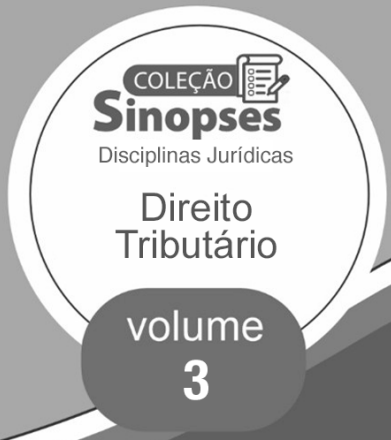
PARTE I

CONSTITUIÇÃO FEDERAL E SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL



1. REGIME JURÍDICO E ADMINISTRATIVO

O estudo do Direito Tributário remete, naturalmente, à busca e utilização de conceitos oriundos das mais diversas áreas de conhecimento, como, por exemplo, História, Economia, Política, Contabilidade, Engenharia, Medicina e, dentre tantas outras, das próprias divisões para fins didáticos do direito, merecendo destaque o Direito Civil, Administrativo, Empresarial, Ambiental, Constitucional, e as suas demais especialidades.

Trata-se de uma verdadeira característica do Direito Tributário, o que o faz ser conhecido como um direito de sobreposição, haja vista que não busca criar novas realidades através de outras definições, mas, sim, operar dentro daquela que já está em pleno funcionamento perante a sociedade.

Este atributo se faz presente, inclusive, no Código Tributário Nacional (Lei n° 5.172/1966), mais especificamente no artigo 110[1], que estabelece o impedimento de a lei tributária alterar as definições, institutos, conceitos e formas de direito privado, e o motivo disso acontecer está relacionado à função que a tributação teve e tem nas civilizações.

Ainda não é possível precisar quando os tributos surgiram, porém, na Grécia Antiga e no Império Romano a tributação servia, primordialmente, como um instrumento de sujeição dos povos dominados, de modo que aos cidadãos existia, em ambas, um tributo reservado às épocas de guerra, o qual funcionava, em suas devidas proporções, como o empréstimo compulsório, e, no caso de Roma, havia um tributo pela condição de cidadão[2].

Após a queda do Império Romano, os grupos sociais localizados em sua extensão e, majoritariamente, na Europa Ocidental, passaram a se organizar no formato de feudos, em que surgem as relações de suserania e vassalagem, figurando nestas posições, respectivamente, reis e nobres, de modo que o primeiro

cedia o usufruto de parte de sua propriedade ao segundo. O nobre, por sua vez, dependia de pessoas para trabalhar nas terras, função exercida pelos servos.

A necessidade dessa organização decorreu da descentralização do poder político causado pelo fim da Cidade Eterna, de modo que, em síntese, o suserano conseguia preservar a sua propriedade ocupada, produtiva e protegida, os vassalos podiam usufruir de parte da terra e cobrar tributos daqueles que ali viviam e

---

[1] "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

[2] CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Notas sobre a história dos impostos em direito romano. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, [S. l.], v. 66, p. 97-104, 1971. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66622> acesso em 28/01/2025. p. 100.

trabalhavam, e os servos encontravam trabalho e segurança, elementos essenciais em uma dinâmica onde não mais havia uma autoridade central, e, em contrapartida, arcavam com os tributos.

A constante evolução das necessidades dos seres humanos e a escassez de recursos levaram a sucessivas crises do modelo feudal, as quais foram, cada vez mais, criando as bases dos Estados Nacionais, caracterizados pela maior centralização do poder político com os suseranos, a ascensão de uma nova classe social que se beneficiou das trocas comerciais ocorridas entre os feudos, sendo esta a dos comerciantes ou, melhor dizendo, burguesia, que passa a deter poder econômico e, consequentemente, de barganha, assim como ser alvo da tributação, e a formação de grandes núcleos urbanos, as cidades, dado o aumento natural a população dos feudos.

Neste contexto de aglomerados urbanos e demandas sociais em alta, é que foi elaborado aquele que, até os dias de hoje, é tido como um marco para os direitos subjetivos, haja vista que limitou os poderes do rei, trata-se da Magna Carta ou *Magna Charta Libertatum*, de 1215, que, em meio a grandes avanços, instituiu, também, a necessidade de sujeitar à apreciação de um conselho comum, chamado de *Common Counsel of the Realm*, composto por arcebispos, bispos, abades, condes e barões, as propostas de instituição de novos tributos[3].

Em que pesem as mudanças promovidas pela Magna Carta, é necessário destacar que estas não tinham como objetivo o fim das monarquias, as quais estiveram e ainda se encontram presentes em muitos Estados Nacionais, mas firmaram as bases da representatividade, pois se pautavam na máxima "*no taxation without representation"*[4], o que irá contribuir para a formação do sistema parlamentarista.

Como se pode notar, a exigência de que uma determinação do rei se sujeite a um conselho evidencia o declínio daquele *status quo*, motivado, principalmente, pela insatisfação com os tributos, que gerou a comoção para as mudanças elencadas na Magna Carta, as quais foram replicadas por grande parte dos Estados Nacionais que viriam a se formar, incluindo-se aqui os domínios ultramarinos, alterações estas que não se limitaram ao campo da tributação.

Neste aspecto é de suma importância atentar-se à relação que existe entre a ascensão da classe comercial e o advento da Magna Carta, uma vez que a atividade econômica vai, aos poucos, deixando de ser um monopólio dos reis e dos Estados Nacionais, e passa a contar com a burguesia, que, como exposto anteriormente, adquiriu maior poderio para fazer as suas exigências, bem como transita entre os mais diversos feudos e Estados, realizando a circulação de mercadorias e ideias.

---

[3] HELMHOLZ, Richard. Magna carta and the ius commune. The University of Chicago Law Review. Chicago, v. 66, n. 2, Spring 1999, p. 297-371. Disponível em: <https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2485&context=journal_articles> acesso em 02/02/2025. p. 355.

[4] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 159.

Porém, naquele momento, a função da tributação nas sociedades havia, também, sido alterada, não servia mais aos simples propósitos de punição ou submissão de um grupo dominado, como foi, em grande escala, no Império Romano e Grécia Antiga, mas passa a servir de principal fonte de financiamento para o atendimento das demandas dos grupos sociais, tutela de direitos, construção e manutenção de infraestrutura, e, não menos importante, das guerras, o que deriva da diminuição do protagonismo dos Estados Nacionais na atividade econômica.

O economista Antoine Montchrestien em sua obra *Traité de l'economie politique*, publicada em 1615, registra relevante percepção sobre o modo de operação das sociedades naquele período: *"it is impossible to make war without arms, to support men without pay, to pay them without tribute, to collect tribute without trade"*[5].

A relação que o ilustre autor faz com a guerra poderia ser feita com diversas outras necessidades/funções que aqueles Estados Nacionais já vinham acumulando, de modo que a atividade comercial além de contribuir por meio dos tributos, também estava presente no financiamento direto em parceria ou não com os Estados, como, por exemplo, as explorações ultramarinas, que, inicialmente, se destinavam à busca de novas rotas comerciais, mas que logo passaram a almejar a conquista de novos territórios.

A colonização pouco inova o modo de operação dos Estados Nacionais no que concerne ao domínio de outros povos, pois se manteve a exploração dos recursos naturais e a cobrança de tributos das colônias, neste aspecto o foco passa a ser as operações comerciais realizadas nestes locais. É este o termo inicial da história da tributação no Brasil.

Ao mesmo tempo que o aumento dos domínios significava o crescimento da arrecadação de tributos, crescia também o número de pessoas insatisfeitas com os constantes abusos praticados pelos Estados, seja com majoração dos tributos ou novas imposições, o que tornou esse período conhecido pelas revoltas antifiscais, as quais ocorreram nas metrópoles e colônias.

A mero título de exemplificativo, podem ser citados os seguintes levantes: *Boston Tea Party* em 1773, Independência dos Estados Unidos – à época treze colônias - em 1776, Revolução Francesa em 1789 e Revolta dos Cipaios em 1857. Quanto ao Brasil, merecem destaque: Revolta da Cachaça em 1606, Inconfidência Mineira em 1789, Conjuração Baiana em 1798 e Revolução Farroupilha em 1835.

As revoltas citadas e outras contribuíram para a independência de diversas nações, como, por exemplo, o Brasil, e, acima de tudo, proporcionaram a transição

[5]"É impossível fazer a guerra sem soldados, sustentá-los sem soldo, pagar os seus soldos sem tributos e criar tributos sem comércio" (tradução livre). MONTCHRESTIEN, Antoine. Traité de l'economie politique. Paris: Plon, 1615. p. 142 apud TILLY, Charles. Routine conflicts and peasant in seventeenth-century France. In: WELLER, Robert Paul; GUGGENHEIM, Scott (Org.). Power and protest in the countryside: studies of rural unrest in Asia, Europe, and Latin America. 1ª ed. Durham: Duke University Press Books, 1989. p. 20.

do que era um poder de tributar para o que se tem hoje em dia, que consiste em um direito de tributar, que, por sua vez, está sujeito às balizas do Estado de Direito[6], o que significa observância aos direitos de propriedade, livre-comércio, dignidade, liberdade de locomoção e religiosa, preservando-os de eventuais reflexos negativos que a tributação pode exercer.

Além do breve histórico sobre a tributação apresentado, é necessário fazer uma distinção sobre as formas que os Estados se financiam majoritariamente, tendo em vista que, como é de conhecimento geral, a história não é igual para todos, havendo nações que não seguiram os passos de boa parte da Europa Ocidental após a queda do feudalismo e nem das nações que eram, outrora, colônias, ou, então, seguiram, mas, em algum momento, modificaram. Neste âmbito se encontra a relevante distinção entre os Estados fiscais, tributários e patrimoniais.

Conforme fora exposto, a primeira fase da tributação estava relacionada à punição daqueles que não compunham o mesmo grupo social, isto é, civilizações subjugadas deviam arcar com os tributos exigidos pelo agente dominador, o qual tinha poucos deveres em relação à sua população, que, por sua proporção, eram pagos com os espólios de guerra e a mencionada arrecadação. Junto a essas fontes, a autoridade dominadora obtinha recursos da exploração das suas glebas, minérios e monopólio comercial, afinal não havia efetiva separação entre o que era do Estado e do sujeito que o controlava, e este participava ativamente da economia.

Essa formação inicial se caracteriza como Estado patrimonial, em que o manuseio do patrimônio fornece a maior parte dos recursos necessários para a sua manutenção, trata-se de um modelo que ainda é possível encontrar atualmente, como explana José Casalta Nabais[7]:

> [...] os estados "socialistas" são (quanto aos que ainda subsistem) estados não fiscais, pois, que enquanto productive states, a sua base financeira assenta essencialmente nos rendimentos da actividade económica produtiva por eles monopolizada ou hegemonizada, e não em impostos lançados sobre os seus cidadãos, impostos estes a que assim falta o próprio pressuposto económico. Finalmente, há certos estados que, em virtude do grande montante de receitas provenientes, por exemplo, da exploração de matérias primas (petróleo, gás natural, ouro, etc.) ou até da concessão do jogo (como o Mónaco ou Macau), podem dispensar os respectivos cidadãos de constituírem com os seus rendimentos e patrimónios o seu principal suporte financeiro.

[6] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 17.
[7] NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 1ª ed. 4ª reimpr. Coimbra: Almedina, 2015. p. 193.

O autor faz importante menção aos Estados cuja economia é controlada por uma autoridade central (socialistas), que irá definir a produção e o consumo[8], e aquelas cuja receita é oriunda da exploração de recursos naturais, em que se pode pensar, imediatamente, nas petromonarquias do Golfo Pérsico. Em tais economias, a atividade econômica pode ou não ser de monopólio do Estado.

Trata-se, como informado, da principal fonte de arrecadação dessas nações, não se confundindo com países que também exploram recursos naturais, porém, pela insuficiência das receitas, necessitam da tributação, como, por exemplo, o Brasil.

Aos Estados que não possuem recursos naturais para exploração ou concessões que resultem em receitas suficientes para honrar com suas despesas, assim como aqueles que adotam uma economia com pouca ou nenhuma intervenção, isto é, regulação de condutas e participação direta na atividade econômica, a fonte primária de arrecadação é voltada aos tributos.

Os principais exemplos destes Estados são aqueles que adotaram o liberalismo econômico, que têm como mote a menor interferência da autoridade administrativa na atividade econômica, maior representatividade para os integrantes da sociedade para deliberar, inclusive, sobre a criação de tributos[9] e preservação absoluta do direito de propriedade. O Estado, em tais cenários, é mínimo, isto é, tem pouca participação nas atividades e, por isso, necessita de poucos recursos para sua manutenção[10].

Porém, é válido dizer que mesmo nos Estados onde houve maior aplicação do *welfare state* ou políticas de bem-estar social, que acrescenta à finalidade do Estado a redução das desigualdades sociais através do acesso à educação, saúde, propriedade e dignidade, há também a utilização da arrecadação fiscal para o seu financiamento. Nestes termos, é de grande valia o que afirma Ricardo Lobo Torres sobre o Estado fiscal e sua diferença em relação ao Estado patrimonial:[11]

> O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica figuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Poder Legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte -, ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe. Deu-se a separação entre o *ius eminense*, e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre a política e a economia [...]

[8] KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. Introdução à economia. Trad. Helga Hoffmann. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 02.
[9] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* 2019. p. 24.
[10] NABAIS, José Casalta. *Op. cit.* p. 194.
[11] TORRES, Ricardo Lobo. A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal. Rio de Janeiro, 1991. p. 97.

Como conclui o autor, a separação entre a política e a economia que acontece no Estado fiscal é, certamente, um fator de grande destaque e que o diferencia do patrimonial, causando efeitos diretos na eficiência da gestão a ser praticada.

No que concerne à distinção entre o Estado fiscal e tributário, encontra-se na espécie tributária eleita pela Constituição Federal como principal fonte dos recursos que abastecerão os cofres públicos, o Estado fiscal se utiliza dos impostos e o tributário das demais espécies[12], as quais serão exploradas na parte III desta obra.

A necessidade de compreender as diferentes formas de financiamento e qual destas os Estados escolhem está no fato de que, como alerta José Casalta Nabais[13], ao eleger a ou as espécies que financiarão a máquina pública, esta ou estas estarão sujeitas aos princípios constitucionais, não havendo a possibilidade de se esquivar das balizas.

O Brasil é um exemplo de Estado fiscal com grande aplicação de políticas de bem-estar social, o que é possível afirmar com base na leitura da Constituição Federal, que na repartição de competência entre União (artigo 153), Estados (artigo 155) e Municípios (artigo 156) elege os impostos como espécie para financiar a máquina pública e estabelece no preâmbulo e no artigo 6º que[14]:

> PREÂMBULO
>
> Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.
> [...]
> Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

[12] NABAIS, José Casalta. *Op. cit.* p. 214/215.
[13] *Ibidem.* p. 215.
[14] Preâmbulo e Art. 6°, da CF/1988.

> Parágrafo único. Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social terá direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária

Nota-se no dispositivo supracitado o aspecto social da Constituição Federal, havendo ainda outros dispositivos que reforçam essa finalidade do Estado brasileiro, como, por exemplo, 23, 194, 196, 205 etc., o que significa, somente, que estes eram os anseios da população e se fizeram presentes na Lei Fundamental. Afinal, a Constituição Federal só conseguirá regular condutas se for, efetivamente, compatível com o grupo social que está sujeito a ela, o mesmo acontece com as leis. Em síntese, é o grupo social que cria as leis, não o contrário.

É válido, também, se atentar que a classificação diz respeito ao Estado em si, não se voltando aos governos que se sucedem, isto porque, como apresentado, consta na lei fundamental do Estado brasileiro a sua forma de financiamento e a sua finalidade, não havendo, nestes pontos, abertura para governos decidirem se irão seguir ou modificarão tais determinações.

Outro tema de suma importância que deve ser visitado quando se estuda a tributação no Brasil é o federalismo fiscal, o qual não se confunde com o federalismo. Consta no artigo 1° da Constituição Federal que o Brasil é uma "[...] República Federativa formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal"[15], trata-se de um dispositivo que estabelece a forma de organização do Estado brasileiro, o que decorre, também, do processo de formação da nação e da sua própria extensão territorial.

A República, que tem origem no termo em latim "*res publica*" e significa "coisa pública", pode ser definida, de acordo com Roque Antonio Carrazza[16], como "[...] um tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade", esta definição demonstra, de imediato, que a República não se coaduna com as formas de governos autocráticos, autoritários e/ou totalitários, pois determina a necessidade de eleições para determinar quais serão os representantes da população, que ocuparão o cargo por um período pré-definido e serão responsabilizados pelos danos que provocarem no exercício da função.

Além disso, característica essencial é o afastamento dos privilégios, pois, está pautada, formalmente, na igualdade das pessoas, inexistindo tratamento distinto às classes dominantes e aos detentores de título nobiliárquicos.

---

[15] Art. 1°, da CF/1988.

[16] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 57.

Após escolher a República como forma de governo, o constituinte escolheu que esta seria federativa e composta pelos seguintes entes: Estados, Municípios e Distrito Federal, os quais compõem uma união indissolúvel, ou seja, além dos três citados inicialmente, haverá um quarto incumbido de representar a unidade destes, chamado de União.

Portanto, federalismo é a união institucional de, prioritariamente, Estados[17], que passarão a ser conhecidos como Estados-Membros, cujo objetivo é a integração harmônica de seus destinos[18], e o motivo disso guarda profunda relação com as dimensões territoriais do país, haja vista que fazer parte de uma união fornece maior segurança contra a investida de outras nações, melhor distribuição dos recursos econômicos e, não menos relevante, a manutenção de povos que possuem laços familiares como parte da mesma nação.

A união desses interesses preserva a autonomia administrativa, política e financeira dos seus membros, conforme o artigo 18, da Lei Suprema, os quais permanecem com suas características tradicionais, demonstradas através do hino, bandeira, governantes, divisões de poderes (executivo, legislativo e judiciário) e Constituição, cabendo à União competências distintas, sem que ocupe posição hierárquica superior em relação aos entes que a integram, assim como está incumbida de representar nacional e internacionalmente os interesses de seus membros.

Em que pese as vantagens apresentadas a respeito da federação, não se trata de uma forma de organização imune às críticas, e nesse sentido afirma Ives Gandra da Silva Martins ao comparar as federações com os Estados unitários[19]:

> As grandes extensões territoriais pressupõem este nível de descentralização que as Federações com esferas diversas de poder propiciam. Brasil, Argentina, Canadá, Estados Unidos são federações com grandes extensões territoriais. Alemanha e Suíça são federações pequenas, mas justificadas pela sua origem: na Alemanha, pela unificação de diversos reinos e, na Suíça, pela existência de cantões com culturas e idiomas diferentes.
>
> Os Estados unitários, como França e Portugal, não têm o custo intermediário de poder distritalizados (Estados, Cantões, Províncias), pois o contato direto entre o governo central e os Municípios assegura um custo menor a ser suportado e maior governabilidade devido à centralização das políticas públicas.

[17] *Ibidem*. p. 116.
[18] BONAVIDES, Paulo. Ciência política. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 180/181
[19] MARTINS, Ives Gandra da Silva. O estado à luz da história, da filosofia e do direito. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 85.

> A Federação é sempre mais onerosa, pois o mesmo cidadão tem que suportar o custo político do poder central e o custo político do poder descentralizado e autônomo, o que não ocorre nos governos unitários.

O custo é apontado por Ives Gandra da Silva Martins como o principal problema das federações, e isto em decorrência da estrutura que cada ente necessita para realizar as suas funções, as quais são, naturalmente, grandes e, por isso, possuem elevado reflexo no orçamento público, que, como visto, demandará a obtenção de mais receitas, o que, inevitavelmente, repercutirá na tributação.

Outra crítica ao modelo diz respeito às particularidades do federalismo brasileiro em relação ao estadunidense ou alemão, como, por exemplo, a classificação dos Municípios como entes federativos, o que, em tese, o descaracterizaria, contudo, assim como apresentado em âmbito da Constituição e das leis, a federação está sujeita às características culturais, econômicas, geográficas e institucionais de cada Estado, não possuindo um formato único[20].

Entre vantagens e desvantagens, críticas e elogios, é a forma de organização que se encontra em funcionamento no Brasil, o que significa que foi aceita pelo grupo social que habita as delimitações territoriais do país e, por isso, estão sujeitos às suas regulações. Aliás, de acordo com os artigos 1° e 60, § 4º, ambos da Constituição, inexiste a possibilidade de deliberação a respeito do fim do federalismo, o que possibilita dizer que há, na verdade, um princípio federativo[21].

A operabilidade desse sistema se deve, como apresentado, à preservação da autonomia administrativa, política e financeira dos entes federativos, a qual está traçada pela delimitação das competências presentes na Constituição Federal, mais especificamente nos artigos 21, 22, 23, 24, 25, 26, 29, 30, 31 e 32, impedindo – ou, ao menos, buscando - que os interesses dos entes entrem em conflito.

As autonomias citadas são igualmente relevantes para entes federados, uma vez que de nada adiantaria a concessão da autonomia administrativa sem a financeira, ou da política sem a administrativa, e vice-versa, e é exatamente na competência atribuída aos entes para gerenciar as suas fontes de financiamento e responsabilização quanto aos montantes arrecadados que se encontra o federalismo fiscal.

A atribuição de competência tributária aos entes, disposta nos artigos 153, 154, 155 e 156, todos da Constituição, materializa a autonomia financeira que cada ente federativo detém, cabendo a estes estabelecer e administrar a origem, cobrança e aplicação da sua arrecadação.

Contudo, este aspecto também merece maior atenção quando se estuda o federalismo brasileiro, isto porque a atividade econômica não é distribuída de

[20] CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.* p. 115.
[21] *Ibidem.* p. 133.

maneira uniforme pelo território nacional, elemento que decorre da história do país, que contou com momentos de pujante atividade agropecuária no norte e nordeste, migrando para o sudeste e sul, e, hodiernamente, expandindo pelo centro-oeste, bem como a atividade industrial que encontrou maior crescimento nas regiões sudeste e sul, assim como a própria gestão dos entes federados, o que contribuiu para a desigualdade de desenvolvimento das macrorregiões.

Como fora sinalizado por Montchrestien, em 1615, a arrecadação tributária é completamente afetada pela ausência ou diminuição da atividade econômica, o que tornou, no caso do Brasil, alguns entes federados dependentes das transferências intergovernamentais, pois sozinhos não conseguiam arrecadar os recursos necessários para sua própria manutenção. Ou seja, apesar de autônomos, dependiam da autoridade central.

Não se trata de uma característica que passou despercebida pela Constituição Federal de 1988, pois os artigos 157 a 162 elencam a forma de repartição de receitas entre os entes, proporcionando a transferência de recursos entre as unidades, das que mais arrecadam para as menores[22].

Este atributo foi absorvido pela Emenda Constitucional n° 132/2023, que versou sobre a reforma tributária e, a partir de 2026, passará a implementar uma nova sistemática e modificará o que é compreendido por autonomia financeira devido à criação dos tributos: imposto sobre bens e serviços (IBS), contribuição sobre bens e serviços (CBS) e imposto seletivo (IS), conforme será explorado na parte VIII da presente obra.

A mudança no que hoje se tem por autonomia financeira está no fato de que os tributos mencionados resultarão, na sua implementação completa em 2033, na substituição do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), imposto sobre serviços (ISS), imposto sobre produtos industrializados (IPI), contribuição ao programa de integração social (PIS) e contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS). Destes, o ICMS é de competência estadual e o ISS é municipal, ambos correspondem à principal fonte de arrecadação destes entes federativos.

O IBS será de competência compartilhada, de acordo com o artigo 156-A, da Constituição Federal, cabendo a cada ente, apenas, fixar a sua alíquota própria, pois estará sujeito a uma legislação única e uniforme em todo o território nacional (artigo 156-A, inciso IV), e caberá a um Comitê Gestor do IBS distribuir o produto da arrecadação (artigo 156, § 4°), ou seja, há notória modificação do entendimento a respeito de autonomia, pois o que antes dizia respeito a criar leis e arrecadar, passará a ser escolher alíquota e aguardar o repasse dos valores.

Nota-se que a presente análise não se incumbe de analisar se a modificação é negativa ou positiva, uma vez que essa já é a realidade de alguns entes no Brasil,

[22] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Op. cit.* p. 93