é claro, que resguardado certo grau de autonomia de cada qual.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal²³² já se manifestou em sede de controle concentrado nesse mesmo sentido, afirmando que a cláusula pétrea da forma federativa de Estado, que a Constituição brasileira impõe, não significa a intangibilidade literal das competências federativas estabelecidas originalmente em 1988, sendo que elas podem ser alteradas, desde que protegido o núcleo essencial do federalismo.

Portanto, no caso trazido à baila, é de se concluir que não há impedimento jurídico para revisão do modelo de repartição das competências tributárias, ainda que isso implique na supressão ou acréscimo de competências, ressalvadas as limitações que a própria Constituição

²²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2019, p. 285.

²³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2019, p. 477.

²³¹ MENDES; BRANCO, 2017, p. 187.

²³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.024-2 – medida liminar, do Distrito Federal. Relator Sepúlveda Pertence. Brasília. Julgado em 27 de outubro de 1999. Publicado DJ em 1º de dezembro de 2000. p. 73. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347393>. Acesso em: 04 abr. 2023: “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.”

Federal impõe, tais como a cláusula pétrea do federalismo e a necessidade de que seja via emenda constitucional.

2.10 Competência compartilhada

Uma outra consideração pertinente a pesquisa, é quanto aos principais tipos de competência, principalmente porque a unificação dos tributos sobre o consumo proposta pelas PEC's 45 e 110 sugere uma competência tributária compartilhada.

Valendo-se da explanação de Silva²³³, o desenho das competências tributárias no cenário federativo admite pelo menos três regras institucionais distintas, que podem ser adotadas de forma isolada ou conjunta, a depender da base tributária de referência, sendo elas: competência concorrente; competência exclusiva e; competência compartilhada.

A competência concorrente se dá quando diferentes níveis de governo dispõem de autonomia para estabelecer regras impositivas sobre a mesma base de incidência, podendo cada qual fixar alíquotas e definir isenções. O aspecto concorrencial pode ser absoluto ou relativo, e as experiências institucionais apontam para esta última forma, de modo que a liberdade de gestão fiscal de cada nível de governo é disciplinada por legislação.

A competência tributária exclusiva, por sua vez, é aquela em que cada nível de governo possui exclusividade para exercer a tarefa impositiva sobre determinada base arrecadatória.

Por fim, a competência compartilhada, por sua vez, consiste nos diferentes níveis de governo dividindo, por mecanismos de transferências compensatórias, o produto da arrecadação obtida sobre determinada base de incidência, tomando por referência critérios previamente definidos em legislação específica. Esse formato está atrelado a uma maior eficiência na incidência e no processo de coordenação fiscal exercido pelo governo central, além de conferir maior simplicidade ao contribuinte.

Por conseguinte, tomando-se emprestada a exposição citada de Silva, a reforma tributária sobre o consumo no Brasil que resulte no compartilhamento da competência tributária sobre as mesmas bases, exigirá dos entes subnacionais envolvidos esforço comunicativo, conforme a teoria de Habermas, voltado a revisão do pacto federativo, a fim de melhorar o grau de harmonia fiscal sem sacrifício das autonomias de cada ente, tudo sob a ótica do paradigma cooperativo.

²³³ SILVA, 2005, p. 129.

3 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E O ISS

3.1 Sistema tributário sobre o consumo e tributação indireta

A par do referencial teórico habermasiano e das principais características do federalismo brasileiro, importa agora traçar um diagnóstico do estado atual do sistema tributário brasileiro, em especial da tributação indireta que incide eminentemente sobre o consumo de bens e serviços, para então avançar a pesquisa para a celeuma da sua reforma propriamente dita, no que tange a composição com os Municípios.

Primeiramente, cabe detalhar melhor a que se refere uma reforma tributária incidente sobre o consumo, uma vez que se trata de reformar a competência dos tributos indiretos.

Em largos traços, a classificação que divide os tributos entre diretos e indiretos é a seguinte, conforme ensina Carneiro²³⁴: tributos diretos são aqueles em que não há o repasse expresso do custo da tributação pelo contribuinte, a exemplo do IR, IPTU, IPVA, dentre outros²³⁵. Nesses casos, o próprio sujeito passivo que realiza o fato gerador²³⁶ é quem arca com o ônus financeiro da exação. Por outro lado, indiretos são aqueles tributos cujo ônus financeiro é repassado expressamente para terceiros, que não os contribuintes de direito. Em tais hipóteses, se apresentam dois tipos de contribuintes: o contribuinte de direito, que é quem realiza o fato gerador, e o contribuinte de fato, que é quem efetivamente arca com o custo financeiro do tributo. Exemplos desse tipo de tributo são o IPI, de competência federal, o ICMS, de competência estadual, bem como o ISS, de competência municipal, bem como outros impostos e contribuições cujo valor seja destacadamente repassado para o consumidor final, tais como o PIS e a COFINS etc., estes últimos federais. Notadamente, os tributos indiretos são aqueles que incidem sobre o consumo de bens e serviços em todas as suas etapas (produção, faturamento, operação de circulação de mercadorias e prestação de serviços).

Como se vê, o principal traço que caracteriza um tributo como indireto é o fenômeno da repercussão tributária, isto é, o repasse do encargo financeiro do tributo para quem estiver

²³⁴ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2020, p. 261.

²³⁵ Em se tratando de atividade econômica, os tributos diretos podem vir a compor o preço final do produto ou serviço, por serem considerados custos (repercussão econômica, não jurídica). Mas essa interferência no preço é apenas reflexa, não interferindo propriamente na sua classificação jurídica como tributo direto. Conforme Carneiro (2020, p. 262): “podemos dizer que os impostos indiretos podem sofrer repercussão jurídica (porque é autorizada por lei) e os diretos podem sofrer repercussão econômica.”

²³⁶ Adota-se a expressão “fato gerador” por ser a expressão usada na Constituição Federal de 1988, bem como pelo legislador, no Código Tributário Nacional e em outras leis, em que pese a impropriedade técnico-jurídica da expressão, que não será melhor aprofundada, por fugir do escopo da pesquisa. Não se olvida que a expressão possui infundáveis equivalentes, com maior ou menor grau de imprecisão técnica e científica, tais como: fato gerador, fato imponível, hipótese de incidência etc.

na etapa subsequente da cadeia econômica. Com isso, o repasse tem o potencial de gerar um “efeito cascata”. Tomando-se emprestada a lição de Carneiro²³⁷, um tributo com efeito cascata é o que se denomina de cumulativo, a saber, aquele que incide sobre todas as etapas econômicas. Ao incidir sobre cada etapa da cadeia produtiva, o tributo acaba compondo a base de cálculo sobre si próprio, em relação ao que foi pago na etapa anterior, daí o efeito cascata ou cumulativo. Para se minimizar esse efeito, a técnica jurídica evoluiu para conceber o antídoto da não cumulatividade, consistente na possibilidade de compensação financeira do tributo pago nas operações anteriores.

Acerca da não cumulatividade, o mesmo autor também ensina que é o regime de crédito e débito, ínsito aos tributos indiretos. O crédito é o valor incidente sobre os produtos adquiridos pelo contribuinte e utilizados como insumo na industrialização ou circulação. Já o débito é o valor do tributo incidente sobre a operação posterior. A relação entre crédito e débito gera um saldo, que poderá ser positivo ou negativo. Se negativo, gerará tributo a pagar. Se positivo, o contribuinte poderá aproveitar o crédito na sua apuração. Em todo o caso, a sistemática da não cumulatividade tem por objetivo desonerar o consumidor final, que é o contribuinte de fato. Nessa linha, Schoueri²³⁸ complementa que a não cumulatividade é uma técnica inerente a tributação indireta sobre o consumo.

A partir dessas conceituações, tem-se que os tributos indiretos são essencialmente aqueles incidentes no processo produtivo voltado ao consumo (industrialização, faturamento, circulação ou serviço), bem como que a principal característica da tributação indireta é a repercussão tributária, a saber, a possibilidade de repassar o encargo financeiro do tributo para terceiros, os chamados contribuintes de fato.

Diante disso, o próprio Carneiro²³⁹ aduz que a indigitada repercussão é fonte indutora de injustiça fiscal, já que incide de forma pesada sobre o consumo, que é a base econômica mais regressiva para se tributar, pois é no consumo que a camada da população de menor poder aquisitivo gasta praticamente toda sua renda. A alegada injustiça fiscal é uma expressão que possui um viés sociológico e refere-se à legitimidade que o tributo encontra no meio social (no mundo da vida). Por tal razão, os tributos indiretos, por incidirem sobre o consumo, não levam em conta a capacidade contributiva, tampouco a renda do contribuinte de fato, que é quem arcará efetivamente com o tributo. Aplica-se, nesse ponto, a colonização do mundo da vida pelo sistema, conforme apregoado por Habermas.

²³⁷ CARNEIRO, 2020, p. 261-262

²³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2019, p. 759.

²³⁹ CARNEIRO, *op. cit.* p. 261-262.

O efeito social dos tributos indiretos sobre o consumo é objeto de crítica há muitos séculos, merecendo destaque a análise que Montesquieu²⁴⁰ apresenta ainda no século XVIII. Ao traçar as principais bases econômicas sobre as quais a tributação pode incidir, o filósofo afirma que “*é possível lançar impostos sobre as pessoas, sobre as terras ou sobre as mercadorias – sobre duas destas coisas ou sobre as três juntas*”, a depender da opção política do momento. Especialmente sobre os tributos que incidem sobre o consumo de mercadorias, o referenciado autor explica bem a dinâmica da tributação indireta sobre o consumo:

Os direitos²⁴¹ sobre as mercadorias são os menos sentidos pelos povos, porque não são feitos a este por um pedido formal. Podem ser tão sabiamente administrados que se chegará a ignorar que os paga. Por isso, é muito importante que seja aquele que vende a mercadoria o pagador do direito. Ele sabe bem que não paga para si, e o comprador, que no fundo paga, o confunde com o preço.

Montesquieu se refere a esse tipo de cobrança indireta como a melhor espécie tributária a ser explorada, do ponto de vista do governante, por ser um encargo diluído no consumo, pois, na sua abordagem sociológica, o cidadão não sentiria expressamente o rigor do imposto, conservando, assim, aquilo que chama de “*ilusão*”, citando, para tanto, o exemplo inglês e francês²⁴². Montesquieu apenas ressalva que esse imposto diluído no consumo não pode ser excessivo, devendo haver uma relação de proporcionalidade entre a mercadoria e o imposto, para que o preço da coisa e o tributo possam se confundir na cabeça daquele que paga. Se o tributo for excessivo, afirma o autor francês, “*o príncipe retira a ilusão de seus súditos*”, fazendo-os ver que são conduzidos de uma maneira que não é razoável.²⁴³ Retoma-se aqui a ideia de legitimidade social do tributo, conforme exposto alhures por Leroy.

Acerca da tributação indireta ser tida por regressiva, os tributos podem ser progressivos ou regressivos, conforme leciona Schoueri²⁴⁴. Progressivos são os tributos cuja alíquota aumenta conforme a base de cálculo também aumenta. O seu contrário é a regressividade, na qual a alíquota diminui conforme aumenta a base de cálculo. A par da

²⁴⁰ MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. **Do Espírito das Leis**. 1ª edição: 1748 – Barillot/Paris. Bauru: Editora Edipro, 2004, p. 240-241.

²⁴¹ Montesquieu usa a expressão “direito” (*droit*, na língua francesa) como sinônimo de taxa.

²⁴² MONTESQUIEU, *op. cit.*, p. 241: “Exemplos de dois reinos na Europa nos quais foram estabelecidos impostos muito pesados sobre as bebidas. Inglaterra e França. Na Inglaterra, o cervejeiro paga sozinho o direito; na França, é arrecadado indiscriminadamente de todos os consumidores da bebida. Na Inglaterra, ninguém sente o rigor do imposto; na França, ele é considerado oneroso; na Inglaterra, o cidadão sente somente a liberdade que possui de não pagar; na França, somente sente a necessidade que a isso o obriga.”

²⁴³ *Ibidem*, p. 242.

²⁴⁴ SCHOUERI, 2019, p. 738.

tecnicidade da explicação, existe uma relação da progressividade e regressividade com a renda e a capacidade contributiva do contribuinte, fazendo Carneiro²⁴⁵ concluir que:

Vale destacar que como a progressividade (fiscal) engloba a base de cálculo e a alíquota, a onerosidade do tributo acaba aumentando na razão direta do aumento da renda, por esse motivo, se diz que quem ganha mais acaba pagando (progressivamente) mais.

(...)

Existe também a modalidade, pouco conhecida, porque é pouco aplicada, chamada de regressiva. Nesse caso, diminui-se a alíquota na medida em que aumenta a base de cálculo, ou seja, quando a sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte.

Pode-se dizer, então, que a regressividade tributária está relacionada a cobrança proporcional de mais tributos sobre quem tem menos capacidade financeira ou econômica. Na esteira desse raciocínio, Oliveira²⁴⁶ tece uma crítica econômica, no sentido de que os impostos indiretos são reconhecidamente regressivos porque sua incidência não tem como referência a renda do consumidor e sua capacidade contributiva, mas apenas o seu consumo, não diferenciando, portanto, os diferentes níveis de poder aquisitivo. Afirma que, quando muito, a regressividade pode ser atenuada através da não cumulatividade e da adoção de alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade do produto ou serviço (seletividade), mas que isso apenas atenua, sem eliminar a regressividade, prejudicando as classes mais pobres e, como consequência, enfraquece o mercado interno de consumo de bens. Trata-se também de visualização na realidade material de colonização do mundo da vida (sociedade) pelo sistema (tributário), por tornar o tributo um vetor de desigualdade no seio social.

Sobre a relação da renda com a tributação indireta e a não cumulatividade, Schoueri²⁴⁷ esclarece que, do ponto de vista econômico, a capacidade contributiva se revela por meio da renda. Isso porque todo e qualquer imposto atingirá a renda em alguns de seus momentos: renda auferida, renda destinada ou renda poupada. No primeiro caso, há os impostos sobre a renda, no segundo, aqueles que recaem sobre o consumo e no último caso a tributação do patrimônio, em suas variadas formas. Schoueri conclui, por conseguinte, que a tributação indireta sobre o consumo consiste na incidência jurídica em uma ou mais fases da cadeia econômica, compreendida aquela incidência como tentativa de alcançar a capacidade contributiva que se manifestará “*in concreto*” no momento do consumo. Em outras palavras, é a renda atingida no momento de seu consumo.

²⁴⁵ CARNEIRO, 2020, p. 265-266.

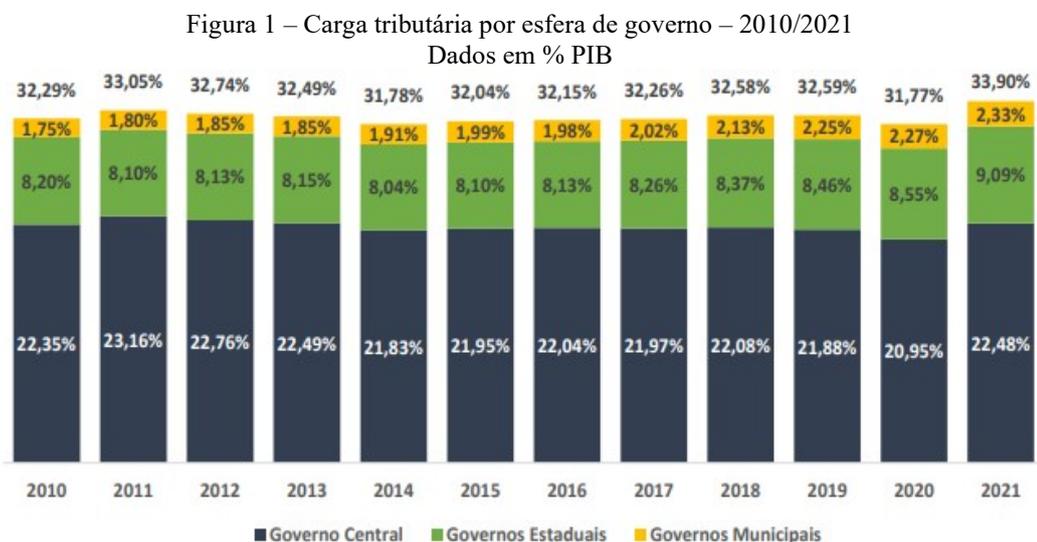
²⁴⁶ OLIVEIRA, 2020, p. 282.

²⁴⁷ SCHOUERI, 2019, p. 759-760.

3.2 Composição da carga tributária brasileira indireta

Nessa trilha, para uma contextualização mais ampla da celeuma, é necessário diagnosticar a atual composição da carga tributária no Brasil, a fim de perquirir sobre as opções políticas, inclusive federativas, que moldaram o sistema tal qual se tem hoje.

No ano de 2021, a carga tributária bruta de todas as esferas governamentais (governo central, Estados e municípios) correspondeu a 33,90% do Produto Interno Bruto – PIB, sendo os tributos federais correspondentes a 22,48%, os estaduais 9,09% e os municipais 2,33%. O percentual global da carga está na média verificada na última década, variando entre 31% a 33%, como se pode confirmar (Figura 1).



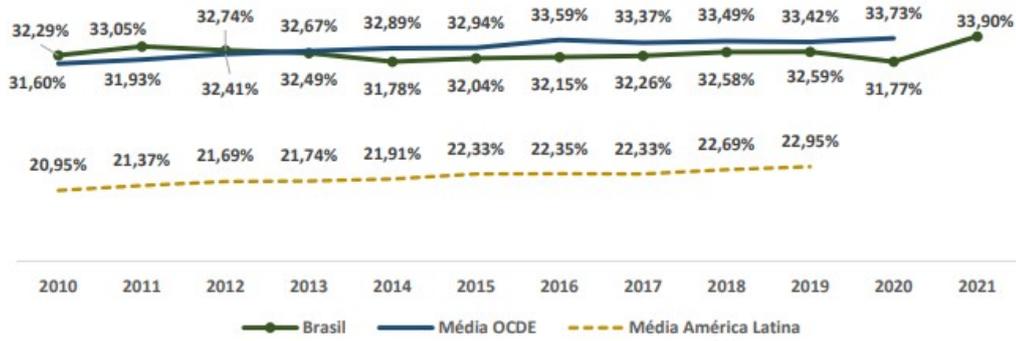
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional²⁴⁸ – STN, 2022.

Igualmente, o percentual aproximado de um terço (33,90%) do PIB de carga tributária está na média da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE²⁴⁹, apesar de estar acima da média dos países da América Latina (Figura 2):

Figura 2 – Evolução da carga tributária bruta – Brasil, Média da OCDE e da América Latina
Dados em % PIB

²⁴⁸ Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205 . Acesso em: 19 jun. 2023.

²⁴⁹ A OCDE é uma organização econômica internacional que reúne a maioria dos países considerados desenvolvidos sob a ótica capitalista ocidental e com altas taxas de Índice de Desenvolvimento Humano, também sob a mesma ótica. Disponível em <https://www.oecd.org/about/>. Acesso em: 23 jan. 2023.

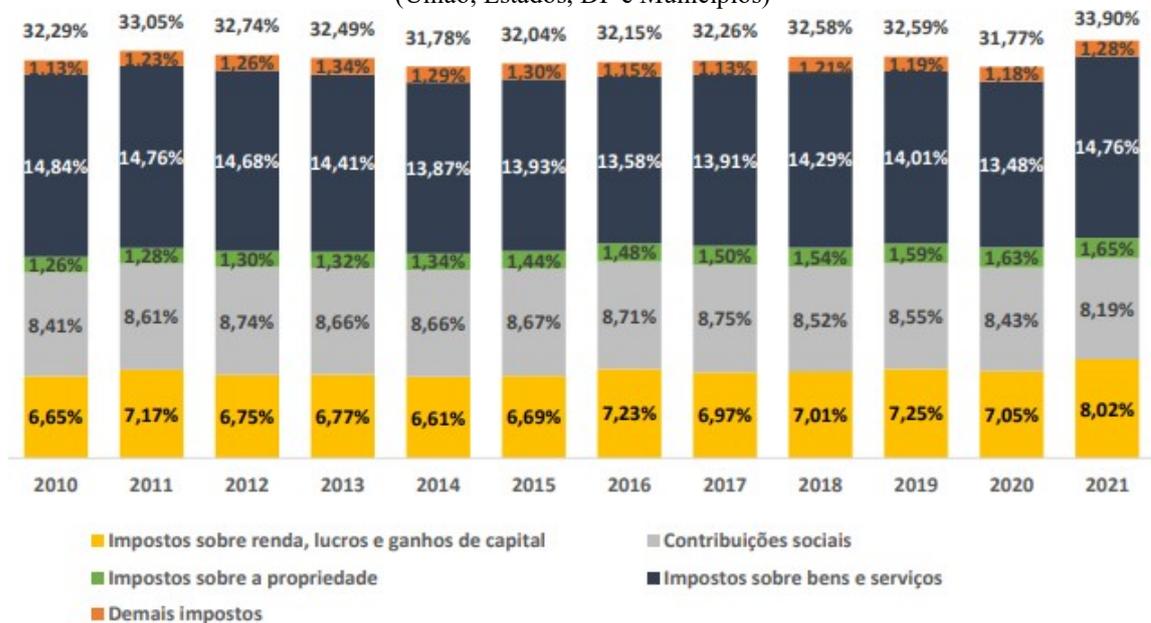


Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional – STN²⁵⁰, 2022.

Como se vê, o tamanho da dimensão da carga tributária brasileira não tem sido considerado por si só um problema, em virtude de estar na média dos principais países tidos por desenvolvidos, de modo que a principal crítica ao sistema é direcionada a sua composição²⁵¹, não dimensão.

Em 2021, quase metade da carga tributária total de 33,90% do PIB é composta de tributos incidentes sobre bens e serviços (14,76%), sendo que os impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital representam 8,02% e sobre o patrimônio (propriedade) 1,65%.

Figura 3 – Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral (União, Estados, DF e Municípios)



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional – STN²⁵², 2022.

²⁵⁰ Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 23 jan. 2023.

²⁵¹ OLIVEIRA, 2020, p. 281.

²⁵² Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 23 jan. 2023.

A atual estrutura tributária brasileira revela que os tributos indiretos são predominantes, constituindo uma das principais fontes de receita tributária. Oliveira²⁵³ chama atenção ao fato desse tipo de tributo ser de má qualidade, de incidência cumulativa, prejudicial para a competitividade por onerar excessivamente a produção devido à tributação em cascata. Isso porque, não obstante a não cumulatividade estar prevista para os tributos que incidem sobre o valor agregado, nem sempre a regressividade é eliminada integralmente, posto que outros tributos cobrados sobre o faturamento ou a receita bruta das empresas sujeitas ao regime cumulativo tornam impossível identificar quanto de tributo cada produto contém, à medida que vai se avançando a próxima etapa do seu ciclo de produção e comercialização.

É por essa razão que Oliveira²⁵⁴ acusa o sistema brasileiro de estar na contramão do princípio da equidade (social), que seria a cobrança proporcional de mais tributos de quem mais recebe. A partir da constatação de tais distorções, conclui pela necessidade de se reformar a tributação indireta, a fim de que seja eliminada, ou ao menos mitigada, a cumulatividade dos impostos e contribuições (sociais e econômicas) incidentes sobre a cadeia produtiva de bens e serviços, abrindo-se espaço para a criação de um tributo mais amplo sobre o valor agregado, visando simplificar o sistema e reduzir o chamado custo-Brasil.

Pessoa²⁵⁵ acrescenta que os tributos indiretos geram distorções econômicas no sistema, as quais resume em quatro tipos: (i) o elevadíssimo custo de observância ou de conformidade da legislação; (ii) o enorme grau de litigiosidade que uma legislação sobre a tributação indireta induz, pois a complexidade normativa enseja conflitos de interpretação a desaguar no contencioso administrativo ou judicial; (iii) influencia de maneira determinante a decisão de onde e como produzir, o que desestimula a produção mais eficiente, já que a atividade empresarial deixa de obedecer a critérios econômicos e passa a orbitar em torno de regras fiscais e; (iv) eleva o custo de todos os investimentos, ao induzir que métodos produtivos menos eficientes sejam adotados em função do tratamento tributário, bem como pelo fato de diversas atividades produtivas operarem em regimes cumulativos. Como alternativa a esse estado de coisas, Pessoa conclui que meras reformas pontuais não seriam suficientes, pois o problema da tributação é estrutural, uma vez que sistemas fiscais em uma federação devem ser organizados de sorte que cada ente tenha uma base independente, bem como para que a

²⁵³ OLIVEIRA, 2020, p. 281-282.

²⁵⁴ *Ibidem*, p. 285-287.

²⁵⁵ PESSÔA, Samuel. In: PESSÔA, Leonel Cesarino (org.), PESSÔA, Samuel (org.). **Razões para a Reforma Tributária**: Distorções da Tributação sobre o Consumo no Brasil. 1ª edição. Rio de Janeiro: Editora Synergia, 2020, p. VI-VIII.

decisão empresarial não seja alterada determinadamente pela estrutura tributária, tão-somente. Desse modo, propõe o autor, somente fóruns de negociação muito abrangentes poderiam resolver esse problema de ação coletiva.

Há interessante diálogo com a teoria do agir comunicativo de Habermas, uma vez que uma grande reorganização mexe com todas as peças e atores federativos. É nessa medida que o agir comunicativo e os primados da democracia procedimental de Habermas podem contribuir com a reforma tributária.

3.3 Do imposto sobre serviços

A discussão envolvendo a reforma da tributação indireta – sobre o consumo - envolve uma repactuação do federalismo brasileiro, na medida da competência atribuída a cada ente.

Conforme o desenho dado pela Constituição de 1988, a competência para tributação sobre o consumo ficou assim repartida²⁵⁶: a União tributando a produção e o faturamento, através do IPI, do PIS e da COFINS; os Estados-membros tributando o comércio e alguns serviços, como a da comunicação, por meio do ICMS; e os Municípios tributando o setor de serviços em geral, através do ISS. Importa, pois, tratar desse último tributo, o qual representa em alguma medida a autonomia financeira dos entes municipais.

Quanto a classificar o ISS como um tributo indireto, existe divergência na literatura, conforme expõe Carneiro²⁵⁷. Isso porque, a depender da situação de mercado, o ISS ora se apresenta como um imposto indireto, por permitir a transferência do encargo financeiro ao tomador do serviço, e ora se coloca na condição de imposto direto, assumindo o próprio contribuinte de direito o ônus da imposição fiscal.

Contudo, a jurisprudência nacional pacificou que o ISS possui natureza dicotômica, isto é, trata-se de tributo que ora pode ser considerado indireto, ora em direto, a depender do caso concreto²⁵⁸. De toda forma, prevalece o entendimento de que o ISS, economicamente falando, é um imposto cumulativo, por não gerar crédito necessariamente, conforme Pessoa²⁵⁹. Falando especificamente da tributação incidente sobre o consumo, essa citada natureza cumulativa do ISS gera problemas conceituais infundáveis, pois a existência de um

²⁵⁶ Ressalte-se que o Distrito Federal acumula as competências atribuídas aos Estados-membros e aos Municípios.

²⁵⁷ CARNEIRO, 2020, p. 263.

²⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema Repetitivo 399. Processo: REsp 1.131.872/SC. Relator: LUIZ FUX. Julgado em 09/12/2009. Acórdão publicado em 01/02/2010. Disponível em https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?&l=10&i=1&tt=T. Acesso em: 22 jan. 2023.

²⁵⁹ PESSÔA, 2020, p. VII.

imposto para os serviços e outro para mercadorias (ICMS) gera distorções para a produção e o investimento, conforme já dito.

Fato é que o setor de serviços constitui um segmento importante do consumo em geral, apesar das suas especificidades, sendo sua tributação regida pelos municípios através do ISS. Na seção constitucional dedicada aos impostos municipais, tem-se:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.²⁶⁰

Atualmente, o dispositivo encontra-se regido pela Lei Complementar 116/2003, a qual define o arquétipo de incidência do ISS ou, conforme a lição da melhor doutrina²⁶¹, a regra matriz de incidência tributária²⁶².

Para as pretensões da pesquisa, é importante que a análise se limite ao critério material do antecedente da norma, no que tange ao ISS. O critério material é aferido a partir do próprio dispositivo constitucional, pois ele deixa claro que o critério identificador da conduta humana que ensejará o direito ao crédito tributário é o ato de prestar serviços, estes de qualquer natureza, exceto os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que são objeto do ICMS, estadual e os serviços financeiros específicos, objeto do IOF, federal.

De se destacar a existência de duas interpretações sobre o que seja prestação de serviço. A mais tradicional²⁶³ atrela o significado da expressão ao direito privado, que distingue as obrigações jurídicas em obrigações de dar e obrigações de fazer. Para essa perspectiva, prestação de serviço é uma obrigação de fazer, decorrente de um ato ou negócio jurídico. Outra corrente, capitaneada por Macedo²⁶⁴, entende que o termo deve ser interpretado sob o enfoque econômico, em razão de a Constituição da República ter dado a ele uma amplitude significativa, ao utilizar a expressão *qualquer natureza*:

²⁶⁰ BRASIL, 1988.

²⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

²⁶² A regra matriz de incidência tributária é um modelo teórico consagrado por Paulo de Barros Carvalho e demais doutrinadores de igual envergadura, a qual, em largos traços, define os critérios ou pressupostos que, preenchidos no plano dos fatos, fazem a obrigação tributária surgir. Há uma cisão nos momentos que conduzem ao surgimento da norma. Há o antecedente da norma (motivação), bem como o conseqüente dela (conteúdo). Na hipótese ou antecedente, encontra-se os seguintes elementos: *a) critério material; b) critério espacial; c) critério temporal*. No conseqüente, há os critérios: *a) critério quantitativo (base de cálculo e alíquota); b) critério pessoal (sujeitos ativo e passivo)*. Se todos esses critérios ou pressupostos forem preenchidos no plano dos fatos e da lei, todos os elementos da obrigação tributária estarão presentes.

²⁶³ CARVALHO, *op. cit.*

²⁶⁴ MACEDO, Alberto. ISS: O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado. *In*: MACEDO, Alberto [et al]. **XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo**. São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 71-79.

Essa adjetivação “de qualquer natureza”, aliás, faz muito mais sentido quando se entende que o constituinte incorporou o conceito econômico de serviços. Isso porque, diferentemente do conceito de serviços no Direito Civil (e não no Direito Privado como um todo) – que não demanda maiores exercícios interpretativos, por ser facilmente apreensível (embora dificilmente aplicável numa série de atividades econômicas) –, o conceito de serviços na Economia, de maneira distinta, já apresenta, de pronto, uma vagueza semântica caracterizada pelo conjunto de atividades econômicas que não consubstanciam, como produtos, bens materiais. Tal vagueza, ao ser acompanhada da expressão “de qualquer natureza”, denota que é tributável pelo ISS toda a residualidade desse conceito no universo da atividade econômica, depois de afastados os serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal, tributáveis pelo ICMS; os serviços financeiros, tributáveis pelo IOF.

Por sua vez, a par dessa divergência semântica, a referida Lei Complementar optou por instituir uma lista de situações tributáveis pelo ISS, ao invés de dar uma definição legal de serviços, como se extrai da Lei Complementar 116/2003. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal fixou a Tese 296 de Repercussão Geral:

É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.²⁶⁵

Sendo, pois, o ISS, a principal expressão da autonomia municipal no campo tributário, incluí-lo em uma reforma estrutural da tributação indireta envolve atingir diretamente a cláusula pétrea do federalismo. Harmonizar a reforma tributária com a revisão do pacto federativo, na vertente da autonomia dos municípios, é um dos objetivos da presente pesquisa e um dos principais desafios a ser enfrentado no âmbito do agir comunicativo.

3.4 Reforma tributária sobre o consumo

3.4.1 Definição

Após traçar um importante histórico dos antecedentes e das variáveis terminológicas, Almeida²⁶⁶ conceitua reforma tributária como toda e qualquer alteração (ou conjunto de alterações) de natureza tributária, selecionada por determinado critério de relevância, prevista em lei de determinada jurisdição, que importe mudança de base de incidência ou de alíquota de tributo, ou, ainda, a definição de novos tributos ou extinção de tributos existentes.

²⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tese 296 de Repercussão Geral. Processo: RE 784439. Relatora: ROSA WEBER. Julgado em 29/06/2020. Acórdão publicado em 15/09/2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296>. Acesso em: 27 jan. 2023.

²⁶⁶ ALMEIDA, Aloísio Flávio Ferreira de. Condicionantes Políticas das Reformas Tributárias na América Latina. Tese (doutorado em Administração). Fundação Getúlio Vargas (FGV). São Paulo. 2015. p. 30.

Quanto à reforma tributária específica sobre a base do consumo, Almeida²⁶⁷ a define como a que compreende as alterações em um ou mais dos tributos sobre o consumo geral de bens e serviços, tais como: imposto geral sobre vendas, imposto sobre o valor agregado, impostos seletivos, impostos sobre transações bancárias e financeiras.

Assim, ao se falar em reforma tributária, está-se a propor uma mudança legislativa de nível constitucional e infraconstitucional. Cabe destacar a exortação de Oliveira²⁶⁸, no sentido de que a reforma da tributação, em especial a do consumo, implica a modificação das competências tributárias dos vários níveis de governo (federal, estadual e municipal), daí não ser uma equação fácil de ser resolvida, pelo potencial de ensejar perdas para os entes, razão pela qual será imprescindível o enfrentamento político desses interesses, com a negociação de alternativas e a construção de mecanismos jurídicos para compensar eventuais perdas de recursos, incluindo aí a revisão do pacto federativo, tudo a fim de que a reforma possa prosperar e seja aceita pelos atores envolvidos, bem como por toda a sociedade.

3.4.2 Da amplitude da reforma

Após tentativas fracassadas de reformar e aprimorar o sistema tributário durante o período democrático da Nova República, passou a existir um certo consenso, conforme Oliveira²⁶⁹ e Rezende²⁷⁰, de que uma reforma tributária deveria ser necessariamente estrutural, não apenas pontual ou segmentada. De fato, se assim não for, há grande risco de incorrer no famoso conselho do personagem fictício Tancredi Falconeri, no romance “*O Leopardo*”, de Lampedusa²⁷¹, de que “*algo deve mudar para que tudo continue como está*”. Isso porque uma reforma que não modernize a estrutura tributária como um todo, será tão-somente paliativa, fazendo com que as iniquidades permaneçam ou até piorem. Mudanças pontuais podem eventualmente dar alguma resposta para objetivos específicos (agir instrumental), mas os resultados a médio e longo prazo tendem a aumentar o grau de degeneração do sistema²⁷².

²⁶⁷ ALMEIDA, 2015, p. 32.

²⁶⁸ OLIVEIRA, 2020, p. 285.

²⁶⁹ *Ibidem*, p. 85-139 e 273-279.

²⁷⁰ REZENDE, 2013.

²⁷¹ LAMPEDUSA, Giuseppe Tomasi di. **O Leopardo**. 1ª edição. São Paulo: Editora Companhia das Letras, 2017, p. 33. O citado romance de Lampedusa retrata questões envolvendo a decadência da aristocracia durante o processo de unificação da Itália no século XIX, em virtude da ascensão das forças revolucionárias e democráticas durante essa transição. O trecho reproduzido se tornou uma frase memorável do livro, em que Tancredi Falconeri, sobrinho de Don Fabrizio, incita, sem êxito, seu tio a abandonar sua lealdade ao reinado das “Duas Sicílias” e aliar-se à dinastia de Savóia.

²⁷² OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 139.

Isso significa que a reforma deve ser pensada em termos globais, a fim conectar sistemicamente as principais bases de riqueza tributáveis: a renda, o patrimônio e o consumo. Desse modo, apesar do escopo da presente pesquisa ser apenas a tributação sobre o consumo e o ISS, não se ignora que a reforma deve conectar também as demais bases: renda e patrimônio.

Carvalho Júnior²⁷³, ao comparar os sistemas tributários dos países da OCDE, afirma a tendência internacional de priorizar reformas tributárias inclusivas, principalmente em um mundo pós pandêmico²⁷⁴ (pós 2020), tendo em vista o agravamento da concentração de renda e riqueza em nível mundial e as vantagens que os indivíduos mais ricos e as grandes multinacionais obtêm com sistemas tributários tradicionais viesados para o consumo.

Conforme apurado por Oliveira²⁷⁵, a esmagadora maioria das propostas de reforma jamais se preocupou com uma mudança no perfil da carga tributária que pesava sobre a sociedade, no intuito de melhorar a sua distribuição. Destaca que muitas das propostas voltadas a tributação indireta tinham como foco tão-somente de reduzir cumulatividades pontuais na cadeia econômica e coibir guerra fiscal, mas persistindo os problemas sistêmicos de justiça social, sendo necessário que propostas se dediquem também a mudar a tributação direta sobre a renda e sobre o patrimônio, visando tornar o sistema mais progressivo, o que seria fundamental para resgatá-lo como instrumento de justiça fiscal e crescimento econômico. Nesse sentido, Oliveira observa que existe um vasto campo a ser explorado voltado ao aumento da arrecadação através da tributação direta, para mais do que compensar eventuais perdas de receitas que venham a ocorrer com a reforma da tributação indireta. Arremata, ainda, o referido autor:

Se seguir o caminho dos países mais desenvolvidos, nos quais o peso dos impostos diretos é bem mais elevado em suas estruturas tributárias, o Brasil certamente estará dando passos importantes para modificar a tradição histórica no País que considera crime ou pecado capital cobrar impostos do capital e das camadas mais ricas, transformando-se efetivamente em um sistema que contribui para a redução das desigualdades sociais e de renda.

O citado autor sugere que por meio da exploração de impostos e tributos de natureza direta, seria possível fortalecer a capacidade de financiamento do Estado, ao mesmo tempo

²⁷³ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O Sistema Tributário dos Países da OCDE e as Principais Recomendações da Entidade:** Fornecendo Parâmetros para a Reforma Tributária no Brasil. 1ª edição. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2022, p. 2. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/pubpreliminar/220310_publicacao_preliminar_o_sistema_tributario_dos_paises_da_ocde.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

²⁷⁴ A doença da COVID-19 foi oficialmente declarada como pandemia mundial em 11 de março de 2020, pela Organização Mundial da Saúde. Disponível em: <https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/situation-reports/20200311-sitrep-51-covid-19.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2023.

²⁷⁵ OLIVEIRA, 2020, p. 289.

em que se abriria espaço para a desoneração da produção e dos investimentos, fortalecendo o mercado interno e reduzindo a tributação sobre as classes de menor renda, justamente aquelas com maior propensão a consumir.²⁷⁶

Conforme Oliveira²⁷⁷, nenhum governo do período democrático pós 1988, seja de direita, esquerda ou centro, ousou enfrentar o desafio de promover mudanças substantivas no sistema tributário, seja por que elas poderiam acarretar perdas de receitas, comprometendo os compromissos financeiros assumidos pelo Estado brasileiro de garantir o pagamento dos juros da dívida pública, seja pelo temor de enfrentar resistência política das classes dominantes, ou mesmo pelas dificuldades de equacionar adequadamente a distribuição de recursos entre os entes da federação. Com isso, o sistema tributário se manteve até os dias atuais, com todas as suas imperfeições e carente de reformas que o resgatassem como importante instrumento de política econômica e social, sintonizando-o novamente com os princípios da equidade, do equilíbrio macroeconômico e o federativo.

Por outro lado, nem sempre uma reforma abrangente e global é possível e, pior, insistir nela é a razão de inviabilizar até mesmo reformas menores e necessárias, conforme adverte Zugman²⁷⁸. Para o autor, o problema vem sendo enfrentado como de natureza meramente técnica, quando, na verdade, a não ocorrência da reforma pode estar mais relacionada a divergências políticas existentes entre Estados, municípios e União, razão pela qual reformas jurídicas amplas e radicais tendem a fracassar. A dificuldade constatada por Zugman abre a possibilidade da teoria do agir comunicativo de Habermas servir de instrumento para viabilizar a busca de um consenso por parte dos atores federativos envolvidos.

3.4.3 Reforma tributária como fato social

É fundamental, também, problematizar a tributação pelo viés da sociologia, pois abordar os fatos sociais relacionados ao tributo não deve ocupar um espaço periférico no meio acadêmico, como afirma Leroy²⁷⁹, em virtude de a tributação se apresentar como um campo do conhecimento humano que agrega diversas ciências em torno de si, tais como a economia, a história, o direito, a política e a sociologia. É o imposto (na sua acepção ampla) como fato econômico, jurídico, político e social. Analisar o sistema tributário a partir da visão estanque

²⁷⁶ OLIVEIRA, 2020, p. 277.

²⁷⁷ *Ibidem*, p. 138.

²⁷⁸ ZUGMAN, Daniel Leib. Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. *Revista Direito FGV*, vol. 12, n. 3, 2016, p. 610-631. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201625>. Acesso em: 03 fev. 2023.

²⁷⁹ LEROY, 2021, p. 5.

de apenas um desses ramos do conhecimento pode limitar a viabilidade das soluções propostas.

Sendo Habermas também um sociólogo, convém tocar a celeuma também sob o prisma da sociologia, em especial, a sociologia fiscal ou tributária, uma vez que é necessário lidar com os fenômenos tributários segundo um questionamento social e político. Para Leroy²⁸⁰, a denominada *sociologia do imposto* oferece um panorama maior para compreender a evolução das sociedades, focando na intervenção das instituições públicas em torno do imposto, questionando a legitimidade do Estado fiscal para o cidadão e propondo uma reflexão de justiça social. Ainda para o referido autor²⁸¹, a sociologia do imposto explica as relações entre a tributação, o Estado e a sociedade.

E o debate sobre um justo sistema tributário se relaciona diretamente à mudança social, pois o imposto (sentido amplo) é elemento central para o funcionamento da sociedade. No caso, os arranjos e as negociações giram em torno de estabelecer uma tributação equilibrada das diferentes classes de contribuintes para garantir o financiamento dos serviços públicos e da ação social, assegurando-se que os mais ricos e seus lucros possam contribuir para um nível de legitimidade perante a sociedade.²⁸²

Oliveira afirma, com base em dados do IPEA desde 2009²⁸³, que uma família que ganha até dois salários-mínimos suporta uma carga tributária, em média, de 53,9%, ao passo que entre dois e três salários-mínimos, a carga era de 41,9%, enquanto para famílias com renda superior a trinta salários-mínimos, a carga tributária suportada era de 29%. Essa regressividade se explica pela forma com que a tributação indireta sobre o consumo está estruturada no Brasil. Nesse exemplo, o sistema tributário se mostra claramente como um instrumento gerador de desigualdade social, em que cabe aos mais pobres o maior fardo de financiamento dos gastos do Estado, enquanto este favorece, através da tributação, as classes mais ricas e o capital.

A desigualdade que a tributação pode causar atinge em cheio a democracia brasileira, tornando os direitos fundamentais letra morta. É daí que a sociologia do imposto questiona o déficit de democracia.

Esse olhar sociológico é pertinente, pois nos fundamentos das propostas de reforma da tributação sobre o consumo não há apenas preocupações de ordem econômica ou financeira,

²⁸⁰ LEROY, 2021, p. 5.

²⁸¹ *Ibidem*, p. 17.

²⁸² *Ibidem*, p. 9.

²⁸³ OLIVEIRA, 2020, p. 288-289.

mas também expectativas ligadas a um ideal de justiça fiscal que também precisa ser seguido, conforme expõe Pessôa.²⁸⁴

Pode-se dizer, então, que a revisão do pacto federativo com vistas a aprovação da reforma tributária refletirá em um novo modelo de sociedade também. A reforma tributária é uma reforma da sociedade.

3.4.4 Federalismo como métrica de estruturação do ordenamento tributário

Como a reforma da tributação indireta implica em alterar a competência tributária em todos os níveis de governo (federal, estadual e municipal), a suposta proteção a autonomia federativa tem sido uma das principais causas que impedem o avanço da reforma do sistema tributário, à espera de um consenso das forças, setores e segmentos da sociedade que serão afetados com as mudanças. Nessa medida que o agir comunicativo de Habermas vem a ser um parâmetro bastante útil para se redefinir as bases do modelo federativo e melhorar a distribuição da carga tributária entre os membros da sociedade.

É preciso delinear, pois, os princípios constitucionais que devem orientar a reforma tributária no Brasil, em particular o federativo.

Como a reforma tributária necessariamente envolverá alterar a Constituição, Batista Júnior e Marinho²⁸⁵ propõem que esse procedimento se guie pela *universalidade* e *atemporalidade*, no sentido de que as mudanças introduzidas reflitam um projeto de longo prazo para o país, seguindo o raciocínio já exposto de uma mudança estrutural e perene.

Sobretudo o princípio federalista é destacado pelos citados autores como um princípio norteador da organização política brasileira e a reforma tributária deve girar em torno da lógica federalista. Sendo uma cláusula pétrea da Constituição de 1988, o poder reformador do constituinte derivado deve considerar o equilíbrio federativo como premissa necessária à realização de mudanças, sob pena de inconstitucionalidade das propostas e até mesmo de inviabilizar a discussão delas.²⁸⁶

Corolário do federalismo é a autonomia política e financeira dos entes subnacionais, como dito alhures, constituindo pressuposto para o avanço e o êxito de uma reforma tributária.

²⁸⁴ PESSÔA, 2020, p. VI.

²⁸⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. As Premissas para uma Reforma Tributária e as Impressões Iniciais acerca da PEC nº 45/2019. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; MEYER, Emílio Peluso Neder (org.). **Repensando o Federalismo no Brasil**. Belo Horizonte: Editora Casa do Direito, 2020, p. 86.

²⁸⁶ *Ibidem*, p. 87.

Ainda para Batista Júnior e Marinho²⁸⁷, a autonomia política possui duas vertentes: participação e autonomia. A primeira significa garantir aos Estados-membros e municípios a participação no processo político que venha a afetar a Federação. Por isso, enfatizam que é ofensiva a decisão política tomada pela União Federal ao alvedrio dos entes subnacionais. A segunda garante aos entes federativos legislarem conforme organização própria, desde que em consonância com a simetria estabelecida pela Constituição Federal. Por sua vez, autonomia financeira se traduz na competência tributária atribuída a cada ente, bem como nas transferências de recursos entre eles. Por tal razão, que deve haver recomposição das perdas sofridas, quando há perda de autonomia financeira dos entes subnacionais em prol de políticas nacionais.

Por conseguinte, é crucial que o debate em torno da reforma tributária utilize o federalismo como métrica de estruturação do novo ordenamento tributário, nos dizeres de Batista Júnior e Marinho,²⁸⁸ garantindo a autonomia dos entes e viabilizando a adequada prestação de serviços públicos em conformidade com os objetivos fundantes da República.

3.4.5 Dos Ideais de Equidade, Neutralidade, Transparência e Simplicidade

Além da preservação da autonomia dos entes, convém trazer à colação outros ideais a ser perseguidos por uma reforma tributária sobre o consumo, tomando-se emprestados os apontamentos de Musgrave e Musgrave²⁸⁹, quanto ao que entendem ser um sistema tributário ideal, consistindo em ao menos seis aspectos principais, a saber: (i) equidade horizontal e vertical do encargo tributário, sendo a horizontalidade a igualdade de tratamento entre indivíduos com a mesma capacidade contributiva, pressupondo que haverá o mesmo montante de transferência monetária ao erário e verticalidade que significa reconhecer as diferentes capacidades contributivas dos indivíduos, fazendo com que o montante a ser recolhido ao erário também seja diferente; (ii) neutralidade, significando que o tributo terá impacto mínimo nas decisões produtivas dos agentes econômicos; (iii) correção das ineficiências econômicas e sociais que a atuação livre do mercado provoca; (iii) vetor de estabilização e crescimento econômico; (iv) transparência e; (v) simplicidade, a fim de mitigar a complexidade das obrigações acessórias e principais decorrentes do sistema.

²⁸⁷ BATISTA JÚNIOR; MARINHO; 2020, p. 93.

²⁸⁸ *Ibidem*, p. 94.

²⁸⁹ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo: Editora Campus/USP, 1980, p. 178.

Para o que interessa ao escopo da presente dissertação, merece ênfase os mencionados critérios da equidade, neutralidade, transparência e da simplicidade.

Para os citados autores, equidade é o pressuposto teórico da incidência tributária, a qual está assentada na capacidade contributiva, sendo que essa capacidade é medida por três macro indicadores, que são o fluxo da renda, o fluxo do consumo e o estoque acumulado de riqueza.

Outro critério que merece ser privilegiado em um sistema é a neutralidade do tributo, a fim de que as decisões econômicas dos agentes relativas a produção e venda de mercadorias e da prestação de serviços não seja determinado preponderantemente pela norma tributária. No cenário brasileiro atual é possível perceber o oposto disso, na medida em que a difusão da tributação sobre o consumo entre todos os níveis federativos acarreta um sem número de legislações diferentes, gerando complexidade, além de fomentar uma concorrência não cooperativa entre os entes através da concessão de incentivos fiscais regionais, cerne da guerra fiscal. Tal cenário é indesejado conforme pontos de vista dos economistas mencionados. Assim, a decisão de instalar determinada fábrica em uma região ou de prestar serviços em outra, tem que estar fundada em elementos logísticos, de infra-estrutura, de qualificação de mão-de-obra, dentre outros fatores que não o meramente tributário. Uma reforma que torne a tributação sobre o consumo neutra fará com que os entes federativos atraiam investimentos para seu território baseados em melhorias dos serviços e bens públicos.

Igualmente, uma reforma da tributação indireta sobre o consumo deve se pautar em outros dois pilares: transparência e simplicidade.

Continua atual o diagnóstico de Montesquieu²⁹⁰, no sentido de que *“os tributos devem ser tão fáceis de perceber e tão claramente estabelecidos que não possam ser aumentados nem diminuídos por aqueles que o arrecadam”*, acrescentando que *“o tributo adequado ao governo moderado é o imposto sobre as mercadorias, sendo este imposto pago realmente pelo comprador”*, de modo a deixar clara a aplicação dos primados da transparência e simplicidade a esse tipo de imposto.

Os tributos indiretos, por outro lado, tendem a contrariar esses ideais, uma vez que, a bem da verdade, como afirma Oliveira²⁹¹, é muito difícil saber o peso efetivo dos tributos indiretos na estrutura tributária brasileira. Exemplo disso é o tributo sobre o consumo de serviços, o ISS, ser naturalmente cumulativo.

²⁹⁰ MONTESQUIEU, 2004, p. 243.

²⁹¹ OLIVEIRA, 2020, p. 284-285.

Leroy²⁹² revela que sempre houve uma preocupação histórica do Estado em tornar imperceptível o imposto, pois entende que os impostos indiretos não são percebidos como um encargo justamente por estarem associados a custos de consumo pelos contribuintes mal-informados sobre a natureza dos impostos.

Para Leroy, portanto, a informação está no centro da relação do indivíduo com o imposto, de modo que a natureza indolor dos tributos indiretos acaba sendo relativa porque depende do conhecimento concreto do contribuinte sobre a carga que está suportando. As despesas de consumo são consideradas pelos particulares em seu montante total, sem distinção entre o preço de compra sem impostos e o montante do imposto sobre o valor agregado.

É por essa razão que o tratamento da informação fiscal de maneira concreta pelo contribuinte é determinante para a sociologia do imposto, pois pressupõe determinar o nível de informação dos cidadãos. E a complexidade da informação tributária se torna um obstáculo à apreciação do papel exato do imposto.

A complexidade no caso brasileiro se percebe pelo seguintes: a pulverização da tributação sobre o consumo entre os três níveis federativos (União, Estados e municípios). Equivale a dizer que o consumo de mercadorias está sujeito a vinte e sete legislações estaduais (considerando o Distrito Federal) e que o consumo de serviços sujeito a legislações de mais de cinco mil municípios, cada qual com a sua autonomia política e financeira preservada constitucionalmente. Fora os conflitos que surgem por conta dos regimes de cumulatividade e não cumulatividade, guerra fiscal. Toda essa situação acaba induzindo o contribuinte a aumentar seus custos para desenvolver planejamentos tributários cada vez mais sofisticados e criativos, o que é um sintoma da complexidade e irracionalidade do sistema, sendo que na maioria das vezes acaba gerando contencioso administrativo e judicial.

Destaca-se a clássica crítica de Becker²⁹³, ainda nos idos de 1950 e 1960, ao denominar o sistema tributário do Brasil de “*manicômio jurídico tributário*”, tomando emprestada expressão usada por Lello Gangemi ao se referir ao sistema italiano. Apesar da ironia – uma das marcas de Becker –, a expressão retrata em alguma medida a realidade e a percepção sociológica do tributo, uma vez que o diagnóstico do autor apontava para “*a infelicíssima situação do nosso ordenamento tributário: um caos de leis contraditórias e em antítese aos mais elementares princípios de racionalidade, justiça e socialidade.*”

²⁹² LEROY, 2021, p. 74-78.

²⁹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2007, p. 6.

Ao especificar os efeitos do que chamou de demência²⁹⁴ tributária, Becker se refere às consequências da complexidade do sistema:

Frequentemente, a balbúrdia que acabou de ser apontada, conduz o legislador, a autoridade administrativa, o juiz e o advogado ao estado de exasperação angustiante do qual resulta a terapêutica e a cirurgia do desespero: o cocktail de antibióticos ou a castração. Receita-se o remédio ou amputa-se o membro, embora se continue a ignorar a doença. Dá-se uma solução sem se saber qual era o problema.²⁹⁵

Aduz, outrossim, que de tão defeituosas que costumam ser as leis tributárias, o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir, necessitando manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco. Esse contexto denota a desorientação e o caos da legislação tributária, na ótica beckeriana.

Portanto, uma reforma tributária sobre o consumo deve se pautar pela necessidade de harmonizar o sistema tributário, através de normas estáveis, simples e uniformes, dentro do perfil federativo do Brasil. A busca por esses ideais pode provocar conflitos políticos, sendo que a resolução passa por um esforço comunicativo comum entre os entes, dentro do que a filosofia habermasiana propõe. Aliás, a preservação do formato federativo do Estado brasileiro, por meio da tributação, se apresenta como um desafio adicional na busca desse consenso político, especialmente quanto a redefinição das competências e das autonomias dos entes.

De todo modo, continua atual o apelo do próprio Becker por uma reforma sistêmica do Direito que seja capaz de tornar o tributo um melhor instrumento de justiça social e econômica:

As leis devem ser modificadas a fim de que os novos problemas sociais e econômicos que proliferam vertiginosamente na aceleração da História recebam as respectivas soluções pela criação de novas leis. O instrumental jurídico que se toma antiquado deve ser imediatamente substituído e são as regras jurídico tributárias as que mais rapidamente envelhecem, de tal modo que hoje se assiste à caducidade precoce de um Direito Tributário recém-nascido.²⁹⁶

Assim, não basta que a modificação das leis tributárias siga um mero protocolo formal, exigindo, pois, a conjugação de forças políticas e sociais, incluindo aí os entes federativos envolvidos, a fim de criar um sistema jurídico simples, transparente e eficiente do ponto de vista social e econômico.

²⁹⁴ Importante fazer a ressalva de que o uso de alguns vocábulos utilizados por Becker, tais como “manicômio”, “demência” “caducidade” etc., devem ser lidas no contexto histórico e conforme o que era comumente aceito nas décadas de 1950 e 1960. A partir dos tempos atuais, passou-se a entender, com razão, que tais expressões são ofensivas. Assim, é necessário contextualizar a época em que foram ditas.

²⁹⁵ BECKER, 2007, p. 7.

²⁹⁶ *Ibidem*, p. 10.

Conforme Becker²⁹⁷, ainda, “*a regra jurídica é um instrumento, e sua criação, uma Arte*”. A criação dessa “arte” pode se valer do agir comunicativo de Habermas, como contribuição ao consenso federativo e político.

3.4.6 PEC's 45 e 110

Como a presente pesquisa enfrenta as consequências, para o federalismo, de uma reforma tributária que unifique todos os tributos incidentes sobre o consumo em torno de um só, cumpre analisar, em concreto e à título exemplificativo, as principais propostas legislativas que visam reformular todo o sistema de tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços, a saber, as PEC's 45²⁹⁸, apresentada na Câmara dos Deputados e a 110²⁹⁹, apresentada no Senado Federal, ambas de 2019.

Ainda que em um futuro próximo possam surgir novas propostas de reforma da tributação indireta, as reflexões aqui feitas poderão ainda ser aproveitadas, caso elas também sugiram unificação de tributos e revisão da autonomia federativa dos entes.

A justificativa para a análise das duas propostas citadas é que elas invocam justamente os citados princípios da simplicidade e transparência como norteadores da reforma tributária, com vistas a reduzir a complexidade do sistema. Para tanto, em suma, as PEC's citadas propõem que toda a rede de tributos sobre o consumo seja unificada em torno de um único tributo. Essa unificação, conseqüentemente, implicaria em uma necessária revisão do pacto federativo, sob pena de inviabilização constitucional das propostas. Todo esse contexto, pois, é o que justifica a menção às PEC's 45 e 110, em trâmite no Congresso brasileiro.

Nesse sentido, ambas propõem a extinção de uma série de tributos, consolidando as bases tributáveis em dois novos impostos: (i) um imposto sobre bens e serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos; e (ii) um imposto específico sobre alguns bens e serviços (Imposto Seletivo). A própria

²⁹⁷ BECKER, 2007, p. 10.

²⁹⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 03 fev. 2023.

²⁹⁹ BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional nº 110, de 09 de julho de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1675310514264&disposition=inline>. Acesso em: 03 fev. 2023.

Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados³⁰⁰ apresenta um interessante estudo que sintetiza e compara ambas as propostas, aqui reproduzido:

1) Sobre o imposto sobre bens e serviços:

A base de incidência do IBS em ambas as propostas é praticamente idêntica: todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, operações que, em regra, escapam da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro normativo atualmente em vigor. As propostas, por outro lado, trazem diferenças significativas em relação aos seguintes pontos:

Competência tributária do IBS:

- PEC 110: tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual);
- PEC 45: tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo).

Número de tributos substituídos pelo IBS:

- PEC 110: são substituídos nove tributos, o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS;
- PEC 45: são substituídos cinco tributos, o IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS.

Determinação da alíquota do IBS:

- PEC 110: lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional;
- PEC 45: cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota.

Concessão de benefícios fiscais:

³⁰⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros; NUNES, Fabiano da Silva; CARVALHO ARAÚJO, José Evande; SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Estudo e Consulta:** Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados. 25 de julho de 2019. Brasília. Disponível em https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf. Acesso em: 03 fev. 2023.

- PEC 110: autoriza a concessão de benefícios fiscais (por lei complementar) nas operações com alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;
- PEC 45: não permite a concessão de benefício fiscal.
- Ambos os textos preveem a possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda, nos termos de lei complementar.

Partilha da arrecadação do IBS:

- PEC 110: o produto da arrecadação do imposto é partilhado entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios segundo o método previsto nas regras constitucionais descritas no novo texto constitucional proposto na Emenda, ou seja, mediante entrega de recursos a cada ente federativo conforme aplicação de percentuais previstos na Constituição sobre a receita bruta do IBS (repasso de cota-parte);
- PEC 110: cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua “sub-alíquota”, fixada conforme descrito anteriormente, sobre a base de cálculo do imposto.

Vinculação da arrecadação do IBS (saúde, educação, fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES etc.):

- PEC 110: o produto da arrecadação do imposto é vinculado às despesas e aos fundos de acordo com o método fixado nas regras constitucionais propostas pela PEC, ou seja, mediante aplicação de percentual sobre a arrecadação para definir a entrega direta de recursos (fundos constitucionais, seguro desemprego, BNDES) ou piso mínimo de gastos (saúde, educação);
- PEC 45: as destinações estão vinculadas a parcelas da sub-alíquota de cada ente federativo, fixadas em pontos percentuais e denominadas “alíquotas singulares”. A soma dessas “alíquotas singulares”, definidas pelo ente para cada destinação constitucional e para a parcela de receita desvinculada, representará o valor da alíquota aplicável para aquele ente federativo.

Transição do sistema de cobrança dos tributos:

- PEC 110: durante um ano é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura cinco anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um quinto ao ano (os entes federativos não podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos);
- PEC 45: durante dois anos é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura oito anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um oitavo ao ano (os entes federativos podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos).

Transição da partilha de recursos:

- PEC 110: no total, a transição será de quinze anos; a partir da criação dos novos impostos, cada ente federativo (União, cada Estado, Distrito Federal e cada Município) receberá parcela das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos; após a implementação definitiva do novo sistema de cobrança, prevista para durar 5 anos, a regra retro descrita é progressivamente substituída pelo princípio do destino, à razão de um décimo ao ano;
- PEC 45: no total, a transição será de cinquenta anos; durante vinte anos a partir da criação dos novos impostos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberão (i) valor equivalente à redução de receitas do ICMS ou ISS, em virtude da extinção desses tributos; (ii) valor do aumento/diminuição da arrecadação em virtude de alterações das alíquotas de competência de cada ente federado e (iii)

superávit/déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que será distribuído proporcionalmente pelas regras de partilha do novo IBS (princípio do destino mediante apuração do saldo de débitos e créditos); a partir do vigésimo primeiro ano, a parcela equivalente à redução do ICMS e do ISS (parcela “i”, acima) será reduzida em um trinta avos ao ano, passando a ser distribuída segundo o princípio do destino.

Como se vê, a principal mudança é a criação de um imposto para unificar alguns ou a maioria dos tributos incidente sobre o consumo de bens e serviços, o chamado IBS – Imposto sobre Bens e Serviços. Em ambas as propostas, está incluído o ISS como imposto a ser absorvido pelo futuro IBS.

É patente a celeuma surgida a partir do desafio em unificar impostos incidentes sobre a produção e o consumo no país, pelo fato de incluir impostos e tributos de diferentes esferas federativas, sendo necessário a composição em torno da repartição dos valores arrecadados, o que pode envolver a criação de um novo órgão específico, com atribuições de conciliação federativa.

Silva³⁰¹ elenca as principais críticas dirigidas às referidas propostas de reforma tributária, a saber: (1) aumento brutal da carga tributária, sobretudo do setor de serviços, com evidente impacto inflacionário; (2) inexistência de números confiáveis no embasamento das propostas, impedindo a simulação de efeitos econômicos e arrecadatórios derivados dos novos tributos tentativos; (3) restrição das PEC's à tributação sobre o consumo, sem trazer mudanças na tributação sobre a renda e sobre o patrimônio; (4) agravamento da injustiça fiscal na tributação do consumo, desprezando os princípios da seletividade e da capacidade contributiva – mandatórios na graduação da imposição tributária sobre despesas essenciais e supérfluas; (5) incapacidade dos modelos-IVA de instrumentalizar a fiscalização da circulação de bens na economia digital; (6) falência da tributação plurifásica (não-cumulativa) diante das fraudes fiscais praticadas nas etapas intermediárias da cadeia produtiva e potencial explosão da sonegação fiscal com a geração de créditos (dedução do imposto a pagar) decorrente da contratação de serviços (insumos); (7) longa transição (de 10 anos) dos regimes, com a manutenção do atual sistema de tributação sobre o consumo acrescido de mais um novo (e desconhecido) imposto – quando o país precisa sair imediatamente da crise que ameaça uma geração inteira de brasileiros; (8) inexistência de proposta operacional dos novos modelos, não havendo sequer a apresentação de projeto de lei complementar para regular as

³⁰¹ SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Municípios e Reforma Tributária: Propostas não podem retirar recursos, autonomia política e a criatividade fiscal de municípios. Site JOTA, 04 de novembro de 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/municipios-e-reforma-tributaria-04112019>. Acesso em: 03 fev. 2023.

inovações constitucionais (141 novos dispositivos!); (9) sérias dificuldades normativas e semânticas dos textos apresentados nas PECs; (10) ineficiência do modelo de Comitê Gestor e de integração de entes federados para a fiscalização e cobrança de dívidas, como na administração do Simples Nacional; (11) a eficiência tributária dos municípios na fiscalização da prestação de serviços, inclusive diante da economia digital e das novas tecnologias; e finalmente (12) a violação ao princípio federativo.

Não obstante a existência de diversos aspectos a serem tratados, a presente pesquisa se circunscreve a questão federativa, sob a ótica do impacto nos Municípios.

3.4.7 Impacto sobre os Municípios e Eventual Ofensa da Autonomia e do Federalismo

O debate avança concretamente, agora, para a potencial redução da autonomia federativa na hipótese de uma reforma que unifique a tributação sobre o consumo.³⁰²

Conforme visto no decorrer da pesquisa, a alteração de competências tributárias não é proibida pela Constituição, não significando necessariamente cláusula pétreia. A cláusula pétreia existente é a que proíbe a abolição da forma federativa de Estado, de modo que uma revisão das competências tributárias só será tida por inconstitucional caso objetive afrontar o pacto federativo. Porém, se o espírito federativo e a autonomia dos entes restarem preservados, não há que se falar em inconstitucionalidade na alteração de competências tributárias.

De acordo com Orair e Gobetti³⁰³, a migração para um imposto sobre o consumo unificado, como o proposto IBS, sob uma gestão conjunta e uma legislação uniforme no território nacional, pode sugerir, em uma primeira leitura, a redução dos graus de liberdade dos entes federados em comparação com a situação atual, na qual cada um gere seus impostos autonomamente e que essa talvez seja a principal fonte de resistência à proposta de unificação dos tributos sobre o consumo. Isso porque alguns críticos levantam a hipótese de que tal unificação fere o pacto federativo por retirar dos Estados e municípios a autonomia de gestão dos seus orçamentos.

³⁰² Não obstante as discussões sobre reforma tributária acontecerem há muitas décadas, foi a partir de 2019 que o “problema” federativo começou a ser mais concretamente debatido, orientado principalmente pelas PEC’s 45 e 110. E em virtude dessa celeuma ser recente, ainda há poucos livros publicados sobre isso, concentrando-se a literatura em torno de artigos, entrevistas e manifestações públicas.

³⁰³ ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil.** Texto para Discussão. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2019. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9596/1/TD_2530.PDF. Acesso em: 17 mar. 2023.

Silva³⁰⁴ atribui à inclusão do ISS na reforma tributária sobre o consumo uma violação clara do pacto federativo, por rebaixar o papel do municipalismo na formação e desenvolvimento do constitucionalismo brasileiro. Aduz que não faz sentido centralizar a arrecadação, fiscalização e gestão, criando novos órgãos e duplicando o sistema normativo nacional tributário. O referido autor chega a afirmar que as propostas da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019 significariam uma “*deslealdade federativa*” geradora de incompetência na gestão tributária. Conclui dizendo que não se pode admitir propostas de reforma tributária que retirem os recursos, a autonomia política e a criatividade fiscal que permitiram aos municípios se desenvolverem, sob pena de abalar-se seriamente a forma federativa adotada pela Constituição de 1988.

Em opinião manifestada ainda em 2017, anterior às PEC’s analisadas, Piscitelli³⁰⁵ já vislumbrava que alterações na competência tributária definida pela Constituição não são possíveis de acontecer, porque podem resultar em ofensa à autonomia financeira e administrativa dos entes e afronta ao pacto federativo, sendo, pois, inconstitucional.

Por outro lado, há quem refute a alegada inconstitucionalidade de uma reforma tributária que unifique a tributação sobre o consumo, por não enxergar nenhuma afronta a autonomia municipal.

Os próprios autores citados, Orair e Gobetti³⁰⁶, discordam que a inclusão do ISS no discutido IBS representaria quebra do pacto federativo. O contra-argumento é que a proposta provê autonomia orçamentária aos entes federados ao lhes facultar o direito de administrar individualmente suas alíquotas.

Nessa linha, Lukic³⁰⁷ argumenta que, do ponto de vista jurídico, nada impede que uma reforma estabeleça um compartilhamento de competência entre os entes, sem que isso represente afronta a autonomia financeira como pilar da federação. Isso porque o pacto federativo definitivamente não pode implicar um engessamento e imutabilidade das competências tributárias definidas pela redação original da Constituição de 1988, uma vez que não há nenhuma disposição constitucional que impeça mudanças na repartição de competências.

³⁰⁴ SILVA, 2019.

³⁰⁵ PISCITELLI, Tathiane. Reforma tributária pode afrontar pacto federativo. Entrevista concedida a LAURA DINIZ. Revista JOTA, Tributos e Empresas, publicado em 24 de agosto de 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-pode-afrontar-pacto-federativo-24082017>. Acesso em 17 de março de 2023.

³⁰⁶ ORAIR; GOBETTI, 2019.

³⁰⁷ LUKIC, Melina de Souza Rocha. A reforma tributária não fere o pacto federativo. Revista CONJUR, publicado em 19 de dezembro de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-dez-19/melina-rocha-reforma-tributaria-nao-fere-pacto-federativo>. Acesso em: 17 mar. 2023.

Lukic³⁰⁸ sustenta seu ponto, aduzindo que o rearranjo de competências tributárias entre os entes não viola, tampouco tende a abolir o pacto federativo, ainda mais quando tal rearranjo é no sentido de ampliar o poder tributário através da atribuição conjunta de competência entre os entes, tal como proposto pela PEC 45/2019, citando exemplos de extinção de competências constitucionais. Para a citada autora, a autonomia financeira dos entes não se limita nem se reduz ao exercício das competências tributárias, já que pode ser perfeitamente satisfeita por meio da destinação de receitas, tal como ocorre em outras federações. A destinação de receitas é capaz de garantir que os entes decidam autonomamente sobre o destino dos recursos financeiros, de modo a cumprir o pacto federativo estabelecido pela CF/88. A cláusula pétrea é a forma federativa de Estado, que vai muito além da repartição das competências tributárias.

Então, tomando-se emprestado o pensamento de Lukic, é de se entender igualmente que a autonomia financeira não necessariamente está atrelada ao exercício da competência tributária constitucional. À título exemplificativo, a autora cita que a Constituição já limita o exercício da competência tributária de Estados e municípios através de lei complementar³⁰⁹, diploma normativo emanado pela União, por meio do Congresso Nacional e com a sanção do Presidente. Outros exemplos são o fato da Lei Complementar 87/96 restringir (no sentido de disciplinar e limitar) a competência dos Estados quanto ao ICMS, ao passo que a Lei Complementar 116/03 limita a competência do ISS dos municípios. Percebe-se que no ordenamento ora vigente, os entes subnacionais já estão submetidos a restrições em suas competências tributária por leis complementares da União, que acabam por definir praticamente todos os critérios de incidência do ICMS e ISS, sem que isso signifique ofensa a autonomia financeira dos entes, tampouco ao pacto federativo.

Corroborando a afirmação de que a autonomia financeira não depende, em regra, do exercício direto da competência tributária, levantamento da Confederação Nacional dos Municípios³¹⁰, tendo por referência o ano de 2017, em que se aponta que, dos 5.570 municípios, 63% da receita do ISS fica com apenas 35 municípios. Ainda, cerca de 100

³⁰⁸ LUKIC, 2020: “Tanto isso é verdade que já tivemos casos de extinção de competências constitucionais pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que suprimiu o Imposto sobre Venda a Varejo de Combustíveis (IVVC), de competência dos municípios, e o adicional de IR, de competência dos Estados.”

³⁰⁹ BRASIL, 1988: “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

³¹⁰ Confederação Nacional de Municípios. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/Informativo-lei-completar-veto-iss.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2023.

municípios respondem por 78% de todo o ISS arrecadado no país. Do total de municípios brasileiros, mais de 2.600 respondem, juntos, pela arrecadação de apenas 1% do ISS. Enquanto isso, 33,83% de todo o ISS arrecadado nacionalmente ficou com somente dois municípios. Além disso, em mais de 1.800 municípios o ISS não representa 1% da receita corrente e em mais de 4.000 municípios ele não representa 5% da receita corrente.

Diante de um quadro como esse, seria possível admitir que o atual sistema tributário já representa ofensa a autonomia federativa, na medida em que a esmagadora maioria dos municípios não exerce sua autonomia financeira através do ISS. Competência tributária, pode-se afirmar, pressupõe ter base material para tributar e, hoje, a regra-matriz do ISS a limita.

É por tal razão que Gobetti³¹¹ afirma que a unificação dos tributos sobre o consumo, no caso dos municípios, não só preservará as suas autonomias, como as ampliará. Isso porque, com a reforma, os entes municipais estarão tributando todo o consumo dos seus cidadãos. O autor estima que 96% dos municípios seriam beneficiados com o IBS proposto e mesmo aqueles que sairiam prejudicados, graças às regras de transição, não sofreriam esse impacto.

Portanto, é de se concluir que não se sustenta a alegada inconstitucionalidade na unificação dos tributos sobre o consumo por afronta ao pacto federativo, uma vez que o IBS objetiva aumentar a autonomia dos entes, em especial dos municípios, ao ampliar a base material sobre a qual reside sua competência tributária. Aumenta-se a competência tributária, porque com o IBS os municípios estarão tributando também mercadorias. E não fere o pacto federativo, porque os municípios poderão definir a alíquota, conforme disciplinado via Lei Complementar. Ademais, o gerenciamento desses recursos se faria por meio de um colegiado federativo, dando azo ao ideal de federalismo fiscal.

Assim, a autonomia financeira não é garantida somente pelo exercício de competência tributária, sendo um instrumento muito mais importante a repartição das receitas, bem como a gestão compartilhada da arrecadação do IBS, à luz do agir comunicativo habermasiano.

3.4.8 Conselho Federativo no IBS

Como visto, a aplicação do agir comunicativo em uma democracia demanda a fixação de procedimentos³¹² que garantam a situação ideal de fala para os participantes e é sob essa

³¹¹ GOBETTI, Sérgio Wulff. A reforma tributária e nossas jabuticabas. *Jornal GZH*. Artigo Opinião. Publicado em 25 de fevereiro de 2023. Disponível em: <https://gauchazh.clicrbs.com.br/opiniao/noticia/2023/02/a-reforma-tributaria-e-nossas-jabuticabas-cleizokp900d1016mrs5savqc.html>. Acesso em: 17 mar. 2023.

³¹² Não obstante a crítica de Streck, alhures, de que o procedimentalismo deve sempre estar acompanhado de substância, isto é, que os direitos fundamentais e cláusulas pétreas estejam preservados.

perspectiva que as propostas de Rezende³¹³ se mostram perfeitamente viáveis, com as devidas adaptações, tais como: (i) criar um ambiente propício para o problema seja exposto, pois afeta o interesse de todos, ainda que em momentos e intensidade distintos; (ii) a criação de um colegiado de entes federativos para estabelecer estratégias e diretrizes para lidar com o problema federativo; (iii) proposta de ação coletiva para combater a ameaça ao federalismo; (iv) discutir a mobilização dos recursos necessários para levar adiante a proposta que for concebida.

Ainda que Rezende afirme que nenhum desses requisitos se fazia presente, na atualidade a reforma tributária abriu um horizonte para que a autonomia dos entes subnacionais, em especial dos municípios, seja continuamente preservada, a saber, a partir da proposta da criação de um Conselho Federativo específico para o IBS. A PEC 110 propõe a criação de um Conselho que agregaria os entes subnacionais, por meio do qual o imposto seria regulamentado e arrecadado de maneira centralizada, porém, compartilhada entre Estados e municípios.

Conforme se extrai de uma das complementações da relatoria da PEC 110³¹⁴, a competência administrativa dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios será exercida pelo Conselho Federativo do IBS (que incluiria o art. 156-B na Constituição Federal), tendo como atribuições editar as normas infralegais, uniformizar interpretação, arrecadar o imposto, efetuar as compensações, distribuir o produto da arrecadação entre os entes e dirimir as questões suscitadas no âmbito de contenciosos administrativos entre o sujeito passivo e a administração tributária. A instância máxima de deliberação do Conselho Federativo será uma assembleia geral, onde todos os Estados, Distrito Federal e municípios terão voto, observada a distribuição paritária dos votos entre o conjunto dos Estados e o conjunto dos Municípios.

Evidentemente que se trata do embrião de uma ideia inicial, estando sujeita a inúmeras alterações, aprimoramentos e adaptações, tudo com vistas a privilegiar o pacto federativo. Mas para o escopo do presente trabalho é importante destacar que a criação de um colegiado em que os entes federativos possam exercer seu direito ao discurso e buscar consensos, por si só, já representa a materialização do agir comunicativo e da democracia procedimental de Habermas.

³¹³ REZENDE, 2013, p. 7-8.

³¹⁴ ROCHA, Roberto. COMPLEMENTAÇÃO DE VOTO DA COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre e outros, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Relator Senador ROBERTO ROCHA. 05 de outubro de 2021, p. 24. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9026308&ts=1675310524748&disposition=inline>. Acesso em: 01 abr. 2023.

Na avaliação de Procópio Júnior³¹⁵, os próprios elementos estruturais do IBS tornam essencial o Conselho Federativo como forma de viabilizar operacionalmente o tributo no plano federativo e a necessária racionalidade que deve orientar a relação dos entes com os contribuintes. Ressalta que o Conselho Federativo é uma entidade de integração, ou seja, não tem competência para inovar na ordem jurídica, sendo assim, sua criação obedeceria ao conceito de paridade, ou seja, de equilíbrio entre conjunto de Estados e conjunto de municípios (intra-entes), não impondo a necessidade de unanimidade, como no Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária. Afirma que o estabelecimento de competência tributária compartilhada, que torna os entes co-credores em relação ao mesmo tributo é, em sua visão, a maior novidade da proposta que enseja um novo padrão ao federalismo fiscal brasileiro, inovando a lógica cooperativa. Assim, sob essa perspectiva é possível dizer que a existência de uma entidade de integração federativa como o Conselho se mostra como um mecanismo de racionalização política e comunicativa entre os entes, bem como entre fisco e o contribuinte, viabilizando a reforma tributária sobre o consumo.

Não obstante, um colegiado federativo nesses moldes deve conter regras de procedimento que assegurem a paridade discursiva e representativa dos entes subnacionais. Entretanto, não interessa à presente dissertação detalhamento excessivo ou minúcias quanto ao funcionamento ou procedimentos do referido sodalício, sendo importante enfatizar a essencialidade da elaboração de um Conselho Federativo forte, participativo e aberto ao diálogo, na esteira do que o agir comunicativo habermasiano propõe.

³¹⁵ PROCÓPIO JÚNIOR, Manoel. Caderno de Apoio à Pesquisa Tributária. Volume 7. Resumo do Seminário: Conselho Federativo do IBS e Modelo de Gestão. **Revista Unafisco Nacional**, 05 dez. 2022, p. 6. Disponível em: https://unafisco nacional.org.br/wp-content/uploads/2023/03/Caderno-Tributario-Volume-7-v4_COM_LINKS-1.pdf. Acesso em: 01 abr. 2023.

4 CONCLUSÃO

4.1 Aplicabilidade da teoria de Habermas aos conflitos federativos decorrentes da reforma tributária: solução para preservação da autonomia municipal

Essa dissertação se propôs a relacionar entre si três campos de estudo: a filosofia do agir comunicativo e da democracia procedimental do autor alemão Jürgen Habermas, o federalismo fiscal e a tributação sobre o consumo no Brasil. Como escopo específico, o federalismo se desdobrou para a questão da autonomia municipal potencialmente ameaçada por uma reforma tributária que se proponha a unificar os tributos sobre o consumo em torno de um só, extinguindo-se, dentre outros, o Imposto Sobre Serviços, de competência municipal. A proposta do trabalho esteve pautada na possibilidade do paradigma teórico habermasiano ser um útil substrato filosófico para que os entes federativos alcancem entre si o consenso necessário a revisão do modelo de federalismo fiscal hoje em voga, sem que a autonomia municipal reste ferida.

E ao longo da pesquisa restaram assentadas as seguintes conclusões.

A suma do agir comunicativo é que a comunicação e a linguagem tem por finalidade a busca do consenso e que, para tanto, é necessário que os envolvidos reconheçam racionalmente as pretensões de validade nas falas um dos outros. Igualmente, a comunicação envolve estruturar esses atos de linguagem através de regras e procedimentos, para que todos os participantes tenham igualdade de condições em debater um problema e resolvê-lo pelo consenso, servindo de alicerce para a democracia.

Ao formular essa concepção procedimental de ação comunicativa, Habermas muda o paradigma das negociações políticas na democracia, pois os participantes passam a incorporar o ponto de vista alheio ao negociarem determinada situação. Esse conceito fica mais claro quando confrontado com o seu oposto, que é o agir de maneira estratégica, em que os atores definem seus planos de ação de maneira unilateral e pensando em fins egoísticos.

Habermas também atribui ao Direito uma função mediadora entre o mundo da vida e o sistema, vale dizer, é através do Direito que a demanda comunicativa da sociedade é transposta para o sistema. Isso significa que, na perspectiva habermasiana, o Direito nas sociedades democráticas e contemporâneas passa a ter uma função integrativa, pois ele circula no campo dos fatos sociais e também no das normas.

No diagnóstico do sistema tributário brasileiro voltado ao consumo de bens e serviços vislumbra-se atualmente um dos vetores de desigualdade social, por conta da sua complexidade e regressividade, em que os mais vulneráveis economicamente suportam

proporcionalmente um peso maior dos tributos sobre aquilo que consomem. É uma situação em que há colonização do mundo da vida, pois a complexidade de um sistema tributário anacrônico interfere diretamente na econômica e interfere negativamente na economia das famílias. E esse fenômeno também pode ser verificado no âmbito tributário, federativo e social. Em uma democracia comunicativa, é necessário rever o sistema que não permite que o Direito tributário reflita a demanda e o discurso das camadas mais pobres da população, naquilo que afeta diretamente suas vidas (mundo da vida).

A perspectiva procedimental habermasiana contribui com a resolução do impasse na revisão do modelo federativo tributário, nos exatos limites que a realidade constitucional brasileira se impuser. Não se trataria de pensar a reforma tributária somente pelo viés procedimental, uma vez que, historicamente, ela nunca logrou êxito justamente por óbices substanciais impostos pela Constituição, como por exemplo, a cláusula pétrea do federalismo. Mas a compreensão teórica de Habermas se conecta diretamente com a celeuma envolvendo a revisão do pacto federativo através de uma reforma tributária sobre o consumo, porque é através de alterações constitucionais que se busca fazer com que o Direito ecoe a demanda social por uma tributação menos complexa e regressiva, portanto, mais justa socialmente.

De igual modo, a democracia contemporânea brasileira está assentada sobre a estrutura federativa. E o federalismo já expressa em si a busca pelo consenso habermasiano, uma vez que denota a maneira pela qual os entes federativos se relacionam, traduzindo unidade em um ambiente diversificado. A partir disso, a federação se torna a representação institucional das autonomias locais, sendo o ambiente que, no Brasil, sustenta a democracia por permitir maior participação popular e pluralismo político.

Ocorre que, em um ambiente federalizado, os centros de decisão são multiplicados justamente para limitar eventual autoritarismo centralizador, por outro lado, essa circunstância se revela um complicador na busca do consenso. Nessa medida, a visão procedimental e comunicativa de Habermas se torna a noção filosófica que permite a criação do espaço político em que os atores podem desenvolver seus argumentos para ao final chegarem em um consenso fundamentado pelo diálogo. Ao transportar a ideia procedimental e comunicativa para a seara dos conflitos entre os entes da federação oriundos da reforma tributária, é preciso que se garanta igualdade de participação entre todos os envolvidos. E no caso de uma unificação dos tributos sobre o consumo, os entes diretamente envolvidos precisam ter a oportunidade de colocar seus argumentos e, uma vez chegado ao consenso em torno da unificação, é necessário que a autonomia dos entes subnacionais seja continuamente garantida, em especial a dos municípios, por ser o foco do presente trabalho.

Como visto, a característica peculiar da federação brasileira em ter os municípios em sua composição acarreta uma complicação a mais na busca de consenso entre os entes federados em torno da reforma tributária, que é essencialmente uma alteração constitucional das competências tributárias, o que tem potencial de se tornar um problema sob a perspectiva do agir comunicativo, pois existem milhares de Municípios no Brasil, significando uma dificuldade operacional muito grande de alcançar consenso, já que as decisões tomadas na arena federativa alcançarão um universo heterogêneo de milhares de entes locais.

Então, há dois momentos em que a concepção filosófica do agir comunicativo e da democracia procedimental incide: primeiro, enquanto a reforma tributária sobre o consumo ainda estiver sendo debatida politicamente, a celeuma federativa envolvendo os municípios precisa ser enfrentada, garantindo-se a produção de argumentos que leve em conta os seus interesses, notadamente a proteção das suas autonomias, enquanto cláusula pétrea. Segundo, uma vez atingido o consenso político que permita aprovar a reforma, é preciso garantir a participação efetiva dos municípios no exercício da competência do novo imposto e na sua gestão financeira, também em homenagem ao agir comunicativo que deve orientar as relações federativas. Do contrário, os municípios terão perdido seu poder político manifestado no ato de tributar, o que aí sim ofenderia a cláusula federativa brasileira.

Como visto, primeiramente todos os participantes potenciais de um discurso devem ter igual oportunidade de empregar atos de fala comunicativos, de modo que a qualquer tempo possam iniciar um discurso, ou mesmo intermediá-lo ou replicá-lo. Nesse sentido, os municípios tem direito de iniciar, intermediar ou replicar argumentações voltadas a reforma tributária, naquilo que afetar os seus interesses. Em segundo lugar, todos os participantes no discurso devem ter igual oportunidade de formular interpretações, afirmações, recomendações e de problematizar ou refutar a pretensão de validade desse discurso, a fim de que nenhum pré-julgamento fuja de eventual crítica. Os entes federativos devem ter a oportunidade de apresentar e defender seus argumentos, a fim de que, antes de uma eventual aprovação legislativa, tudo tenha sido adequadamente debatido. Em terceiro, no bojo do discurso, só se admitem participantes que tenham alguma representatividade na sua fala. Isso porque somente a concordância recíproca garante que os agentes sejam verdadeiros uns com os outros. Em uma reforma que se propõe a suprimir ou alterar competências tributárias, os entes federativos possuem clara representatividade em argumentar sua preocupação. Por fim, no discurso, só se admitem participantes que tenham a mesma oportunidade de empregar atos de fala reguladores, isto é, mandar e opor-se, de permitir e proibir, de fazer e retirar promessas, de prestar e pedir contas. Isso porque somente a reciprocidade plena das expectativas de

comportamentos garante uma distribuição formal uniforme das oportunidades de iniciar e continuar um discurso. Os entes federativos tem de ter garantido seu direito de participar dos debates legislativos e, uma vez aprovado um novo sistema tributário, o direito de continuar participando do exercício de competência e da gestão dos recursos. Para garantir autonomia política e financeira, os entes municipais tem que poder de fixar suas próprias sub alíquotas e também participar diretamente da gestão dos recursos, mormente através da criação de um Conselho Federativo para a gestão do IBS se torna uma opção.

Toda essa contextualização é relevante para se pautar as condições do diálogo no conflito federativo decorrente das discussões sobre reforma tributária sobre o consumo, seja no momento do debate político e parlamentar das propostas, seja na sua efetiva implementação e gestão do novo imposto.

O fato do federalismo brasileiro ser cooperativo não impede que disputas entre os entes surjam, como mostra a evolução histórica desse instituto. A questão que se coloca é que, diante da instauração da celeuma provocada pela reforma tributária, as soluções devem ser encontradas mediante negociações políticas, fundamentadas juridicamente e com vistas a preservar os direitos fundamentais e cláusulas pétreas. A adequação de interesses é construída através de consensos em torno de objetivos benéficos a todos. Mas mesmo na costura de acordos políticos as partes se veem obrigadas a sacrificar algo em nome de um bem maior. O sacrifício alegórico aqui seria o remanejamento das competências tributárias e uma revisão do pacto federativo para que ele continue servindo aos problemas atuais do Brasil. E a lógica comunicativa e de democracia procedimental de Habermas é a base filosófica e sociológica para a construção desse consenso.

Doutra banda, esse consenso tem de ser construído ao redor do ideal de justiça fiscal, mormente quanto a tributação incidente sobre o consumo, que tende a ser mais desigual do ponto de vista social, por não respeitar a capacidade contributiva do contribuinte. Isso porque, de um lado, a unificação dos tributos sobre o consumo traduz verdadeira eficiência quanto a imposição tributária, em virtude de centralizar a sua instituição e cobrança, além de simplificar o seu cumprimento, pois ao invés do cidadão se submeter a diversos níveis de governo, se sujeitaria a apenas um. E de outro lado, há a preocupação com a justiça social através do imposto, pois, ainda que a regressividade não seja totalmente eliminada, mas haveria mitigação, aumentando a legitimidade social da imposição tributária por parte do cidadão, dando ao novel tributo uma função social.

Como se vê, a atividade discursiva dos entes políticos deve ser voltada ao consenso em torno da eficiência e justiça fiscal que a reforma tributária sobre o consumo pode trazer,

sendo ela própria uma reforma da sociedade, tendo como principal desafio equilibrar e preservar o pacto federativo, em especial a autonomia municipal.

No tocante à reforma tributária sobre o consumo que enseje uma revisão do pacto federativo através do remanejamento das competências tributárias, exige-se uma leitura atual para se adequar ao tempo presente e às demandas que o Estado moderno possui.

A partir disso, a autonomia federativa municipal não estaria violada na hipótese da supressão do ISS dos Municípios e instituição do IBS de maneira compartilhada entre os entes. Apesar de opiniões contrárias, o novel imposto não fere a autonomia porque os entes locais poderiam definir a alíquota que quisessem. No caso concreto trazido à baila, as PEC's 45 e 110 analisadas, sem prejuízo de outras que venham a existir ou a incorporar os seus conceitos, possuem a lógica de aumentar a competência tributária dos municípios, ao invés de reduzi-la, pois eles passariam a tributar também a circulação de mercadorias e o consumo passaria a ser uma base tributável compartilhável entre os entes. Sob essa ótica, uma reforma tributária que proponha a unificação dos tributos sobre o consumo não enfraquece o pacto federativo, ao contrário, o reforça, já que os entes passam a tributar juntos. Além do mais, administração desse novo tributo sobre o consumo podendo ser feita por meio de um Conselho Federativo com participação paritária de todos os entes, dá concretude a filosofia do agir comunicativo.

A incidência da filosofia de Habermas aos conflitos federativos brasileiros oriundos da reforma tributária sobre o consumo, representa a adoção da negociação permanente entre os entes e da busca da cooperação como mecanismos de resolução de conflitos federativos. Então, o êxito no rearranjo federativo brasileiro, atrelado a demanda de simplificação do sistema tributário sobre o consumo, depende de atualizar a interpretação sobre a autonomia dos entes, pois não se trata de um dogma absoluto que não possa ser contemporizado à luz da necessidade material de hoje. O que faz a cláusula pétrea do pacto federativo ser verdadeiramente preservada não é o fato da autonomia ser lida de outra maneira, mas a acomodação da autonomia em nome de um interesse mais amplo da Federação, em uma perspectiva cooperativa.

Portanto, sem a pretensão de esgotar o assunto, concluiu-se que não há impedimento jurídico para revisão do modelo de repartição das competências tributárias, ainda que tal implique na supressão ou acréscimo de competências, ressalvadas as limitações que a própria Constituição Federal impõe, tais como a cláusula pétrea do federalismo e a necessidade de que seja via emenda constitucional. Ainda, a simplificação do sistema tributário mediante a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo, incluindo-se a tributação do setor de

serviços e o ISS, não ofende a cláusula pétrea da federação brasileira, desde que preservada a autonomia política e financeira dos Municípios, através da construção de um consenso político entre os entes federativos construído à luz do agir comunicativo habermasiano.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 5ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2007.
- ABRUCIO, Fernando. **Os Barões da Federação: os governadores e a redemocratização brasileira**. São Paulo: Editora Hucitec. 1998.
- ADORNO, Theodor; HORKHEIMER, Max. **Dialética do Esclarecimento**. Rio de Janeiro: Editora Zahar. 1985.
- AFFONSO, Rui de Britto Alvares. La Federación en Brasil: Impasses y Perspectivas. In: ALBA, Carlos *et al.* **Las Regiones Ante La Globalización: Competividad Territorial y Reconstrucción Sociopolítica**. 1st ed. El Colegio de Mexico, 1998, p. 691. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/j.ctv3dnqms>. Acesso em: 14 nov. 2022.
- AGUILERA, Fernando Gómez. **As Palavras de Saramago**. São Paulo: Editora Companhia das Letras. 2010.
- ALMEIDA, Aloísio Flávio Ferreira de. **Condicionantes Políticas das Reformas Tributárias na América Latina**. 2015. Tese (Doutorado em Administração de Empresas). Escola de Administração de Empresas. Fundação Getúlio Vargas. São Paulo. 2015.
- ANDERSON, George. **Federalismo – Uma introdução**. Rio de Janeiro: Editora FGV. 2009.
- ANDERSON, Perry. **As Origens da Pós-Modernidade**. Rio de Janeiro: Editora Jorge Zahar. 1999.
- ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, nº 24, 2005.
- ARRETCHE, Marta. **Democracia, Federalismo e Centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz. 2012.
- BATISTA, Marinalva dos Reis; NASCIMENTO, Renato do Carmo. Municipality as a federal entity and municipalization in Brazil. **Boletim de Geografia**, v.39, e58591. 14 out. 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.4025/bolgeogr.v39.a2021.e58591>. Acesso em: 04 dez. 2022.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. “As Premissas para uma Reforma Tributária e as Impressões Iniciais acerca da PEC nº 45/2019”. In: *Repensando o Federalismo no Brasil*. DERZI, Misabel de Abreu Machado (org); BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista (org); BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de (org); MEYER, Emílio Peluso Neder (org). Belo Horizonte: Editora Casa do Direito. 2020.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª edição. São Paulo: Editora Noeses. 2007.
- BERCOVICI, Gilberto. **Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo**. 3ª edição. São Paulo: Editora Quartier Latin. 2020.

BOBBIO, Norberto *et al.* **Dicionário de Política**. 13ª edição. Brasília: Editora UNB, 2007.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Presidência da República. [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso 16 jun. 2023.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília. DF: Presidência da República. [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 16 jun. 2023.

BRASIL. Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d0001.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%201%2C%20DE%2015,devem%20reger%20os%20Estados%20Federais. Acesso em: 16 jun. 2023.

BRASIL. Lei nº 25, de 30 de dezembro de 1891. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1851-1900/L0025-1891.htm#:~:text=L0025%2D1891&text=LEI%20No%2025%2C%20DE,1892%2C%20e%20da%20outras%20providencias.&text=Direitos%20de%20importa%C3%A7%C3%A3o%20para%20consumo%2C%20nos%20termos%20das%20leis%20ns. Acesso em: 16 jun. 2023.

BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm. Acesso em: 16 jun. 2023.

BRASIL. Decreto 19.398, de 11 de novembro de 1930. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/d19398.htm. Acesso em: 16 jun. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 03 fev. 2023.

BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional nº 110, de 09 de julho de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7977850&ts=1675310514264&disposition=inline> Acesso em: 03 fev. 2023.

BRASIL. Senado Federal. ROCHA, Roberto. Complementação de voto da comissão de constituição, justiça e cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre e outros, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Relator Senador ROBERTO ROCHA. 05 de outubro de 2021. p. 24. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=9026308&ts=1675310524748&disposition=inline> . Acesso em: 01 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.024-2 – medida liminar, do Distrito Federal. Relator Sepúlveda Pertence. Brasília. Julgado em 27 de outubro de 1999. Publicado DJ em 1º de dezembro de 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=466214> . Acesso em: 16 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tese 296 de Repercussão Geral. Processo: RE 784439. Relatora: ROSA WEBER. Julgado em 29/06/2020. Acórdão publicado em 15/09/2020. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296> . Acesso em: 27 jan. 2023.

BUGALHO, Henry. **Como Vencer um Debate Tendo Razão: Por uma Ética do Debate Racional**. São Paulo: Editora Planeta. 2022.

CAMUS, Albert. **A queda**. São Paulo: Editora Record. 2022.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9ª edição. São Paulo: Editora Saraiva. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O Sistema Tributário dos Países da OCDE e as Principais Recomendações da Entidade: Fornecendo Parâmetros para a Reforma Tributária no Brasil**. 1ª edição. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). 2022. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/pubpreliminar/220310_publicacao_preliminar_o_sistema_tributario_dos_paises_da_ocde.pdf . Acesso 31 jan. 2023.

CORRALO, Giovani da Silva. O Poder Municipal Na Federação Brasileira: Reflexão Sobre a Autonomia Municipal e o Federalismo. **História: Debates e Tendências**, v. 15, n. 1, jan./jun. 2015, p. 128-139. Disponível em: <http://seer.upf.br/index.php/rhdt/article/view/5281/3430>. Acesso em: 04 dez. 2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros; NUNES, Fabiano da Silva; CARVALHO ARAÚJO, José Evande; SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Estudo e Consulta: Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**. 25 de julho de 2019. Brasília. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf. Acesso em: 03 fev. 2023.

COX, Harvey. **The Market as God**. Edição do Kindle, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2016.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia do Oprimido**. 82ª edição. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra, 2022.

FREITAG, Bárbara. Habermas e a Filosofia da Modernidade. Texto apresentado no Ciclo de Conferências sobre a Escola de Frankfurt, realizado na Faculdade de Ciências e Letras da UNESP, Câmpus de Araraquara, em 1990. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/perspectivas/article/view/769/630>. Acesso em: 25 set. 2022.

GOBETTI, Sérgio Wulff. A reforma tributária e nossas jabuticabas. Jornal GZH. Artigo Opinião. Publicado em 25 de fevereiro de 2023. Disponível em: <https://gauchazh.clicrbs.com.br/opiniao/noticia/2023/02/a-reforma-tributaria-e-nossasjabuticabas-cleizokp900d1016mrs5savqc.html> . Acesso em: 17 mar. 2023.

HABERMAS, Jurgen. **Facticidade e Validade**: Contribuições para uma Teoria Discursiva do Direito e da Democracia. São Paulo: Editora UNESP. 2020.

HABERMAS, Jurgen. **Teoria do Agir Comunicativo**: Racionalidade da Ação e Racionalização Social. Volume 1. São Paulo: Editora Martins Fontes. 2012.

HABERMAS, Jurgen. **Teoria do Agir Comunicativo**: Racionalidade da Ação e Racionalização Social. Volume 2. São Paulo: Editora Martins Fontes. 2012.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **Os Artigos Federalistas**. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1993.

HUNTINGTON, Samuel. **O Soldado e o Estado**: Teoria e Política das Relações entre Civis e Militares. Rio de Janeiro: Editora Biblioteca do Exército, 1996.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. 3ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes. 1998.

LAMPEDUSA, Giuseppe Tomasi di. **O Leopardo**. 1ª edição. São Paulo: Editora Companhia das Letras. 2017.

LAROUSSE Cultural. Enciclopédia Volume 13. São Paulo: Editora Larousse. 1998.

LEROY, Marc. **A Sociologia do Imposto**. São Paulo: Editora JusPodivm. 2021.

LEVI, Lúcio. “Federalismo”. *In* Dicionário de Política. BOBBIO, Norberto *et al* [org.]. 13ª edição. Brasília: Editora UNB. 2007.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. A reforma tributária não fere o pacto federativo. **Revista CONJUR**, publicado em 19 de dezembro de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-dez-19/melina-rocha-reforma-tributaria-nao-fere-pactofederativo> . Acesso em: 17 mar. 2023.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. Porque uma administração centralizada do IBS é imprescindível na reforma tributária? Na PEC 110 um modelo inovador de administração compartilhada do IBS é proposto: um Conselho Federativo. 27 de abril de 2023. Disponível

em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/coluna-do-ccif/por-que-uma-administracao-centralizada-do-ibs-e-imprescindivel-na-reforma-tributaria-27022023>. Acesso em: 17 mar. 2023.

MACEDO, Alberto. **ISS: O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado**. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. MACEDO, Alberto *et a* [org.]. - São Paulo: Editora Noeses, 2015.

MARQUES, Pedro Lucas Debelli; BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala. “A Concepção Político-Moral do Federalismo, a Tributação sobre o Consumo e a PEC Nº 45/2019”. In *Repensando o Federalismo no Brasil*. DERZI, Misabel de Abreu Machado (org); BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista (org); BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de (org); MEYER, Emílio Peluso Neder (org). Belo Horizonte: Editora Casa do Direito. 2020.

MARX, Karl. **O 18 de Brumário de Luís Bonaparte**. São Paulo: Editora Boitempo. 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. **Do Espírito das Leis**. Bauru: Editora Edipro. 2004.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33ª edição. São Paulo: Editora Atlas. 2017.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo: Editora Campus/USP. 1980.

NIETZSCHE, Friedrich. **Além do Bem e do Mal ou Prelúdio de uma Filosofia do Futuro**. Curitiba: Editora Hemus. 2001.

NOBRE, Marcos. **A Teoria Crítica**. Rio de Janeiro: Editora Zahar, 2004.

OATES, Wallace E. An Essay on Fiscal Federalism. Source: Journal of Economic Literature. Sep., 199, Vol. 37, Nº 3 (Sep, 1999). Publicado por American Economic Association. Disponível em: <https://www.jstor.org/stabel/2564874>. Acesso em: 17 mar. 2023.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Uma Pequena História da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil: A Necessidade de uma Reforma Tributária Justa e Solidária**. São Paulo: Editora Contracorrente. 2020.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Texto para Discussão. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). 2019. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9596/1/TD_2530.PDF. Acesso em: 17 mar. 2023.

PESSÔA, Samuel. Razões para a Reforma Tributária: Distorções da Tributação sobre o Consumo no Brasil. 1ª edição. Rio de Janeiro: Editora Synergia. 2020.

PISCITELLI, Tathiane. Reforma tributária pode afrontar pacto federativo. Entrevista concedida a LAURA DINIZ. Revista JOTA, Tributos e Empresas, publicado em 24 de agosto de 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reformatributaria-pode-afrontar-pacto-federativo-24082017> . Acesso em: 17 mar. 2023.

PROCÓPIO JÚNIOR, Manoel. In Caderno de Apoio à Pesquisa Tributária. Volume 7. Resumo do Seminário: Conselho Federativo do IBS e Modelo de Gestão. Revista Unafisco Nacional. 05 Dezembro de 2022. Disponível em: https://unafisconacional.org.br/wpcontent/uploads/2023/03/Caderno-Tributario-Volume-7-v4_COM_LINKS-1.pdf. Acesso em: 01 abr. 2023.

QUINTANA, Mário. **Poesia Completa**: Em Um Volume. Rio de Janeiro: Editora Nova Aguilar. 2005.

REESE-SCHAFFER, Walter. **Compreender Habermas**. 4ª edição. Petrópolis: Editora Vozes. 2012.

REZENDE, Fernando (org). **O Federalismo Brasileiro em seu Labirinto**: Crise e Necessidade de Reformas. 1ª edição. Rio de Janeiro: Editora FGV. 2013.

RIKER, William H. **Federalism**. In: Governmental Institutions and Processes. Handbook of Political Science. Vol. 5. (pp.93-172). Reading, Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company. 1975.

RODRIGUES, João Paulo. **A Inclusão do Outro nas Sociedades Complexas**. Fundamento – Revista de Pesquisa em Filosofia, Londrina, n. 8, jan–jul – 2014. p. 39. Disponível em: <https://periodicos.ufop.br/fundamento/article/view/2404/1762>. Acesso em: 15 out. 2022.

SARTRE, Jean-Paul. **Crítica da Razão Dialética**. Rio de Janeiro: Editora DP&A. 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2019.

SILVA, Filipe Piazza Mariano da. **Federalismo Fiscal**: Análise da Repartição das Competências Tributárias frente ao Primado da Superação do Subdesenvolvimento Nacional. 2020. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito. Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo. 2020.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 44ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm. 2022.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do Federalismo Fiscal: Notas Sobre as Contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 15, n. 1, p. 117-137, jan.-abr. 2005.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Municípios e Reforma Tributária: Propostas não podem retirar recursos, autonomia política e a criatividade fiscal de municípios. Site JOTA, 04 de novembro de 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/municipios-e-reforma-tributaria-04112019>. Acesso em: 03 fev. de 2023.

SILVEIRA, Fábio José Viana. **O Federalismo Fiscal a partir da Análise do Sistema Financeiro Nacional e sua Relação com a Eficiência na Gestão Pública Municipal**. São Paulo: Editora Dialética. 2022.

SIQUEIRA, Luiza Noronha. **Estado Federal, Tributação e Autonomia dos Entes Federados**: possibilidade de fortalecimento do federalismo pela centralização. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2015.

STRECK, Lênio Luís. **Verdade e Consenso: Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 18ª edição. São Paulo: Editora Saraiva. 2020.

TAVARES, João Paulo Lordelo Guimarães. **Noções Gerais de Direito e Formação Humanística**. 6ª edição. São Paulo: Editora Juspodivm. 2022.

TER-MINASSIAN, Teresa. **Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomic perspective: an overview**. In: Fiscal federalism in theory and practice. Teresa Ter-Minassian (org) Washington: International Monetary Fund, 1997.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas** (Texto para Discussão nº 405). Brasília: IPEA, 1996.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. Volume 1. 4ª edição. Brasília: Editora UNB. 2000.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

ZUGMAN, Daniel Leib. Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. **Revista Direito FGV**, 2016, vol. 12, n. 3, p. 610-631. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201625>. Acesso em: 03 de fev.2023.