

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

LINA BRAGA SANTIN COOKE

**A UNIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E O PACTO
FEDERATIVO BRASILEIRO**

SÃO PAULO

2020

LINA BRAGA SANTIN COOKE

**A UNIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E O PACTO
FEDERATIVO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de
São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como
requisito para obtenção do Título de Mestre em
Direito.

Campo de conhecimento: Direito Tributário
Orientador: Aldo de Paula Jr.

SÃO PAULO
2020

Cooke, Lina Braga Santin.

A unificação da tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro / Lina Braga Santin Cooke. - 2020.

177 f.

Orientador: Aldo de Paula Júnior.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Impostos - Brasil. 3. Imposto sobre circulação de mercadorias. 4. Reforma tributária. 5. Federalismo - Brasil. I. Paula Júnior, Aldo de. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.22(81)

Ficha Catalográfica elaborada por: Isabele Oliveira dos Santos Garcia CRB SP-010191/O

Biblioteca Karl A. Boedecker da Fundação Getulio Vargas - SP

LINA BRAGA SANTIN COOKE

A UNIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E O PACTO FEDERATIVO
BRASILEIRO

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para obtenção do Título de Mestre em Direito.

Campo de conhecimento: Direito Tributário
Orientador: Aldo de Paula Jr.

Data de aprovação:

16/10/2020

Banca Examinadora:

Dr. Aldo de Paula Jr.

Professor da Escola de Direito de São Paulo da
Fundação Getulio Vargas

Dra. Susy Gomes Hoffmann

Professora do Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários

Dr. Paulo Ayres Barreto

Professor Associado da Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo

Prof. Dra. Karem Jureidini Dias

Professora do Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários

DEDICATÓRIA

Ao meus pais, Mario e Marilda, que me deram o dom da vida.

Ao meu irmão Mario que me ensinou o verdadeiro valor deste dom.

Ao meu filho mais velho, João, que me faz querer ser uma pessoa melhor a cada dia.

Ao meu marido Guilherme, que me apoia e me transforma nessa pessoa.

Aos meus pequenos bebês, Max e Cora, que me deram a força final.

Amo vocês incondicionalmente.

AGRADECIMENTOS

A toda equipe CCI-F., parceiros e colaboradores externos, aos Highlanders, aos Designers e aos seletos Samurais, vocês fizeram parte do meu crescimento e amadurecimento acadêmicos. Obrigada pelos debates apaixonados, pela troca intelectual honesta, pelos chopes pós jornada, por dividirem as pancadas e por juntos nos fortalecermos. Obrigada especial aos Prof. Isaías Coelho e Nelson Machado, Bernard Appy, Vanessa Rahal, Larissa Longo e Aldo de Paula Jr.

A todos os parceiros do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF), que acreditam que juntos podemos melhorar o Brasil, meu profundo agradecimento por incentivarem nosso trabalho e fazerem parte dele. Aos pesquisadores do NEF, atuais e passados, nossos resultados não seriam os mesmos sem a dedicação de vocês, muito obrigada!

Aos parceiros de produção Lucilene Prado, Eduardo Perez Salusse e Dolina Sol Pedroso, aos profissionais brilhantes e inspiradores Paulo Ayres Barreto e Luiz Roberto Peroba, às mulheres incríveis que inspiram e incentivam, especialmente Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias e Maria Rita Ferragut, meu muito obrigada.

Aos mestres dos mestres, Prof. Tercio Sampaio Ferraz Jr, Prof. Ives Gandra da Silva Martins e Dr. Hamilton Dias de Souza – este último por discordar com tanto conhecimento, astúcia e elegância e pelo desafio de convencê-lo, escrevendo sobre o tema. Aos juristas com quem tive o privilégio de estar próxima nesse último ano de maratonas de debates por esse Brasil. Aos queridos ex-chefes, especialmente José Maria Arruda de Andrade, Ricardo Krakowiak e Ana Claudia Utumi, profissionais incríveis que me fizeram amar o Direito Tributário! À minha querida equipe, que divide a sala, a lousa e os perrengues do dia a dia: Laura e Maria Clara, vocês moram em meu coração. Às colegas de sala, Mari, Jess, Gaby, Fer, Mage, serei eternamente grata à FGV por nos ter apresentado.

E obrigada final ao meu sócio e mestre, Eurico Marcos Diniz de Santi. Ao seu lado, minha perspectiva do Direito Tributário e encontrei minha verdadeira vocação: somos poetas sonhadores, arquitetos inovadores, engenheiros minuciosos, construtores e operários incansáveis - por vezes, somos apenas ponte - enfim, somos meros instrumentos, sempre trabalhando pelo fortalecimento das instituições e em prol da legalidade, transparência, equidade, simplicidade, coerência e segurança jurídica. A você meu querido irmão, minha gratidão eterna e incomensurável. Aonde quer que eu vá, você estará junto de mim.

Enfim, gratidão a todos que de uma forma ou de outra contribuíram para conclusão deste trabalho e que fizeram parte da minha trajetória até este momento. "Ninguém muda ninguém, ninguém muda sozinho, nós mudamos nos encontros."

EPÍGRAFE

“Não é fácil abrir mão da tradição local e familiar, assim como é difícil e estressante entender e adotar uma nova cultura”.

(Yuval Harari, “Sapiens: Uma breve história da humanidade”)

“(...) o debate sobre o direito e desenvolvimento tem uma virtude importante para nossos fins. Ele permite desnaturalizar os arranjos institucionais postos, em nível nacional, regional e mundial (e os respectivos arranjos de poder aos quais eles correspondem), em nome de uma demanda por desenvolvimento que implica, necessariamente, a construção de projetos de mudança social, ou seja, a adoção de novos arranjos institucionais para os países e para os problemas de alcance global. Evidentemente, a comparação de arranjos institucionais adotados nos mais diversos lugares do mundo a partir da realidade local é importante para todas essas atividades. (...) pesquisar no campo do direito e desenvolvimento significa, essencialmente, refletir sobre as demandas e os projetos de desenvolvimento criados renovadamente pelas forças sociais que colocam em xeque, continuamente, os arranjos institucionais postos. Em suma, trata-se de escrever os poemas que ainda esperam ser escritos.”

(José Rodrigo Rodriguez¹)

"Não entendo. Isso é tão vasto que ultrapassa qualquer entender. Entender é sempre limitado. Mas não entender pode não ter fronteiras. Sinto que sou muito mais completa quando não entendo. Não entender, do modo como falo, é um dom. Não entender, mas não como um simples de espírito. O bom é ser inteligente e não entender. É uma benção estranha, como ter loucura sem ser doida. É um desinteresse manso, é uma doçura de burrice. **Só que de vez em quando vem a inquietação: quero entender um pouco. Não demais: mas pelo menos entender que não entendo.**"

(Clarice Lispector)

¹ RODRIGUEZ, José Rodrigo. *Fragments para um dicionário crítico de direito e desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva, 2011.

RESUMO

Os problemas dos tributos indiretos incidentes sobre o consumo no Brasil bem como as práticas políticas-fiscais adotadas nos últimos anos pelos diferentes entes da federação, acabaram por corromper as razões originais que deram forma ao modelo federativo brasileiro na CF/88, afetando a harmonia entre os entes e suas autonomias financeiras, corroborando para a crise federativa atual e demonstrando um conflito entre o direito normativo formal e a realidade das finanças públicas.

O núcleo do Pacto federativo brasileiro, alçado à cláusula pétrea na CF/88 é a autonomia financeira, pretendida pelo constituinte originário por meio da divisão de competências tributárias e partilha de receitas. Não há óbice no texto constitucional e na jurisprudência do STF para que o atual modelo de distribuição de competências e partilha de receitas seja alterado, desde que preservada esta autonomia.

A experiência internacional demonstra que a instituição de um único imposto que incida sobre bens e serviços, conforme modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) amplamente utilizado ao redor do mundo, inclusive na maioria dos países federados, tem potencial de resolver os principais problemas da tributação nacional sobre o consumo e tem flexibilidade para enfrentar as peculiaridades da federação brasileira.

As duas propostas de emenda constitucional (PEC 45/2019 e PEC 110/2019) em discussão no congresso nacional com maior notoriedade têm como principal eixo a substituição de diversos tributos por um único imposto incidente sobre bens e serviços, nos moldes do modelo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

A adoção de um imposto que unifique a tributação sobre o consumo no Brasil, tem potencial de aumentar a capacidade arrecadatória e eliminar os conflitos de competência atualmente existentes entre os entes. Neste sentido, as duas propostas analisadas têm instrumentos eficazes para atender o requisito da autonomia financeira, bem como potencial de promover o fortalecimento do Pacto federativo brasileiro e o ideal do cooperativismo entre os entes e, desta forma, não ofendem tal cláusula pétrea.

Palavras-chave: 1. Direito Tributário. 2. Crise Federativa. 3. Tributação sobre o Consumo. 4. Tributos indiretos. 5. Unificação da tributação sobre o Consumo. 6. Modelo IVA. 7. Pacto federativo. 8. Autonomia Financeira. 9. Reforma Tributária. 10. Imposto sobre bens e serviços (IBS).

ABSTRACT

The problems of indirect taxes on consumption in Brazil, as well as the political-fiscal practices adopted in recent years by the different entities of the federation, ended up corrupting the original reasons that shaped the Brazilian federative model in CF/88, affecting the harmony between the entities and their financial autonomies, corroborating the current federal crisis and demonstrating a conflict between formal normative law and the reality of public finances.

The core of the Brazilian Federative Pact, imposed as an immutable clause in Federal Constitution, 1988 (CF/88), is financial autonomy, intended by the original constituent through the division of tax powers and revenue sharing. There is no obstacle in the constitutional text and in the Supreme Court jurisprudence for this model of tax powers division and revenue sharing to be changed, as long as the financial autonomy is preserved.

International experience demonstrates that the adoption of a single tax on goods and services, according to the Value Added Tax (VAT) model, widely used around the world, including the majority of federal countries, has the flexibility of facing the peculiarities of the Brazilian federation and the national challenges of taxation on consumption.

There are currently two constitutional amendment proposals (PEC 45/2019 and PEC 110/2019) that gained more notoriety under discussion at the national congress that have as their main axis the substitution of several taxes for a single tax on goods and services, along the lines of the VAT model, called Goods and Services Tax (GST).

The adoption of a tax that unifies the taxation on consumption in Brazil, has the potential to increase the collection capacity and eliminate the conflicts of competence currently existing between the entities. In this sense, the two proposals analyzed have effective instruments to attend the requirement of financial autonomy, as well as the potential to promote the strengthening of the Brazilian federative Pact and the ideal of cooperativism among the entities.

Keywords: 1. Tax Law. 2. Federative Crisis. 3. Taxation on Consumption. 4. Indirect taxes. 5. Consumption taxes unification. 6. VAT Model. 7. Federative Pact. 8. Financial Autonomy. 9. Tax Reform. 10. Goods and Services Tax (GST).

LISTA DE ILUSTRAÇÕES E TABELAS

- QUADRO 1: Principais tributos incidentes sobre bens e serviços (elaboração própria)
- QUADRO 2: Padrão de incidência setorial (elaboração CCI-F)
- QUADRO 3: Estimativas de valores não repassados de impostos compartilhados em decorrência das isenções concedidas pela União sobre IPI e IR (fonte: Senado Federal)
- QUADRO 4: Renúncia Fiscal da União em 2017
- QUADRO 5: Evolução do Número de Municípios de 1960-2010 (elaboração ENAP)
- QUADRO 6: Despesa primária do Governo Central (% do PIB)
- QUADRO 7: Despesa Obrigatória do Tesouro Nacional (% da Receita Corrente)
- QUADRO 8: Receita Primária do Governo Central (% do PIB)
- QUADRO 9: Resultado Primário do Governo Central (% do PIB)
- QUADRO 10: Dívida Bruta do Governo Geral (% do PIB)
- QUADRO 11: Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais (1998 a 2019e)
- QUADRO 12: Resultado Primário de Estados e Municípios (% do PIB)
- QUADRO 13: Tabela dos indicadores do RRF (17.06.2019)
- QUADRO 14: Pagamento de operações de crédito pelos estados ao Tesouro
- QUADRO 15: IVAs com alíquota única
- QUADRO 16: Características básicas do IVA Alemão (elaboração própria)
- QUADRO 17: Características básicas do IVA Australiano (elaboração própria)
- QUADRO 18: Características básicas do IVA Canadense (elaboração própria)
- QUADRO 19: Características básicas do IVA Indiano (elaboração própria)
- QUADRO 20: Características básicas do IVA Europeu (elaboração própria)
- QUADRO 21: Características básicas dos IVA federais analisados (elaboração própria)
- QUADRO 22: Indicativo do potencial de solução do Modelo IVA para os principais problemas da tributação sobre o consumo no Brasil (elaboração própria)
- QUADRO 23: Comparativo PEC 45/2019 X PEC 110/2019 (elaboração própria)
- QUADRO 24: Principais Características da PEC 45/2019 e PEC 110/2019
- QUADRO 25: Total de atualizações do ICMS, por estado analisado (2013-2017)
- QUADRO 26: Distribuição do ICMS por região (1997-2015) (em R\$ mil)
- QUADRO 27: Mapa de Alíquotas dos Sales Taxes por estado estadunidense (2019)

LISTA DE ABREVIATURAS

ACO - Ação Cível Originária

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADO - Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão

AgR - Agravo Regimental

AI - Agravo de Instrumento

ARE - Recurso Extraordinário com Agravo

BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CCiF - Centro de Cidadania Fiscal

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CNI - Confederação Nacional da Indústria

CNM - Confederação Nacional dos Municípios

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho de Política Fazendária

COSIT - Coordenação-Geral de Tributação

CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DPF - Dívida Pública Federal

DRU - Desvinculação de Receitas da União

ED - Embargos de Declaração

EUA - Estados Unidos da América

EVD - Diretiva Europeia do IVA

FIESP - Federação das Indústrias do Estado de São Paulo

FINSOCIAL - Fundo de Investimento Social

FMI - Fundo Monetário Internacional

FPE - Fundos de Participação dos Estados

FPM - Fundos de Participação dos Municípios

GST - Goods and Services Tax

HST - Imposto de vendas harmonizado

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBS - Imposto sobre Bens e Serviços

IC - Imposto de Consumo

IC - Imposto sobre o Consumo

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto Sobre Circulação De Mercadorias e Serviços.

IE - Imposto de Exportação

IIP - Imposto de Indústrias e Profissões

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPMF - Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA - Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores

IR - Imposto sobre a Renda

IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ISS - Imposto sobre Serviços

ITC - Imposto sobre Transporte e Comunicação

ITCMD - Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos

ITR - Imposto Territorial Rural

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

LC - Lei Complementar

MVA - Margem de Valor Agregado

NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC - Projeto de Emenda Constitucional

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

PST - Impostos provinciais sobre vendas a varejo

PSV - Proposta de Súmula Vinculante

PWC - PricewaterhouseCoopers Brasil

QST - Imposto de Vendas de Quebec

RCL - Receita Corrente Líquida

RE - Recurso Extraordinário

RFB - Receita Federal do Brasil

RRF - Regime de Recuperação Fiscal

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital

SS - Suspensão de Segurança

ST - Substituição Tributária

STF - Supremo Tribunal Federal

TCU - Tribunal de Contas da União

UE - União Europeia

VIES - Sistema de Troca de Informações do IVA

VTM - Valor Tributário Mínimo

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA	4
AGRADECIMENTOS	5
EPÍGRAFE	6
RESUMO	7
ABSTRACT	8
LISTA DE ILUSTRAÇÕES E TABELAS	9
LISTA DE ABREVIATURAS	10
SUMÁRIO	13
1 - INTRODUÇÃO	16
1.1. Premissas Metodológicas: Delimitação do Objeto de Estudo, Hipótese, Problema e Metodologia Proposta	17
1.2. Estrutura e organização do trabalho	19
2 - ATUAL SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL E CRISE FEDERATIVA	21
2.1. Origem do Atual Sistema Tributário Brasileiro	21
2.2. Panorama Geral da Atual tributação sobre o consumo no Brasil	25
2.2.1. ISS	27
2.2.2. ICMS	28
2.2.3. IPI	30
2.2.4. PIS E COFINS	31
2.3. Práticas Político-Fiscais Adotadas nos últimos anos que Agravaram os Problemas Decorrentes do Modelo de Tributação sobre o consumo no Brasil e contribuíram para Crise Federativa Atual	32
2.3.1. Erosão das Bases Impositivas Compartilhadas e Aumento da Arrecadação Federal por meio de Contribuições não Partilháveis	32
2.3.2. Princípio da Origem, Tributação das Transações Interestaduais, Incentivos Fiscais e Guerra Fiscal	35
2.3.3. Complexidade, Insegurança Jurídica e Ineficiência do Sistema Arrecadatário	38
2.3.4. O Fenômeno da Municipalização e Disparidades Socioeconômicas	40
2.3.5. Despesas Públicas Crescentes em Descompasso com as Receitas: Desequilíbrio Orçamentário e Crise Federativa	42

2.4. Conclusão: Direito Normativo Formal em Descompasso com as Finanças Públicas e a Realidade Prática e o "Mito" do Pacto federativo Brasileiro Revelam o Esgotamento do Modelo Atual de Tributação sobre o Consumo	47
3 – O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E A AUTONOMIA FINANCEIRA COMO SEU PRESSUPOSTO: REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS E COMPARTILHAMENTO DE RECEITAS CONSTANTES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	50
3.1. A Forma Federativa de Estado: Autonomia e Harmonia entre os Entes Federados	50
3.2. O nascimento do Estado Federativo brasileiro e a Constituição Federal de 1988: Federalismo Cooperativo e Descentralização Administrativa	54
3.3. Análise do Núcleo Essencial do Pacto federativo brasileiro alçado à Cláusula Pétreia na Constituição Federal de 1988: Autonomia dos Entes Federados	58
3.3.1. Autonomia Financeira e Competência Legislativa dos Entes Federados	61
3.3.2. Autonomia Financeira e Partilha de Recursos do Produto Arrecadado	63
3.4. Jurisprudência Do Supremo Tribunal Federal: O Pacto Federativo e Autonomia Dos Entes À Luz Da Repartição De Competências E Compartilhamento De Receitas Constantes Da Constituição Federal De 1988	65
3.4.1. Limites Materiais ao Poder Constituinte	65
3.4.2. Autonomia Financeira como Garantia do Pacto federativo	67
3.4.3. Competência Legislativa e Partilha de Receitas como Garantia do Pacto federativo	73
3.4.4. Concessão de Benefícios Fiscais sobre Impostos Compartilhados e o Pacto federativo	75
3.5. Conclusão: Autonomia Financeira como pressuposto do pacto Federativo, por meio da competência impositiva e do compartilhamento de receitas arrecadadas	78
4 – A UNIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL E OS DESAFIOS DO MODELO IVA NO FEDERALISMO	81
4.1. Os Princípios Basilares de um bom IVA e Objetivos a Serem perseguidos na Reforma da tributação sobre o Consumo	81
4.2. As Principais Características Práticas de um bom IVA	83
4.2.1. Base Ampla com Ausência de Isenções e Benefícios Fiscais	84
4.2.2. Não Cumulatividade Plena: Créditos e Restituições	88
4.2.3. Alíquota Única	90
4.2.4. Substituição Tributária para Trás	91
4.3. Os Desafios do IVA no Federalismo e a Experiência Internacional	92
4.3.1. Alemanha	93
4.3.2. Austrália	95

4.3.3. Canadá	97
4.3.4. Índia	101
4.3.5. União Europeia (UE)	104
4.3.6. A Experiência Internacional dos IVAs Federais analisados	108
4.4. Conclusão: o Modelo IVA é Compatível com Estados Federados e tem Potencial para Enfrentar os Principais Problemas da Tributação sobre o Consumo no Brasil	109
5 – AS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL PARA A UNIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO BRASILEIRO E INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) E O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO	114
5.1. As atuais Propostas de Reforma sobre o Consumo que Convergem para um Modelo IVA: PEC 45/2019 e PEC 110/2019	114
5.2. O Pacto federativo brasileiro e as Principais Mudanças Propostas pelas PEC 45/2019 e PEC 110/2019	121
5.2.1. Unificação da Base de Incidência	121
5.2.2. Uniformidade da legislação	125
5.2.3. Comitê Gestor: Administração e Fiscalização Cooperativa	129
5.2.4. Adoção do Critério Destino	131
5.2.5. Alíquotas Uniformizadas e Possibilidade de Gestão de Alíquotas Individuais	133
5.2.6. Restrição à Concessão de Isenções e Alíquotas Reduzidas	138
5.3. Conclusão: O Modelo IVA e as Propostas do IBS (PEC 45/2019 e PEC 110/2019) Revelam-se Compatíveis com o Pacto federativo brasileiro e Têm Potencial de Fortalecê-lo	143
6 - CONCLUSÃO: A UNIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO CONFORME MODELO IVA OU PROPOSTAS DO IBS NÃO FERE O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E TEM POTENCIAL DE FORTALECÊ-LO	145
BIBLIOGRAFIA	151

1 - INTRODUÇÃO

O presente trabalho parte da análise da formação do sistema tributário nacional, especialmente dos tributos indiretos incidentes sobre o consumo, cuja base impositiva e respectivas receitas obtidas foi dividida entre os 3 níveis da federação buscando lhes garantir autonomia financeira. Analisaremos as características individuais de cada tributo e as distorções deles decorrentes, bem como as práticas de políticas-fiscais adotadas nos últimos anos pelos diferentes entes da federação.

A partir deste diagnóstico, surge a pergunta que nos propomos a responder: “é possível eliminar as competências impositivas exclusivas dos impostos indiretos (IPI, ICMS e ISS) para unificar a tributação sobre o consumo no Brasil sem ferir a cláusula pétrea do Pacto federativo da CF/88?”. Para enfrentar esse problema, imprescindível se faz analisar o Pacto federativo brasileiro, alçado à cláusula pétrea na Constituição Federal vigente, pilar de sustentação do Ordenamento Brasileiro, para extrair seu núcleo essencial e analisar a sua compatibilidade diante de um modelo de tributação unificada sobre o consumo, à luz da doutrina e da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Na sequência, buscaremos explorar os objetivos da tributação indireta e o modelo IVA, que se propõe a tributar o consumo por meio de um único imposto sobre base ampla de bens e serviços, surgindo como hipótese para enfrentar os principais problemas e desafios da tributação indireta brasileira. Em complemento, iremos buscar na experiência internacional as principais características e peculiaridades dos modelos IVAs praticados por outros países que adotam a forma federativa de Estado.

Finalmente, passaremos a analisar as duas propostas de emenda constitucional (PEC 45/2019 e PEC 110/2019) para unificação da tributação sobre o consumo no Brasil e cujas discussões estão mais adiantadas no Congresso Nacional, a fim de avaliar suas compatibilidades com o pacto federativo brasileiro².

² Ambas propostas compreendem a criação de um novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), incidente no destino, sobre base ampla de bens e serviços, que irá substituir os atuais tributos, buscando uniformizar a tributação federal e subnacional sobre o consumo. Contudo, há diferenças substanciais entre as duas, inclusive no que diz respeito aos tributos que se pretende substituir pelo IBS. Enquanto a PEC 45 propõe a extinção de 5 tributos (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS), a PEC 110/2019 menciona 9 tributos, acrescentando a extinção do IOF, Pasep, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação. Não iremos nos ater às particularidades de cada proposta, mas sim à ideia mais ampla de ambas que busca adotar um modelo IVA para tributação do consumo, unificando a base de incidência atualmente compartimentada, conforme iremos explorar com maior profundidade no decorrer deste estudo.

1.1. PREMISSAS METODOLÓGICAS: DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO, HIPÓTESE, PROBLEMA E METODOLOGIA PROPOSTA

Conforme pontuam MAFEI e ACCA, um trabalho jurídico pode alcançar uma resposta bem fundamentada a um problema difícil, “o problema central está em como fazer isso cientificamente, ou seja, de forma regrada, transparente e (na medida do possível) impessoal, evitando assim que o trabalho se torne um libelo apaixonado ou uma petição de princípios que defenda, a todo custo, uma ou outra posição”.³

Isto porque, a falta de reflexão cuidadosa sobre o problema que se pretende enfrentar em um trabalho acadêmico pode conduzir o pesquisador a elaborar petição em prol de um posicionamento que se tenha desde o início. O grande desafio, portanto, é situar-se entre a objetividade dos métodos das ciências naturais ou exatas e a subjetividade das opiniões pessoais⁴. Neste sentido, LIMA LOPES⁵ ressalta que existe uma lógica científica que deve ser seguida para que o trabalho adquira características científicas, devendo estar claro, no mínimo, esses 3 elementos: (i) seu objeto, (ii) sua hipótese; e, por fim, (iii) o método empregado tanto na construção da hipótese quanto na construção das conclusões da pesquisa.

A seguir faremos o esforço de demarcação da lógica científica que norteia o presente trabalho, a partir da delimitação do seu objeto de análise, hipótese, problema e do respectivo método empregado na análise e na conclusão obtida.

O **objeto** do presente trabalho é a compatibilidade com o Pacto federativo da unificação da tributação sobre o consumo no Brasil e a eliminação das competências impositivas exclusivas. Partindo da análise do atual modelo de tributação indireta no país, com competências impositivas concorrentes e divididas entre os diferentes níveis da federação e partilha do produto da arrecadação, bem como das práticas tributárias adotadas nas últimas

³ QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; ACCA, Thiago dos Santos. Como Respondo Cientificamente a uma Questão Jurídica Controversa. In: QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. *Metodologia Jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso*. 1a ed., 2a tiragem. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 85.

⁴ Para as ciências sociais, como o direito, é difícil imaginar como construir uma tese, uma teoria científica a tal ponto, ou seja, de modo que outra pessoa, seguindo os mesmos passos já perseguidos, chegue ao mesmo resultado. Por outro lado, não se pode admitir como científico um trabalho cuja conclusão varie de acordo com o autor. Parece ser esse o desafio que enfrentam os cientistas do direito nos famosos capítulos introdutórios das monografias jurídicas: situar-se entre a objetividade das ciências exatas e biológicas e a subjetividade de trabalhos não-científicos, como a presente tentativa, mediante a delimitação do objeto de análise e os métodos utilizados para tanto. (CANADO, Vanessa Rahal. Legalidade tributária e decisão judicial: Desmistificando o modelo civil law e recolocando o papel da jurisprudência para regulação de condutas no direito tributário brasileiro. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2013. p. 14-15.)

⁵ “A pesar de todo esto, creo que es extremadamente útil para quien va a realizar un trabajo jurídico percibir con bastante claridad que necesita un objeto teórico y procedimientos para plantear sus hipótesis y llegar a sus conclusiones.”. (LOPES, José Reinaldo de Lima. Regla y Compás, o Metodología para un trabajo jurídico sensato. In: COURTIS, Christian. Observar la Ley. *Ensayos sobre metodología de la investigación jurídica*. Editorial Trotta: Madrid, 2006. p. 53-59).

décadas, extrai-se um amplo diagnóstico dos problemas decorrentes dos tributos - individualmente e em conjunto - bem como evidencia-se a participação e responsabilidade desse sistema na atual crise federativa brasileira.

A **pergunta** que se faz é se a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo seria uma solução compatível com o Pacto federativo brasileiro. As discussões sobre a compatibilidade da unificação dos tributos sobre o consumo propostas na PEC 45 e na PEC 110 com o pacto federativo brasileiro motivaram este estudo por instigarem esta pesquisadora a buscar uma resposta científica para esta dúvida: **a cláusula pétrea do Pacto federativo brasileiro de fato elimina a possibilidade de unificação dos atuais tributos indiretos de competência exclusiva de cada ente?**

A partir dessa pergunta, delimita-se a **problemática** do objeto de análise: o trabalho se dedicará ao estudo do modelo do federalismo brasileiro adotado na Constituição de 1988 para identificar seu núcleo essencial protegido pela cláusula pétrea, à luz da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) a fim de **responder se é possível alterar as competências impositivas dos tributos indiretos sem ferir o Pacto federativo.**

A **hipótese** que será testada, qual seja, a unificação da tributação sobre o consumo em um único imposto mediante adoção do Modelo IVA, que tributa o consumo por meio de um único imposto sobre o valor agregado, amplamente utilizado ao redor do mundo e, inclusive, por Estados Federados, buscando checar se esta alternativa seria capaz de enfrentar os principais problemas decorrentes do atual modelo de tributação indireta no Brasil, sem ferir o Pacto federativo.

Em última instância, o presente trabalho pretende **analisar a compatibilidade de um modelo de tributação unificada sobre o consumo com o Pacto federativo brasileiro**, para, em seguida, analisar os dois projetos de reforma tributária em discussão no Congresso Nacional em 2019/2020 (PEC 45/2019 e PEC 110/2019) que propõem a substituição dos tributos indiretos⁶ atuais por um imposto sobre valor agregado (modelo IVA).

O método utilizado no presente trabalho é deliberativo⁷, ou seja, será construído a partir

⁶ Além do IPI, ICMS, ISS e PIS/COFINS, a PEC 110/2019 propõe a unificação de outros tributos que não são tecnicamente indiretos, a saber: IOF, Pasep, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação.

⁷ “A diferencia de los saberes formales – como es el caso de la matemática – el tipo de razonamiento del jurista no es deductivo. El jurista no deduce una cosa de otra, es decir, no procede por demostración. Y esto porque la demostración se procede a partir de las definiciones: dado que algo está contenido en una definición, se sigue que desde ese algo se puede extraer otra cosa. En el derecho, el procedimiento es diferente. Si consideramos que en el derecho nos encontramos en busca de una solución práctica, que precisa adecuarse a las reglas aplicables al caso en aquel tiempo y lugar, **el proceso no es deductivo sino deliberativo**. No se trata de dar, al final del proceso, una explicación, una descripción, o la causa natural de alguna cosa. Se trata de dar un consejo, (...) o de efectuar un juicio sobre un hecho pasado” (LOPES, cit., p. 59.)

de fatos, argumentos e pontos de vista, e caminhará por refutação daquilo que apresentar-se contrário, conforme metodologia preconizada por QUEIROZ e ACCA⁸.

1.2. ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O Capítulo 1 é dedicado apenas à introdução, explicitação das premissas metodológicas e apresentação da estrutura e organização do trabalho.

O Capítulo 2 contextualiza o cenário atual do sistema tributário nacional, especialmente dos tributos indiretos, e motivos de sua reforma: além dos problemas individuais de cada tributo e as distorções deles decorrentes, ao analisar os efeitos das práticas políticas-fiscais adotadas nos últimos anos pelos entes da federação, observa-se sua contribuição para o desequilíbrio orçamentário e a crise federativa atual no Brasil, corrompendo as razões originais que lhe deram forma.

O Capítulo 3 explora o surgimento da forma federativa do Estado brasileiro e busca identificar o seu núcleo essencial. A análise do texto constitucional, da doutrina e dos principais Julgamentos do STF quanto aos limites materiais do poder constituinte revela que desde que garantida a autonomia financeira dos entes federados, isto é, a disposição de recursos suficientes para exercer as competências que lhe foram outorgadas, a divisão original de competências impositivas e de repasses é suscetível de mudança.

O Capítulo 4 busca analisar os princípios basilares da tributação moderna sobre o consumo e o Modelo IVA, para identificar suas principais características e potencial de enfrentamento dos problemas da tributação indireta brasileira identificados no Capítulo 2. Adentrou-se também nos desafios do IVA no Federalismo, partindo da experiência de outros Estados Federados, para extrair as características básicas adotadas pelos IVAs no federalismo.

O Capítulo 5 apresenta brevemente as duas propostas de emenda constitucional que propõem a unificação dos tributos sobre o consumo no Brasil (PEC 45/2019 e PEC 110/2019) e analisa sua compatibilidade com o Pacto federativo brasileiro.

O Capítulo 6 dedica-se às conclusões: a unificação dos tributos sobre o consumo no Brasil que mantenha a autonomia financeira dos entes federados por meio da determinação de

⁸ “Assim como se faz em uma pesquisa propriamente científica, a ideia é caminhar por refutação: buscando fatos, argumentos e pontos de vista rivais à proposição inicial e vendo como ela lhes resiste. O resultado final desse processo pode ser um de três cenários: (i) ou a hipótese inicial é inteiramente confirmada, o que só acontece quando ela é muito bem construída de início e fruto de um conhecimento prévio muito sólido a respeito do problema investigado; (ii) ou a hipótese inicial é inteiramente desconfirmada, com o pesquisador descobrindo que a resposta que ele antes julgava a melhor estava completamente errada (...); (iii) ou a hipótese inicial é apenas parcialmente desconfirmada, e o pesquisador se convence de que tinha razão em relação a algumas coisas, mas que não havia considerado outras que impõem uma revisão parcial de sua maneira inicial de pensar a questão.” (QUEIROZ e ACCA, op. cit., p. 87/88.)

sua arrecadação por meio próprio ou por meio de repasses é compatível com o pacto federativo, e as propostas da PEC 45/2019 e PEC 110/2019 não ferem o pacto federativo nesta parte, ao contrário, têm potencial de fortalecê-lo ao enfrentar os principais problemas do sistema atual.

2 - ATUAL SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL E CRISE FEDERATIVA

Resumo: A análise da formação do sistema tributário nacional, especialmente dos tributos indiretos incidentes sobre o consumo, revela os problemas individuais de cada tributo e as distorções deles decorrentes, como a incidência cumulativa, o acúmulo de créditos, os problemas decorrentes da tributação na origem, a tributação dos bens de capital e até mesmo das exportações, que comprometem a neutralidade do sistema, a produtividade e competitividade do País e a própria arrecadação. Junte-se a isso as práticas político-fiscais adotadas nos últimos anos pelos diferentes entes da federação que corroboraram para complexidade, alto grau de litigiosidade, insegurança jurídica e ineficiência do sistema de arrecadação, causaram a erosão das bases dos impostos compartilhados, em contrapartida ao aumento da arrecadação federal por meio de contribuições não partilháveis, contribuindo para o desequilíbrio fiscal dos entes subnacionais, agravado pelo fenômeno da municipalização e pelas disparidades sociais do país, bem como fomentou a guerra fiscal e contribuiu para o aumento das despesas públicas em descompasso com as receitas, resultando no desequilíbrio orçamentário e corroborando para crise federativa atual no Brasil. Todos esses fatores em conjunto acabaram por corromper as razões originais que deram forma ao modelo federativo brasileiro na CF/88, afetando a harmonia entre os entes e suas autonomias financeiras, demonstrando um conflito entre o direito normativo formal e a realidade das finanças públicas: a forma federativa de Estado brasileiro tal qual idealizada pelo constituinte não corresponde à realidade prática.

2.1. ORIGEM DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O atual Sistema Tributário Nacional foi substancialmente concebido nos anos 1965-66, com vigência a partir de 1967, e muito pouco evoluiu desde então. O objetivo da época⁹ era transformar o sistema tributário em instrumento capaz de proporcionar equilíbrio orçamentário e impulsionar o ritmo de desenvolvimento econômico, conter o processo inflacionário, atenuar os desequilíbrios setoriais e regionais, ao estimular setores considerados estratégicos por meio

⁹ O Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG) lançado em novembro de 1964, tinha como principal objetivo o controle do processo inflacionário e a consequente retomada do crescimento econômico (GIAMBIAGI, Fábio e Ana Cláudia Duarte ALEM. “Finanças Públicas – teoria e prática no Brasil”, 4ª Ed rev. e atualizada. Rio de Janeiro, Elsevier, 2011, p. 84).

de incentivos fiscais, recompor a capacidade de financiamento do Estado, aumentar o investimento e, com isso, o emprego e centralizar mais recursos na esfera federal.¹⁰

Assim, o Imposto de Exportação (IE) passou a ser de competência federal e em adição foram criados o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto sobre Transporte e Comunicação (ITC) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade dos produtos, em substituição ao Imposto de Consumo (IC). Na esfera municipal, o Imposto de Indústrias e Profissões (IIP) foi substituído pelo Imposto sobre Serviços (ISS), ampliando a base tributária dos municípios. Grande novidade à época, foi a adoção da sistemática de tributação pelo valor agregado, instituindo-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), de competência estadual, em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), sobre o faturamento.

Após a reforma de 1965-66, os únicos tributos cumulativos eram o ISS e os impostos sobre combustíveis, energia e telecomunicações: tínhamos um sistema moderno e funcional para época¹¹. Embora de início a receita arrecadada tenha evoluído de forma satisfatória nos 3 níveis de governo¹², poucos anos depois o déficit do governo federal voltou a crescer.

Buscando aumentar a arrecadação em contrapartida às renúncias concedidas¹³, em 1970 foi criado o Programa de Integração Social (PIS), tributo cumulativo incidente sobre o faturamento mensal das empresas e, na sequência, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), financiado pela contribuição mensal de entidades de natureza pública, reintroduzindo a cumulatividade no sistema. Em 1982, a criação da contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial)¹⁴, também de natureza cumulativa, reverteu de vez o processo de modernização do sistema tributário brasileiro.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88), com forte viés social e federalista, ampliou-se a competência dos governos subnacionais e os consequentes percentuais de repasse da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do IPI destinados aos Fundos de

¹⁰ GREMAUD, Amaury Patrick. VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. TONETO JÚNIOR, Rudinei. *Economia Brasileira Contemporânea*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 393.

¹¹ Para estes autores, em 1967, o Brasil passou a ter um dos sistemas tributários mais modernos em todo o mundo (GIAMBIAGI e ALÉM, 2011, p. 248).

¹² Após a reforma de 1965-66, a carga tributária no país passou de 16% do PIB em 1963 para 21% em 1967 (HERMANN, 2005, p. 74-75).

¹³ GIAMBIAGI e ALÉM (p. 252, 2011): Após 1970, evidenciou-se para o governo que a concessão dos incentivos fiscais prejudicava a arrecadação. Para reforçar suas fontes de financiamento, o governo federal criou o PIS para incidir sobre o faturamento das empresas.

¹⁴ A criação do FINSOCIAL, conforme BERNHARD BEINER (1988): (...) baseava-se na necessidade de desatrelar, ao menos parcialmente, a obtenção de recursos financeiros para as prioridades sociais da eventual existência de resíduos orçamentários das políticas fiscal e monetária do governo. (BEINER, Bernhard. *Os investimentos Governamentais na Infraestrutura Social: o Caso do Finsocial*. Rio de Janeiro: IPEA, 1988.)

Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), com a desvinculação das receitas transferidas (à exceção dos recursos destinados para a educação)¹⁵.

Os impostos sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, serviços de comunicações e de transporte interestadual, que eram de competência federal, foram incorporados à base de incidência do ICM, que passou a ser denominado ICMS. Adicionalmente, foi proibida a concessão de isenções de impostos estaduais e municipais pela União. A base de incidência do ISS também foi ampliada, com o aumento da lista de serviços tributados e os municípios foram beneficiados com o aumento do percentual de participação na arrecadação do ICMS.

Os Estados e distrito federal adquiriram competência para fixar as alíquotas internas do ICMS, que passaram a ser definidas pela legislação de cada ente federado, desde que superiores às alíquotas interestaduais. Já as alíquotas máximas nas operações internas e as alíquotas nas operações interestaduais e exportações, seriam definidas pelo Senado.

Até que fosse aprovada a Lei Complementar que regulamentaria o ICMS, o Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), criado pela Lei Complementar 24/75 e composto pelos Secretários de Fazenda estaduais, recebeu amplos poderes regulatórios e, por meio da edição do Convênio 66/88, manteve a incidência do ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados e restringiu o direito ao crédito amplo previsto na constituição, criando regras restritivas inclusive sobre o crédito físico, comprometendo a não cumulatividade do imposto.

Em 1989, criou-se a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e em 1993 o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF). No início da década de 1990, ocorreu também o aumento das alíquotas do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), antigo Finsocial. As novas contribuições sociais foram criadas com o fim de diversificar as bases de financiamento da seguridade social, que dependia basicamente das contribuições incidentes sobre a folha de salários. Isso fez com que as contribuições, que antes incidiam apenas sobre os salários, passassem a recair sobre a receita e sobre o lucro das empresas, sem necessidade de repartição das receitas provenientes com os entes subnacionais.

Somente após 8 anos de vigência do Convênio 66/88, em 1996 foi editada a Lei Complementar 87/96, conhecida como Lei Kandir, que finalmente excluiu do campo de

¹⁵ Andrea Lemgruber VIOL entende que a principal contribuição da CF/88 foi justamente a alteração das regras de repartição de receitas tributárias entre os três entes da federação pois, embora tenha mantido o sistema de 1965-66, o movimento de redemocratização do país contribuiu para promover maior descentralização (in VIOL, Andréa Lemgruber. *O processo de Reforma Tributária no Brasil: mitos e verdades*. Brasília: Editora da UnB, 2000, p. 25).

incidência do ICMS todas as exportações (inclusive de bens primários e semielaborados), prevendo um mecanismo de ressarcimento custeado pela União para as perdas dos Estados exportadores. O crescimento das exportações nacionais e a alegada insuficiência dos repasses da União, têm sido utilizados como justificativa pelos Estados para crescente dificuldade de devolverem os créditos acumulados aos exportadores. A LC 87/96 também instituiu o crédito sobre bens de capital, ampliou o conceito de crédito físico e renunciou a entrada em vigor do crédito financeiro - sucessivamente adiada e até os dias atuais ainda não está vigente¹⁶.

Na mesma época, a edição da Lei nº 9.363/96 instituiu a possibilidade de crédito do PIS e da COFINS incidentes sobre os insumos utilizados na fabricação do bem exportado com débitos do IPI. Por fim, ainda em 1996, foi criado o regime simplificado para micro e pequenas empresas (Simples) e a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), destinada ao financiamento da saúde.

Na década de 2000, o ajuste fiscal perseguido desde o início do Plano Real foi alcançado com o aumento da carga tributária global, especialmente por meio de contribuições sociais cumulativas, que apresentam elevado potencial de arrecadação, fácil administração e não são compartilhadas com os Estados e municípios. A elevação da carga tributária permitiu o cumprimento das metas de superávit primário necessárias para custear o pagamento da dívida pública e também atendeu às demandas por maiores gastos com programas sociais¹⁷.

As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 instituíram a cobrança não-cumulativa do PIS e da COFINS, respectivamente, às alíquotas de 1,65% e 7,6% (9,25% no total), somente para alguns setores da economia. Da base de cálculo dessas contribuições, foi permitida uma série de deduções que criaram um contingente inesgotável de dúvidas e contencioso tributário. Estes aspectos nocivos serão endereçados logo adiante.

¹⁶ A entrada em vigor dos créditos financeiros foi sucessivamente prorrogada pelas Lei Complementares 92/97, 99/99, 114/02, 122/06 e 138/10, sendo que essa última fixou a data final em 01.01.2020. Atualmente tramita o Projeto de Lei Complementar nº 223, de 2019, prevendo o adiamento para 2033.

¹⁷ GREMAUD, VASCONCELLOS e TONETO JÚNIOR, 2007, p. 505: Note-se que, apesar de o ajuste estar fortemente concentrado na elevação das receitas em impostos de baixa qualidade, podem-se destacar algumas mudanças estruturais em relação ao controle e comportamento das despesas. As principais mudanças podem ser consideradas: (i) a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000, com a imposição de limites de gastos com pessoal para os três níveis de governo, critérios de transparência e controle das contas públicas, limites ao endividamento e penalizações aos gestores públicos que não cumprirem a lei; (ii) a reforma previdenciária de 1998, que instituiu o fator previdenciário, altera a regra de cálculo dos benefícios e 71 substituiu o preceito de tempo de serviço pelo tempo de contribuição; (iii) a renegociação das dívidas estaduais e a reorganização do sistema de bancos estaduais, com a liquidação, privatização ou transformação desses bancos em agências de fomento, o que garantiu que o aumento das receitas dos Estados (ICMS) fosse transformado em superávit primário para o pagamento da dívida, além de que o fim dos bancos estaduais eliminou um dos principais fatores geradores de passivos no país.

2.2. PANORAMA GERAL DA ATUAL TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Os principais tributos indiretos, assim denominados aqueles que incidem sobre o consumo de bens e serviços (IPI, PIS/Cofins, ICMS, e ISS) e cujo ônus econômico é - ou deveria ser - integralmente repassado ao consumidor final, além de representarem aproximadamente 40% de toda arrecadação nacional¹⁸ agravando a regressividade inerente à essa base de tributação, concentram os maiores desafios e principais problemas da tributação brasileira atual.

Enquanto na maioria dos países do mundo há apenas um IVA que incide sobre base ampla de bens e serviços, aqui temos ao menos cinco tributos sobre bens e serviços: três federais (PIS, COFINS e IPI), um estadual (ICMS) e um municipal (ISS)¹⁹. Cada um desses tributos têm base própria: (i) o IPI incide apenas sobre produto industrializado; (ii) o ICMS incide apenas sobre bens e sobre serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal; (iii) o ISS incide sobre os demais serviços, definidos em lista e; (iv) o PIS e a Cofins têm base ampla de bens e serviços, mas incidem sobre receita ou faturamento das empresas.²⁰ O quadro 1 abaixo sintetiza.

QUADRO 1: Principais tributos incidentes sobre bens e serviços (elaboração própria)

Tributo	Competência	Regime	Base de incidência
IPI	Federal	Não Cumulativo	Produção e Importação de Bens
PIS	Federal	Misto	Faturamento ou receita
COFINS	Federal	Misto	Faturamento ou receita
ICMS	Estadual	Não Cumulativo	Circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e comunicação
ISS	Municipal	Cumulativo	Prestação de serviços não compreendidos pelo ICMS e definidos em lei complementar

¹⁸ Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114>> Acesso em: 20.10.2020). Observe-se que o ICMS é o tributo indireto que mais arrecada, correspondendo à 20,73% da arrecadação total em 2017. A participação do PIS e da COFINS na arrecadação total aumentou de 6%, no final da década de 1980, para 13,18%, em 2017. Juntos, o PIS e a COFINS constituem a segunda maior fonte de arrecadação sobre o consumo, correspondendo a 33,91% da arrecadação (BRASIL. Ministério da Fazenda; Receita Federal. Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por Tributos e Bases de Incidência. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/carga-tributaria-bruta-atingiu-32-43-do-pib-em-2017/carga-tributaria-2017-1.pdf>> Acesso em: 02.12.2019.)

¹⁹ O IOF e o II, não foram considerados neste trabalho. Também excluímos a CIDE em razão de seu caráter extrafiscal e arrecadação vinculada.

²⁰ APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_1610.pdf>. Acesso em: 02.12.2019.

Para José Souto Maior BORGES, trata-se de “irracional convergência de competências tributárias”, que funciona como “obstáculo à integração comunitária e à racionalização do sistema constitucional tributário”²¹. As áreas destacadas no Quadro 2, abaixo, indicam o tipo de incidência mais comum para empresas típicas de cada setor no cenário atual de repartição de competências sobre o consumo.

QUADRO 2: Padrão de incidência setorial (elaboração CCiF):

	IPI	ICMS	ISS	PIS/Cofins	
				Ñ Cumul.	Cumul.
Indústria					
Comércio					
Serviços					
Agropecuária					
Construção Civil					

Os quadros 1 e 2 acima reforçam o cenário de complexidade e insegurança jurídica vigentes no modelo atual de tributação. O fato de uma base única sobre o consumo ter sido fatiada de acordo com diversos setores da economia e cada uma dessas competências ter sido entregue a um dos três entes de níveis distintos da federação, fez com que, na prática, esses tributos sejam extremamente complexos, descoordenados, cumulativos, repletos de obrigações acessórias e geradores de enorme contencioso²².

Os principais problemas de cada um desses cinco tributos serão explorados, ainda que brevemente, um a um no tópico a seguir^{23,24}.

²¹ BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescentado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 348.

²² A restrição do direito crédito do ICMS, PIS e COFINS, faz com que parte do tributo pago ao longo da cadeia de produção não seja recuperado, o que equivale a uma incidência cumulativa destes impostos. E discussão sobre o que pode ou não gerar crédito gera muito contencioso e aumenta o custo de compliance para as empresa. Além disso, há dificuldade no ressarcimento de créditos acumulados e a incidência de um sobre o outro compromete a transparência e a funcionalidade do sistema tributário, pois quando a mudança de alíquota do ICMS reflete na arrecadação do PIS e da COFINS, e vice-versa.

²³ Abordei algumas dessas questões no artigo de minha autoria denominado “PEC 45: por que há resistência a um IVA brasileiro?”, publicado em 09.07.2019. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-por-que-ha-resistencia-a-um-iva-brasileiro-09072019>. Acesso em 02.12.2019.

²⁴ APPY, Bernard. Porque o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. Op. cit.

2.2.1. ISS

O ISS é um tributo cumulativo, pois não permite a compensação do imposto cobrado nas etapas anteriores. Além disso, a lista taxativa da Lei Complementar (LC) 116/2003 dos serviços tributados por este imposto não acompanha a evolução da economia, especialmente da era digital e é objeto de muito contencioso. Há uma margem de indefinição a respeito de onde termina a sua incidência e começa a do ICMS, criando a famosa “zona cinzenta” na determinação da incidência de cada imposto²⁵.

Observa-se também a guerra fiscal travada entre os municípios que, para atrair prestadores de serviços para seus territórios, se digladiam com ofertas de alíquotas mais atraentes e geram distorções econômicas com efeitos nocivos à sociedade. A este respeito é famosa, dentre os paulistas, a longa guerra travada entre os municípios vizinhos São Paulo e Barueri.

Com o objetivo de atrair prestadores de serviço para seu território, Barueri sempre ofereceu alíquotas mais atraentes de ISS²⁶. Mesmo após a Emenda Constitucional 37/2002, que instituiu a alíquota mínima de 2% para o ISS e proibiu a concessão de qualquer benefício que resulte, direta ou indiretamente, na diminuição desta alíquota, o ISS de Barueri continuou por muito tempo sendo mais benéfico devido às deduções permitidas pela lei do Município recentemente julgada inconstitucional²⁷.

Por fim, não obstante as regras gerais instituídas pela LC 116/2003, as legislações municipais do ISS acabam criando especificidades locais em desacordo à legislação nacional, acarretando distorções, maior complexidade e custo de *compliance* para as empresas que operam em diferentes Municípios pelo país.

²⁵ Vide: *Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT-SP*, Vol. I, Capítulo "Conflitos de Competência ISS X ICMS". Coordenado por Paulo Ayres Barreto, pg 391-433.

²⁶ Tal atitude resultou no agravamento das regras de cadastro do Município de São Paulo relativamente aos contribuintes situados na em outras cidades, não apenas Barueri, contribuindo para o aumento da burocracia excessiva e insegurança jurídica.

²⁷ O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), na sessão virtual encerrada em 28.08.2020, julgou inconstitucional o artigo 41 da Lei Complementar 118/2002 do Município de Barueri (SP), que, na redação dada pela Lei Complementar 185/2007, fixou alíquota reduzida, por meio de abatimentos na base de cálculo do ISS que permitia excluir os demais tributos (IR, CSLL, PIS e a Cofins) e deduzir o que considera “receitas de terceiros” para atividades como leasing, construção civil, plano de saúde e agências de turismo. A decisão foi tomada na análise de agravo regimental interposto na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 189, ajuizada pelo Governo do Distrito Federal. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3749871>> Acesso em 20.10.2020.

2.2.2. ICMS

Conforme pesquisa realizada pela CNI²⁸ e FIESP²⁹, o ICMS é citado como o pior tributo indireto do país e seus principais problemas decorrem da tributação na origem. Enquanto a tributação no destino é equivalente a tributar o consumo, a cobrança na origem é equivalente a tributar a produção, estimulando a concessão de incentivos fiscais e a guerra fiscal entre Estados. Além disso, o ICMS incide sobre bens de capital, não há devolução tempestiva de créditos acumulados aos investidores e exportadores, desestimulando a exportação³⁰, possui múltiplas alíquotas e significativamente elevadas sobre insumos estratégicos, impondo alto custo de *compliance*.

Ainda, sob o pretexto de facilitar a arrecadação pelo “princípio da praticabilidade”³¹ e garantir a livre concorrência ao evitar a sonegação, o ICMS concentra metade de sua arrecadação na tributação de energia elétrica, combustíveis e telecomunicações³² que são insumos extremamente importantes e essenciais ao processo produtivo mas sujeitam-se a restrições quanto ao crédito e, por consequência, afastam a própria natureza de valor agregado originária deste imposto.

A adoção abrangente da substituição tributária também causou distorções no perfil do tributo.

²⁸ Confederação Nacional da Indústria. *Pesquisa: os problemas da empresa exportadora brasileira: 2008*. Brasília: CNI, 2008. Disponível em: <https://bucket-gw-cni-static-cms-s3.amazonaws.com/media/filer_public/89/0c/890cc0fc-2e11-4739-9cca-b28f1bf7a0e2/problemasdaempresaeexportadora_2008.pdf>. Acesso em: 02.12.2019.

²⁹ FIESP. Relatório Fiesp sobre custos tributários do investimento. São Paulo: out, 2010. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/relatorio-fiesp-de-custos-tributarios-do-investimento>>. Acesso em: 02.12.2019.

³⁰ Ainda que as exportações tenham sido desoneradas pela LC 87/96 e, definitivamente, pela Emenda Constitucional nº 42/2003 (EC 42/2003) que assegurou a imunidade desta operação, os produtos exportados continuam sendo onerados em função das incidências nas etapas anteriores, seja sobre os insumos e bens de capital utilizados na fabricação dos bens e elaboração dos serviços exportados, seja em razão do acúmulo de créditos. Assim, o ICMS continua onerando indiretamente tanto os investimentos produtivos, quanto às exportações, uma vez que os créditos acumulados na aquisição de bens de capital, ou mesmo de insumos, não são integral e rapidamente devolvidos. Quando o exportador compra insumos fora do seu estado, este tem que lhe restituir o crédito de ICMS referente à arrecadação efetuada para o estado de origem do insumo, o que dificulta ainda mais a devolução. Ainda que os governos estaduais recebam do Tesouro Nacional repasses para compensar as perdas arrecadórias relativas às exportações, alegam falta de recursos para devolução integral.

³¹ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade*. São Paulo: FISCOsoft, 2014.

³² E também e sobre outras empresas denominadas “blue chips”: termo extraído do pôquer, jogo de cartas no qual as fichas azuis (blue chips) são as mais valiosas para se referir às grandes empresas listadas em bolsa com alto valor de mercado e participação na economia.

Conforme estudos da PricewaterhouseCoopers Brasil (PWC) em conjunto com a Confederação Nacional da Indústria (“CNI”)³³ e Ângelo de ANGELIS³⁴, citados por Ricardo VARSANO³⁵, a evolução da substituição tributária no Brasil e os efeitos nocivos da intensificação de seu uso a partir de 2008, causou: (i) aumento dos custos tanto para os contribuintes quanto para a fiscalização; (ii) maior complexidade e dificuldade operacional devido a legislações diversificadas, grande variedade de margens de valor agregado estimadas, crescimento dos pedidos de ressarcimento nas operações interestaduais, surgimento da substituição tributária sobre estoques a cada nova inclusão de produtos e surgimento do pagamento antecipado na entrada da mercadoria no Estado; (iii) aumento no preço final da mercadoria ao consumidor se comparado com o mesmo produto sujeito a tributação pelo regime normal de apuração do ICMS; (iv) aumento do custo de capital de giro tanto das empresas substitutas como das substituídas. A conclusão é que a adoção do regime de substituição tributária pode resultar em aumento no preço final da mercadoria ao consumidor em torno de 5% (cinco por cento) se comparado com o mesmo produto sujeito à tributação pelo regime normal de apuração do ICMS.

O uso exacerbado deste e outros instrumentos que deveriam ser aplicados à poucas operações, mas têm sido adotados em larga escala no país, constituíram, na prática, formas de tentar aumentar a arrecadação sem incorrer no desgaste popular e político de majorar alíquotas e de negociar projetos de lei com assembleias estaduais, como por ex., os ajustes de Margem de Valor Agregado (MVA) que não correspondem à realidade do mercado para atender suas necessidades arrecadatórias. AFONSO, LUKIC e CASTRO destacam que o uso da ST se revelou exagerado e a má calibragem da alíquota de substituição, considerando que nem todos

³³ Confederação Nacional da Indústria. *A Substituição Tributária do ICMS no Brasil*. Brasília: CNI, 2011. Disponível em: <https://bucket-gw-cni-static-cms-si.s3.amazonaws.com/media/filer_public/27/a3/27a3d47f-f48c-4023-8408-6bf2efab1ded/20121123175026561531i.pdf>. Acesso em: 02.12.2019.

³⁴ ANGELIS, Ângelo de. *A Substituição Tributária no ICMS – Problemas e Possíveis Soluções*. Monografia apresentada ao concurso de monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais. FENAFISCO: maio de 2012. Disponível em: <<https://proafr.files.wordpress.com/2012/08/monografiaaangelisfenafisco-maio2012.pdf>>. Acesso em: 02.12.2019.

³⁵ VARSANO, Ricardo. In: *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Publicação do Banco Interamericano de Desenvolvimento, Instituições para o Desenvolvimento Divisão de Gestão Fiscal e Municipal, IDB-DP-335, fevereiro de 2014.

os contribuintes à frente conseguem recuperar o imposto substituído³⁶, também impacta as condições de concorrência³⁷.

2.2.3. IPI

O IPI é não cumulativo, mas possui uma lista numerosa de alíquotas, cuja incidência é definida pela “Tabela TIPI”, detalhada, modificada constantemente, e geradora de questionamentos e contencioso sobre a classificação dos produtos. Recentemente, ficou famosa a discussão acerca da classificação do produto de higiene que é, ao mesmo tempo, desodorante e hidratante: cada função tem um NCM distinto e uma alíquota específica, desta forma, qual deverá incidir?³⁸

Ademais, como o IPI incide apenas sobre a industrialização, é comum a indefinição a respeito de onde termina a industrialização e onde começa a distribuição, o que também gera contencioso. Até mesmo conceitos simples como “praça” são alvos de inúmeras interpretações divergentes: a partir de 2013, coincidentemente com a publicação da Solução de Consulta 8/2012, o Fisco passou a utilizar nova interpretação dos conceitos de “praça” e dos critérios de aplicação do VTM para definição da base de cálculo do IPI, pretendendo compensar a perda arrecadatória deste imposto, aumentando sua base de incidência, sem qualquer alteração de lei. Trata-se de tentativa dissonante à realidade econômica. Por sua vez, a jurisprudência do CARF demonstra resiliência na tentativa de conter essa adaptação interpretativa até a edição da Solução de Consulta 8/2012. Após 2013, as autuações passam a ser fundamentadas pela SC 8/2012 e as decisões do CARF a adotar essa norma interpretativa da Receita Federal.³⁹

³⁶ Recentemente, em 2016, no julgamento do Recurso Extraordinário 593.849, o STF reviu seu posicionamento anteriormente firmado em 2002, na ADI 1851, passando a decidir pela não definitividade da ST para frente, por entender que diante dos recursos tecnológicos que hoje as administrações tributárias dispõem é possível aferir o real valor da operação, razão pela qual a existência da substituição tributária definitiva não mais se justificaria. Isso aumentou a insegurança jurídica e piorou o ambiente de negócios: agora não só os contribuintes podem requerer o ressarcimento dos créditos relativos ao imposto antecipado a maior, como também as Secretarias da Fazenda podem cobrar a complementação do imposto no caso das saídas à valores inferiores àqueles que serviram de base para a antecipação. Vide: DE SANTI, Eurico; SANTIN COOKE, Lina. Será o fim da substituição tributária?. Jota, 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sera-o-fim-da-substituicao-tributaria-06032018>>. Acesso em: 02.12.2019.

³⁷ AFONSO, José Roberto Rodrigues; LUKIC, Melina Rocha; e CASTRO, Kleber Pacheco de. “ICMS: crise federativa e obsolescência.” *Revista Direito GV*, São Paulo, v.14, n.3. 2018. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/78026>>. Acesso em: 02.12.2019.

³⁸ OLIVON, Beatriz. Carf julga IPI de produtos Nivea com dupla função. Valor, 2019. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/08/05/carf-julga-ipi-de-produtos-nivea-com-dupla-funcao.ghtml>>. Acesso em: 02.12.2019

³⁹ DE SANTI, Eurico; PRADO, Lucilene; ZOCKUN, Maria Helena (Coord). *IPI e Valor Tributável Mínimo: Análise Econômica, Evolução Histórica da Legislação Abstrata, da Jurisprudência e da Prática*. São Paulo: Max Limonad, 2019.

Enquanto a realidade econômica confirma o fenômeno mundial da desindustrialização e segregação das atividades das empresas (especialização), a análise da prática da realidade jurídica evolui no sentido contrário na tentativa de tributar uma indústria que já não existe mais, buscando trazer para base impositiva do IPI as atividades de pós-produção (distribuição, marketing e pós-venda) mediante a adaptação interpretativa dos conceitos de “praça” e “valor tributário mínimo”. Desta forma, a cobrança do IPI distorce tendências microeconômicas e macroeconômicas de desverticalização, punindo a alocação eficiente da logística na separação entre industrial/comercial, fomentando formidável contencioso tributário em torno do valor tributário mínimo (VTM) e da desconsideração de tais pessoas jurídicas.

2.2.4. PIS E COFINS

Ao instituir o PIS e a COFINS, a União se apropriou da mesma base de incidência do ICMS e do ISS, e invadiu, ainda que com respaldo constitucional, a competência dos estados e dos municípios, de forma a driblar a proibição do art. 154, inciso I, que veta a criação de outros tributos que “tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”, bem como excluir a receita arrecadada sob esta rubrica da partilha com os demais entes.

A cobrança não-cumulativa do PIS e da COFINS não incluiu diversos ramos da economia e a manutenção de dois regimes de tributação representa um problema para as empresas que permaneceram no regime cumulativo. O diferimento do crédito relativo às aquisições de bens de capital e ao custo de edificações e benfeitorias, bem como a restrição do conceito de “insumos” impossibilitaram que o PIS e a COFINS não cumulativos se transformassem em verdadeiros tributos sobre o valor agregado.

Por fim, a sobreposição de dois regimes de incidência, cumulativo e não-cumulativo, e as exceções setoriais levam a organização ineficiente da economia, além do modelo adotado de “base contra base” que também gera distorções: quando os insumos são adquiridos de empresa do Lucro Presumido ou do Simples, i.e., o imposto pago pela empresa vendedora é de 3,65% ou ainda menos no caso do Simples, e o crédito gerado na empresa compradora é de 9,25%. Esta distorção pode induzir a fragmentação das atividades da empresa⁴⁰.

⁴⁰APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. Op. cit.

2.3. PRÁTICAS POLÍTICO-FISCAIS ADOTADAS NOS ÚLTIMOS ANOS QUE AGRAVARAM OS PROBLEMAS DECORRENTES DO MODELO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E CONTRIBUÍRAM PARA CRISE FEDERATIVA ATUAL

Os problemas individuais de cada tributo indireto em conjunto com as práticas adotadas nos últimos anos acarretaram erosão das bases dos impostos compartilhados, diminuíram o repasse de receitas e contribuíram para o desequilíbrio fiscal dos entes subnacionais. O fenômeno da municipalização, com a criação de Municípios totalmente dependentes dos repasses obrigatórios e convencionados entre os entes, e o fomento à guerra fiscal com erosão da base do ICMS, agravou o desequilíbrio fiscal dos entes subnacionais. Por fim, observa-se o aumento das despesas públicas em descompasso com o crescimento das receitas públicas, contribuindo ainda mais para o desequilíbrio orçamentário e atual crise federativa atual.

2.3.1. EROSÃO DAS BASES IMPOSITIVAS COMPARTILHADAS E AUMENTO DA ARRECADAÇÃO FEDERAL POR MEIO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO PARTILHÁVEIS

Não obstante a substituição de dois tributos cumulativos (IVC e IC) pelo IPI e o ICM na reforma de 1965-66, já no início da década de 70, foram instituídas novas incidências sobre o faturamento⁴¹ e, após a promulgação da CF/88 - diante da perda de receitas da União causada pela descentralização das competências - houve o aumento dos tributos não partilháveis, essencialmente contribuições de incidência cumulativa⁴².

Já com a entrada em vigor da CF/88, a parcela das contribuições na receita total da União cresceu de 11% para 49% em 1992⁴³. Na mesma época, a Lei 7.689/88 reduziu a alíquota do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e, concomitantemente, instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cuja receita não é passível de repartição. Na sequência, a Emenda Constitucional 03, de 1993, que alterou o artigo 155 da CF/88, excluiu da

⁴¹ O PIS foi criado pelo Decreto-Lei nº 7, de 07/09/70, e o FINSOCIAL, pelo Decreto-Lei nº 1.940, de 25/05/82.

⁴² JOSÉ ROBERTO RODRIGUES AFONSO e ÉRIKA AMORIM ARAÚJO: Se os tributos cumulativos são os mais fáceis de serem cobrados e serem pagos, paradoxalmente, são os mais prejudiciais à economia. (...) Os tributos cumulativos não são neutros quanto às decisões de produção e alocação de recursos. Distorcem preços relativos e estimulam a integração vertical das empresas. Inibem o crescimento econômico através da taxação dos bens de capital, de forma direta ou indireta, pela tributação dos insumos utilizados na produção desses bens. (AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika. *Pós-constituente e impostos indiretos: deformar ou reformar?* In: PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO Jr., Geraldo. *Política fiscal e desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Editora Unicamp, 2006. p. 289-330)

⁴³ MELO, Marcus André. O sucesso inesperado das reformas de segunda geração: federalismo, reformas constitucionais e política social. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 48, n. 4, p. 845-889. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0011-52582005000400004&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em 22.05.2019.

competência dos Estados a possibilidade de legislar e cobrar o Adicional de Imposto de Renda Estadual, tornando os tributos incidentes sobre a renda de competência exclusiva da União.

Entre 1994 e 2002, a carga tributária subiu de 24% para 34% do PIB – um acréscimo de 10% em uma única década. Isto se deu principalmente por meio do aumento das contribuições sociais, propositadamente, por três razões: (i) estão livres da partilha de receita; (ii) não sujeitam-se à anterioridade anual, apenas à nonagesimal; (iii) o principal componente do déficit fiscal era a dívida da previdência social, em parte financiada com o aumento das contribuições.⁴⁴

Paralelamente ao aumento das contribuições, seguindo as diretrizes do Fundo Monetário Internacional - FMI⁴⁵, a partir de 2008 a União passou a adotar instrumentos fiscais anticíclicos como medidas políticos-fiscais para estímulo à demanda interna a fim de combater a retração da indústria nacional, através da concessão de isenções de IPI⁴⁶, amplamente reduzido e desonerado (ex: automóveis, linha branca de eletrodomésticos, etc) e também do IRPF.

Relatório do Tribunal de Contas da União (TCU) TC 020.911/2013-0 apontou que, entre 2008 e 2012, estados e municípios arcaram com 58% da desoneração do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) promovida pelo Governo Federal. Com isso, deixaram de receber R\$ 190,11 bilhões em repasses nos fundos de participação, conforme demonstra o Quadro 3.

QUADRO 3: Estimativas de valores não repassados de impostos compartilhados em decorrência das isenções concedidas pela União sobre IPI e IR (fonte: Senado Federal)⁴⁷

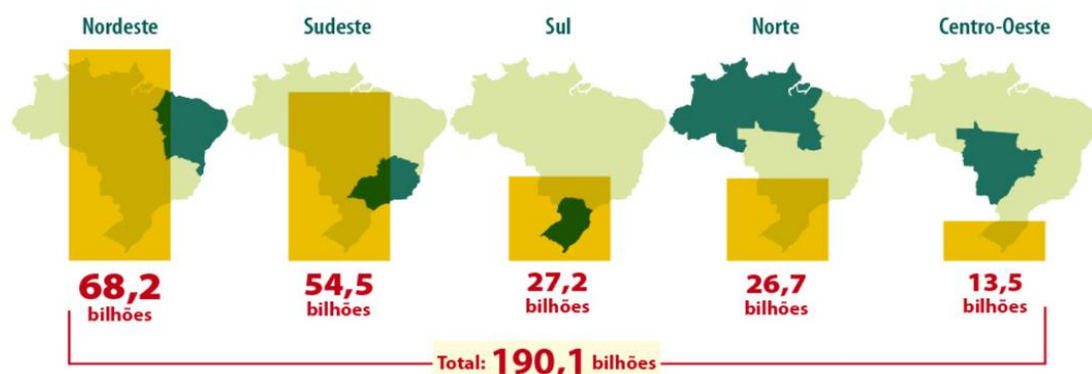
⁴⁴ MELO. Op. cit.

⁴⁵ SPILIMBERGO, Antonio; SYMANSKY, Steve; BLANCHARD, Olivier. Fiscal Policy for the Crisis. IMF Staff Position Note. International Monetary Fund, 29 dez. 2008. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2008/spn0801.pdf>>. Acesso em 02.02.2020.

⁴⁶ A isenção (*lato sensu*) concedida por um ente federado repercute diretamente na receita de outro, à exemplo do IPI, que é repassado aos estados, distrito federal e municípios (49%) e do ICMS que é repassado aos Municípios (25%).

⁴⁷ Senado Federal. Gráfico União deu isenções com impostos compartilhados. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/partilha-dos-tributos>>. Acesso em: 02.12.2019

Estimativa dos valores não distribuídos em decorrência das desonerações do IPI e IR — 2008 a 2012 (em R\$)



O Nordeste foi a região que mais deixou de receber recursos, R\$ 68,2 bilhões no -período, correspondente a 35,9% do que não foi redistribuído pela União. Segundo o estudo, o Sudeste, apesar de também ter deixado de receber R\$ 54,5 bilhões, foi beneficiado pelas vantagens que obteve pelo aumento da produção, das vendas e dos empregos.

Apenas em 2017, com a concessão de incentivos fiscais, desonerações e afins, a União deixou de recolher 270,4 bilhões de tributos, que teriam sido investidos em saúde, educação, bolsa família, conforme ilustra o Quadro 4 abaixo.

QUADRO 4: Renúncia Fiscal da União em 2017⁴⁸

Em 2017 270,4 bilhões deixaram de ser arrecadados SÓ PELA UNIÃO.	Gastos da União		
	Saúde	Educação	Bolsa família
	120,9 bi 2,23x menos	112,2 bi 2,39x menos	27 bi 10x menos

Outro resultado da transferência da política arrecadatória dos impostos federais para as contribuições é que, em 2016, a arrecadação com PIS e COFINS representou 4,06% do PIB brasileiro, subindo para 4,27% em 2017⁴⁹; e as contribuições para a Seguridade Social, como um todo, representaram 11,16% do PIB em 2017, superando as fontes de financiamento do orçamento fiscal da União (7,93%)⁵⁰. Embora a instituição de Contribuições pela União seja

⁴⁸ Síntese do relatório sobre as contas do presidente da República. Fonte: Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2018.

⁴⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda; Receita Federal. *Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por Tributo e Bases de Incidência*. Op. cit.

⁵⁰ Idem. Op. cit.

um instrumento legítimo previsto pelo constituinte, os efeitos dessa prática revelam-se nefastos para a equalização fiscal dos entes, que dependem dos repasses dos entes maiores.

Os desequilíbrios (verticais e horizontais) devem ser corrigidos por meio da equalização fiscal (equalização vertical), em que ocorrem transferências financeiras intergovernamentais que, geralmente, vão da União para estados, distrito federal e municípios, e dos estados para os municípios. Ao mesmo tempo, tais transferências servem para reduzir o problema das externalidades e para redistribuir os recursos entre as regiões com diferentes níveis de renda e de desenvolvimento⁵¹. Se a base da receita compartilhada é prejudicada, a equalização fiscal fica comprometida.

O cenário foi agravado com a Desvinculação de Receitas da União (DRU), que desvincula 30% da arrecadação com (i) contribuições sociais destinadas ao orçamento da Seguridade Social; (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico e (iii) taxas federais às suas rubricas específicas. Dessa forma, a União ampliou sua arrecadação fiscal colaborando ainda mais para o desequilíbrio fiscais dos entes federados.⁵²

O sistema tributário, que deve ser observado como instrumento de política pública para promoção de justiça (sob a ótica política) e distribuição renda (sob a ótica econômica), não tem se prestado para tais fins, impedindo a adoção de políticas efetivas para diminuição das desigualdades no país e corroborando a crise fiscal dos entes subnacionais.

2.3.2. PRINCÍPIO DA ORIGEM, TRIBUTAÇÃO DAS TRANSACÇÕES INTERESTADUAIS, INCENTIVOS FISCAIS E GUERRA FISCAL

O modelo atual do ICMS é pautado pela incidência na origem e também conta com compartilhamento do imposto nas operações interestaduais com o estado de destino⁵³, caracterizando uma “tributação mista”, onde os princípios de origem e de destino são parcialmente aplicados e acarretam distorções econômicas ao sistema, principalmente porque:

⁵¹ O desequilíbrio entre receitas e despesas de entes descentralizados é chamado de desequilíbrio vertical, resultante de consideráveis disparidades entre as fontes de receitas e obrigações de despesas funcionais entre os governos de uma Federação. O desequilíbrio horizontal ocorre quando há disparidades de receitas e despesas analisadas entre unidades federativas do mesmo nível (Estados versus Estados; Municípios versus Municípios). O problema do desequilíbrio horizontal resulta das diferenças entre as áreas econômicas do país, da distribuição da renda e riqueza. (ENAP, 2017. Op. cit.)

⁵² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 55, p. 27-52. 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27.pdf>. Acesso em 16.05.2019.

⁵³ As operações que destinam mercadorias dos estados do Sul e do Sudeste (exceto Espírito Santo), para os estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo são tributadas a alíquota de 7%. As operações que ocorrem nos demais sentidos são tributadas a alíquota de 12%. Assim, quanto menor for a alíquota interestadual, maior será a arrecadação do estado de destino. Trata-se de mecanismo para transferir recursos dos estados produtores para os compradores, através do compartilhamento do imposto e utilização de alíquotas interestaduais reduzidas.

(i) estimula a competição tributária entre os entes que oferecem, para atrair investimentos, benefícios fiscais unilaterais para empresas se instalarem em seus territórios, dando origem a guerra-fiscal; (ii) causa desequilíbrio nas transações interestaduais, pois o estado de destino arrecada apenas a parcela do ICMS referente ao diferencial de alíquotas, mas a empresa compradora situada em seu território constitui o crédito integral.

Em recente artigo intitulado “ICMS: crise federativa e obsolescência”⁵⁴ os autores AFONSO, LUKIC e CASTRO exploram a obsolescência do ICMS e o consequente aprofundamento da crise dos governos estaduais da nossa federação. Os autores ressaltam que o declínio da arrecadação do ICMS, principal fonte de receita própria dos Estados e distrito federal, contribui sensivelmente para trajetória de desequilíbrio no federalismo fiscal brasileiro⁵⁵, de modo que os estados nunca pesaram tão pouco na divisão federativa da receita tributária⁵⁶, enquanto a União pouco perdeu e os Municípios, por sua vez, se tornaram o elemento crescente e dinâmico da federação no longo prazo.

AFONSO, LUKIC e CASTRO destacam também o contraste entre o cenário da administração das receitas e o da legislação e política tributária, constituindo uma situação paradoxal brasileira: quanto mais se retrocedeu na aplicação dos princípios básicos da boa tributação, mais as administrações fazendárias avançaram em tecnologia, sistema e arrecadação. Assim, enquanto as práticas tributárias informatizadas se situam entre as mais modernas do mundo, cobra-se da forma mais arcaica um imposto totalmente ultrapassado.

De acordo com a Constituição Federal e a Lei Complementar 24/1975, o Estado deve submeter seu pleito ao CONFAZ, que deverá aprová-lo por unanimidade, sob pena de invalidade (art. 155, §2º, XII, ‘g’, CF/88). Não obstante tal previsão, os Estados reiteradamente concedem incentivos fiscais unilateralmente que, quando julgados inconstitucionais pelo STF⁵⁷,

⁵⁴ AFONSO, José Roberto Rodrigues; LUKIC, Melina Rocha; e CASTRO, Kleber Pacheco de. “ICMS: crise federativa e obsolescência.” *Revista Direito GV*, São Paulo, v.14, n.3. 2018. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/78026>>. Acesso em: 02.12.2019

⁵⁵ Em 1968 o ICM arrecadou o equivalente a 7,28% do produto interno bruto (PIB), e gerou sozinho 31% da carga tributária bruta global. Ampliado pela Constituição de 1988 com novas, sólidas e crescentes bases de cálculo (combustíveis, energia elétrica e comunicações) e submetido a alíquotas internas diversificadas e muito maiores (de até 25% ou 30%), o ICMS arrecadou em 2017 o equivalente a 6,79% do PIB, e respondeu por 20% da mesma carga nacional. (AFONSO, LUKIC e CASTRO, idem op. cit.)

⁵⁶ Embora a queda da participação dos Estados na arrecadação total brasileira tenha sido parcialmente compensada pelo aumento da carga tributária.

⁵⁷ Não é demais lembrar que o tema “guerra fiscal” já foi diversas vezes judicializado e o STF sempre se posicionou pela inconstitucionalidade dos incentivos concedidos à revelia do Confaz. A este exemplo, vide a mais recente AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI) 2.357 SANTA CATARINA, julgada em 30/08/2019 pelo Plenário do STF, valendo transcrever o seguinte trecho do voto do Min Relator Alexandre de Moraes: “A concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais é ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo, aplicável a todas as espécies tributárias, e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal, porém, em relação ao ICMS, é exigência do próprio texto constitucional a existência de

acabam reeditados por outras normas que deverão novamente ser submetidas ao controle de constitucionalidade pelo Supremo e assim sucessivamente⁵⁸, gerando contencioso, prejudicando o ambiente de negócios e contribuindo para o cenário de insegurança jurídica.⁵⁹

Do ponto de vista econômico, a guerra fiscal influi nas decisões de negócio das empresas, a começar pela sua localização, cuja escolha será baseada nos custos tributários e não na oferta de insumos, mercado consumidor e demais fatores de produção: causa-se assim, inúmeras distorções alocativas na economia.

Também afeta negativamente a livre concorrência, prejudica as empresas que não gozam de benefício fiscal em comparação com a empresa beneficiada que possui condições de ofertar serviços e produtos a preços mais atraentes. Este impacto concorrencial costuma prejudicar ainda mais as médias empresas, favorecendo as empresas de grande porte, pois são estas últimas que têm acesso e capacidade econômica para arcar com os custos de transação para obtenção dos benefícios. Por fim, um modelo distorcido como este serve como estímulo para o desenvolvimento de atividades *rent-seeking*⁶⁰, que buscam vantagens econômicas exclusivamente através da utilização do sistema tributário, desestimulando uma otimização da de suas atividades.

Ademais, do ponto de vista de desenvolvimento dos Estados que buscam vantagens comparativas regionais, o efeito prático alcançado tem sido contrário ao esperado. Primeiro

deliberação dos Estados e do Distrito Federal (Pleno, ADI 2.157-5/BA, Rel. Min. MOREIRA ALVES, 7/12/2000), bem como a observância da disciplina constante na lei complementar, que constitui uma das matérias básicas de integração do Sistema Tributário Nacional, no sentido de se evitar a denominada guerra fiscal (Pleno, ADI 2377/MG-MC, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 22/2/2001; ADI 2.376/MG-MC, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, decisão: 15/3/2001; ADI 2.357/SC-MC, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, decisão: 18/4/2001), caracterizada por flagrante ofensa ao equilíbrio federativo decorrente da concessão unilateral de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do citado imposto (Pleno, ADI 3.796, Rel. Min. GILMAR MENDES, Pleno, DJe de 1º/8/2017; ADI 4.276, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 18/9/2014; ADI 4.635 MC-AgR-Ref, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno, DJe de 12/2/2014).” Desde 2014, a proposta de súmula vinculante (PSV) 69 está pendente de análise: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional”.

⁵⁸ Apesar de inconstitucional, a prática é tão admitida no país que os Estados que continuaram concedendo benefícios após a CF/88 nunca foram punidos. Aliás, o projeto inicial da LC87/96 (Lei Kandir) possuía dispositivos que pretendiam combater a guerra fiscal, os quais foram vetados devido às pressões de governadores de alguns estados.

⁵⁹ Também no âmbito dos municípios, a LC 116/2003 proibiu a concessão de “isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima [de 2%]”. O STF foi instado a manifestar-se e em 2016 julgou inconstitucional lei municipal que previa dedução da base de cálculo do ISS de grandeza não prevista na lei complementar nacional porque tida como benefício fiscal. ADPF 190. Relator: Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Julgado em 29.09.2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798565>>. Acesso em: 02.12.2019

⁶⁰ Na economia, *rent-seeking* ou “busca de renda” é uma tentativa de obter renda econômica pela manipulação do ambiente social ou político ao invés de agregar valor aos produtos.

porque, diante da renúncia fiscal, apenas os estados mais desenvolvidos são capazes de assegurar a qualidade da infra-estrutura e dos serviços públicos providos às empresas, o que os tornam vencedores dessa competição tributária. Segundo, os Estados mais pobres perdem duplamente, pois perdem receita e aumentam sua necessidade de gasto público. Ademais, a perda de receita com os benefícios e aumento dos gastos públicos, gera a necessidade de aumento da carga tributária de outro setor para compensar essa perda⁶¹.

Em recente evento promovido pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas (NEF/FGV), a professora Rita DE LA FERIA⁶², explica que as experiências empíricas demonstram que a desoneração da tributação sobre o consumo raramente é repassada ao consumidor com a consequente redução esperada dos preços pois os setores beneficiados, via de regra, não propagam os benefícios tributários nos preços que praticam⁶³.

Os conflitos federativos, a desconcentração regional, com tendência de depreciação da arrecadação, a concentração setorial e a falta de visão macro de longo prazo são, possivelmente, os principais desafios enfrentados pelo ICMS que demonstram sua obsolescência e a crise federativa advinda deste modelo.⁶⁴

2.3.3. COMPLEXIDADE, INSEGURANÇA JURÍDICA E INEFICIÊNCIA DO SISTEMA ARRECADATÓRIO

Relatório que investiga e compara sistemas tributários de 190 países, elaborado pela PwC e *World Bank Group*, explicita um dos sintomas de nossa complexidade. O estudo demonstrou que, em 2018, a média de tempo empreendido para pagar tributos no Brasil foi aproximadamente oito vezes maior que a média global⁶⁵, o que, também em razão de outros fatores negativos, colocou o Brasil na posição 184º entre 190 países analisados no ranking que

⁶¹ “a seletividade de suas alíquotas, com que se reduz a regressividade do sistema, ou, pelo menos, se dá acesso aos bens mais essenciais aos consumidores mais pobres, desaparece ou se inviabiliza, pois o Estado tende a compensar em bens essenciais e de consumo inelástico (alimentos, remédios, energia elétrica, telefonia, etc.) as perdas de arrecadação decorrentes dos inúmeros incentivos concedidos”. (DERZI, M. A. M.; SANTIAGO, I. M. Valor adicionado nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular. Interesse Público, v. 43, p. 11-21, 2007.)

⁶² Rita de La Feria é professora da Universidade de Leeds (Reino Unido) e uma das maiores autoridades mundiais sobre a tributação do valor adicionado. Foi convidada especial do evento “Reforma Tributária e Simplificação da Tributação do Consumo: Um IVA Moderno para o Brasil”. Disponível em: <<https://youtu.be/zcqlwM7QzE?t=9790>>. Acesso em 02.12.2019.

⁶³ SANTI, Eurico; PAULA JUNIOR, Aldo de; SANTIN, Lina; CYPRIANO, Gabriel in “PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto federativo - Desconstruindo críticas à PEC da reforma tributária brasileira”. Jota, 2019. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>> Acesso em: 02.12.2019.

⁶⁴ AFONSO, LUKIC e CASTRO. Op. cit.

⁶⁵ Paying Taxes 2020. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>>. Acesso em: 02.12.2019.

classifica a facilidade de pagar tributos⁶⁶. Enquanto a média brasileira de tempo empregado para pagar tributos foi de 1.501 horas/ano (aproximadamente, 60 dias), dados do Banco Mundial demonstram que, em 2018, a média dos países da América Latina e Caribe foi de 330 horas/ano e a média global é 159,4 para os países da alta renda da OCDE⁶⁷.

Em recente Relatório de Levantamento do Tribunal de Contas da União⁶⁸, envolvendo os órgãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se excesso de burocracia para o cumprimento de obrigações tributárias por parte das empresas, excesso de normativos a serem observados, elevada complexidade para o cumprimento das obrigações tributárias, insegurança jurídica quanto à interpretação das normas tributárias, inexistência de documento único que compile a legislação por tributo, em afronta ao disposto no art. 212 do CTN e, por fim, a existência de riscos relacionados à implementação do sistema público de escrituração digital (SPED). Em conclusão, aprovou-se o ACÓRDÃO Nº 1105/2019 – TCU – com diversas recomendações à Receita Federal do Brasil, em busca de melhor ambiente de negócios e maior segurança jurídica.

O Estado brasileiro está cada vez melhor e mais eficiente em cobrar os tributos devidos, com base em um sistema cada vez pior e menos racional: é a “Incrível Máquina de Arrecadar Impostos”⁶⁹, com sucessivos recordes de arrecadação⁷⁰ em contrapartida aos baixos níveis de crescimento econômico verificados nos últimos anos.

Até 2018, estimava-se que o Brasil tinha R\$ 4 trilhões de créditos tributários em discussão judicial ou administrativa⁷¹, número esse que se comparado com os R\$ 6,8 trilhões

⁶⁶PWC Global. Classificação geral e tabela de dados. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019/overall-ranking-and-data-tables.html>> Acesso em: 02.12.2019.

⁶⁷ The World Bank. Hora de preparar e pagar impostos - Brasil. Disponível em: <<https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?contextual=aggregate&end=2018&locations=BR&start=2018&view=bar>>. Acesso em: 02.12.2019.

⁶⁸ Relatório de Levantamento - GRUPO I – CLASSE V – Plenário TC 015.289/2018-4 [Apenso: TC 033.427/2018-6].

⁶⁹ A incrível máquina de arrecadar impostos. Jornal O Globo, 2014. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/opiniao/a-incrivel-maquina-de-arrecadar-impostos-11399031>>. Acesso em: 16.08.2019.

⁷⁰ "Receita Federal bate recordes em autuações em 2017." Receita Federal, 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/fevereiro/receita-federal-bate-recorde-em-autuacoes-em-2017>>. Acesso em: 16.08.2019; (ii) Arrecadação Federal soma R\$115 bilhões e bate recorde para meses de fevereiro. G1, 2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/03/21/arrecadacao-tem-alta-real-de-53percent-em-fevereiro-para-r-115-bilhoes.ghtml>> Acesso em: 16.08.2019.

⁷¹ SALUSSE, Eduardo. O Brasil tem R\$ 4 trilhões de créditos tributários a recuperar. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5314673/o-brasil-tem-r-4-trilhoes-de-creditos-tributarios-recuperar>> Acesso em 16.08.2019.

do Produto Interno Bruto no ano de 2018⁷² demonstram que o crédito tributário chegaria a patamar próximo de 60% do PIB.

O cenário que já seria assustador mostrou-se ainda pior. Em recente estudo, os dados de 2018 englobando disputas administrativas e judiciais nos municípios, nos estados e na União, foram compilados pelos pesquisadores Breno VASCONCELOS, Lorreine MESSIAS e Larissa Luzia LONGO. Resultado: as disputas tributárias entre o Estado e os contribuintes somam quase R\$ 5 trilhões no Brasil e o montante equivale a quase 73% do Produto Interno Bruto (PIB) do país e supera o valor de mercado das 328 companhias listadas na bolsa de valores, que juntas equivalem a R\$ 4,36 trilhões⁷³. É um número realmente alarmante que demonstra o alto grau de insegurança jurídica do sistema brasileiro e a ineficiência do sistema de arrecadação.

2.3.4. O FENÔMENO DA MUNICIPALIZAÇÃO E DISPARIDADES SOCIOECONÔMICAS

Como consequência da maior facilidade para emancipação dos pequenos distritos e de incentivos financeiros junto ao Fundo de Participação dos municípios, desde a promulgação da CF/88 houve uma explosão do número de municípios no Brasil, o chamado "Fenômeno da Municipalização", conforme demonstra o Quadro 5.

QUADRO 5: Evolução do Número de Municípios de 1960-2010 (elaboração ENAP)⁷⁴

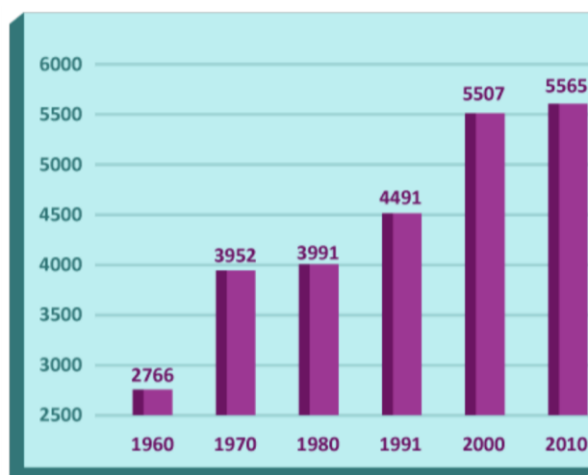


Gráfico 1: Evolução do número de municípios, 1960-2010
Fonte: IBGE.

⁷² Produto Interno Bruto - PIB. IBGE, 2018. Disponível em: < <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acesso em: 02.12.2019.

⁷³ Estado e contribuintes disputam quase R\$5 trilhões em tributos, mostra estudo. G1, 2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/11/01/estado-e-contribuintes-disputam-quase-r-5-trilhoes-em-tributos-mostra-estudo.ghtml>>. Acesso em: 02.12.2019.

⁷⁴ ENAP, 2017. Op. cit.

A consequência da criação artificial de Municípios é a forte dependência dos recursos transferidos pela União e Estados, seja em decorrência de expressa previsão constitucional, seja por meio de transferências voluntárias, efetivadas mediante a celebração de Convênios e nem sempre concedidas mediante critérios técnicos e objetivos.

Em recente estudo da Confederação Nacional dos Municípios (CNM), estima-se que cerca de 70% dos municípios brasileiros dependem hoje em mais de 80% de verbas que vêm de fontes externas à sua arrecadação⁷⁵. Os dados demonstram que dos 5.570 municípios brasileiros, muitos dispõem apenas da cota parte do ICMS, demonstrando que o modelo atual de repartição de competências não é suficiente para garantir a autonomia financeira: os repasses são essenciais para a maioria dos municípios brasileiros e, muitas vezes, única fonte de recursos.

A criação de municípios sem condições de se auto sustentar, contribui para a ampliação dos problemas de disparidades socioeconômicas. Rui de Britto Álvares AFFONSO, destaca que o Brasil possui uma elevada desigualdade social em comparação com os demais países da América Latina. Além das disparidades interpessoais, destacam-se as disparidades inter-regionais e intrarregionais, as quais dificultam a rearticulação de novas formas de coordenação federativa em um contexto de maior descentralização⁷⁶.

O autor acrescenta ainda que, se por um lado a diversidade é um dos elementos característicos básicos das federações, no Brasil essa diversidade traz a marca da heterogeneidade e desigualdade econômica, a qual constitui um dos obstáculos fundamentais ao desenvolvimento. Portanto, segundo o autor, um dos fatores constitutivos da organização federal de nosso Estado é, também, uma ameaça à sua existência.

Análise dos dados dos Indicadores Socioeconômicos das Unidades Federativas, segundo Censo IBGE 2010, disponibilizados no Atlas do Desenvolvimento Humano, realizada pela Escola Nacional de Administração Pública - ENAP⁷⁷ demonstrou que a descentralização fiscal atua de forma mais eficiente em países com regiões desiguais por meio de políticas verticais e horizontais na distribuição da receita tributária, assim como na definição de responsabilidade nos gastos, ao buscar maior proximidade com demandas locais.

Embora a CF/88 tenha contribuído para aumentar a descentralização do País e, com ela, dar uma maior autonomia financeira aos estados, distrito federal e municípios que desde então passaram a ter direito a uma parcela maior da arrecadação nacional, atualmente, no Brasil, existe

⁷⁵ 70% dos municípios dependem em mais de 80% de verbas externas. Folha de São Paulo, 2019. Disponível em <<http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/70-dos-municipios-dependem-em-mais-de-80-de-verbas-externas.shtml>>. Acesso em: 02.12.2019.

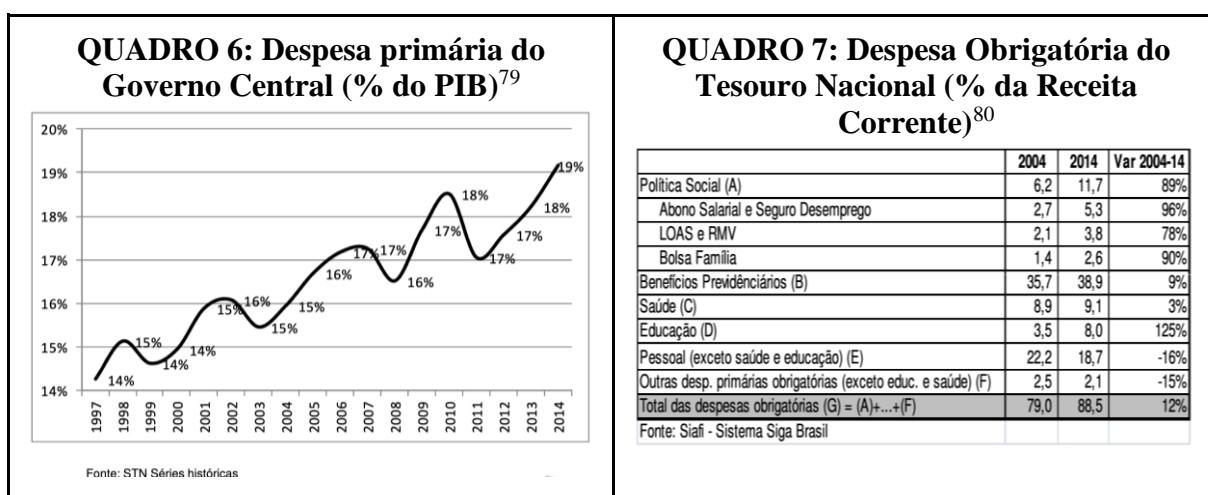
⁷⁶ AFFONSO, R. A crise da federação no Brasil. Ensaios, FEE, Porto Alegre, v. 15, n. 2, p. 321-337, 1994.

⁷⁷ ENAP, 2017. Op. cit.

um cenário de forte desequilíbrio entre a geração de receitas e as responsabilidades dos estados, distrito federal e municípios na esfera administrativa. Tem-se, de um lado, uma excessiva centralização reguladora e arrecadatória, e de outro uma excessiva descentralização político-administrativa. O resultado é a crise fiscal dos entes subnacionais.

2.3.5. DESPESAS PÚBLICAS CRESCENTES EM DESCOMPASSO COM AS RECEITAS: DESEQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO E CRISE FEDERATIVA

Além das questões acima abordadas, Marcos MENDES⁷⁸ ressalta que a grave crise fiscal do Governo Federal é decorrente do esgotamento do modelo de política fiscal pós-redemocratização somado a erros de política econômica nos últimos anos. Conforme aponta, o cenário fiscal brasileiro tem sido marcado pelo gasto primário crescente do Governo Central (Quadro 6) e gradativa rigidez das despesas obrigatórias do Tesouro Nacional tomando parcelas crescentes do orçamento (Quadro 7):



MENDES ressalta que, desde 2011, enquanto a receita cresce apenas 1,5% a.a., a despesa cresceu 5,4% a.a. neste mesmo período. Segundo o autor, a má gestão econômica dos últimos anos, com aceleração da despesa pública e uso exacerbado das desonerações fiscais, contribuiu para o aumento do déficit fiscal e da dívida pública.⁸¹ Enquanto a receita primária

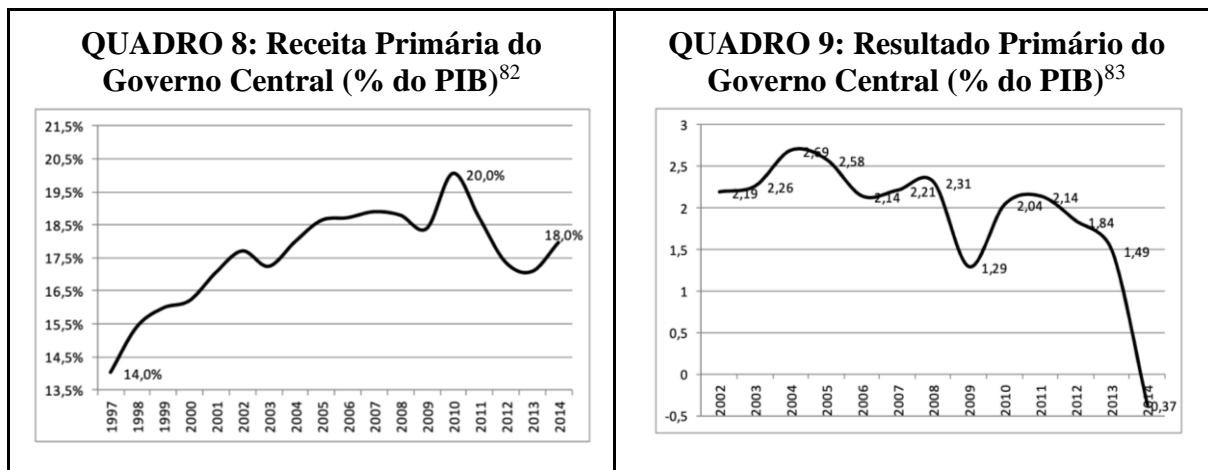
⁷⁸ MENDES, M. F. *Por Que o Brasil Cresce Pouco? - Desigualdade, Democracia e Baixo Crescimento no País do Futuro*. Elsevier, 2014.

⁷⁹ Elaboração: MENDES, 2014. Idem op.cit.

⁸⁰ Elaboração: MENDES, 2014. Idem op. cit.

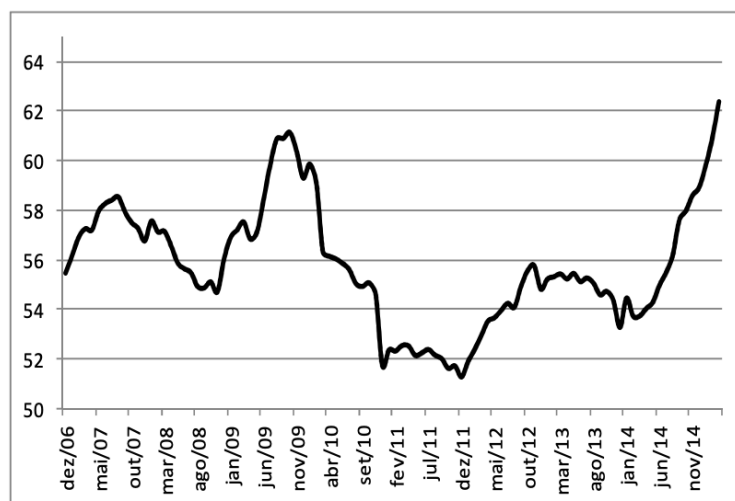
⁸¹ Outros fatores citados pelo autor: (i) concessão de crédito por bancos públicos, sem impacto relevante nos investimentos; (ii) redução artificial de juros e ressurgimento da inflação; (iii) redução da produtividade; (iv) congelamento de preços; (v) expansão do investimento público mal planejada; (vi) desestruturação do setor elétrico e crise energética; (vii) equívoco da mudança do marco regulatório do pré-sal, que paralisou exploração; e (viii) estímulo ao endividamento de estados e municípios.

em 2014 estava em percentual próximo a 18% do PIB (Quadro 8) e a despesa primária deste mesmo ano estava próxima à 19% do PIB (conf. Quadro 6 acima), em decorrência, o resultado primário do Governo federal ficou negativo em 0,37% do PIB (Quadro 9):



Como resultado, o nível de endividamento cresceu e a dívida bruta passou a corresponder 62% do PIB em 2014 (Quadro 10).

QUADRO 10: Dívida Bruta do Governo Geral (% do PIB)⁸⁴



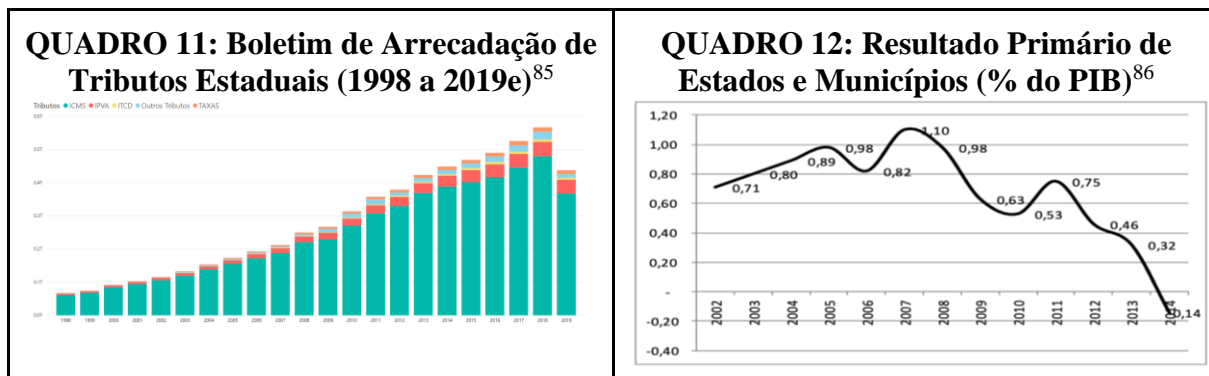
Em 2019, o Governo Federal completou o sexto ano seguido de resultado negativo nas contas públicas. O resultado primário ficou negativo em 1,8% do PIB e a Dívida Bruta chegou ao patamar de R\$ 5,500 trilhões, o que representa 75,8% do Produto Interno Bruto (PIB), conforme dados do Tesouro Nacional. MENDES ressalta, ainda, que na esfera estadual, a quadro é semelhante. Não obstante os esforços para renegociação das dívidas estaduais e a promulgação da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), o aumento

⁸² Elaboração: MENDES, 2014. Op. cit. Fonte: Bacen

⁸³ Elaboração: MENDES, 2014. idem op.cit. Fonte: Bacen

⁸⁴ Elaboração: MENDES, 2014. idem op.cit. Fonte: Bacen

marginal da arrecadação nos últimos anos (Quadro 11) não foi suficiente para cobrir o aumento acentuado das despesas, culminando no resultado primário negativo em 0,14% do PIB em 2014 (Quadro 12).



Mais recentemente, o Regime de Recuperação Fiscal (RRF), aprovado pela Lei Complementar 159/2017 (LC 159/2017), foi criado para fornecer aos Estados com grave desequilíbrio financeiro os instrumentos para o ajuste de suas contas. Dessa forma, ele complementa e fortalece a Lei de Responsabilidade Fiscal, que não trazia até então previsão para o tratamento dessas situações.

Para o RRF, o desequilíbrio financeiro é considerado grave quando a receita corrente líquida (RCL) anual do Estado é menor do que a dívida consolidada ao final do último exercício; o somatório das suas despesas com pessoal, juros e amortizações seja igual ou maior que 70% da RCL e o valor total de obrigações seja superior às disponibilidades de caixa. Só poderá aderir ao RRF o Estado que cumprir esses três requisitos de entrada. O Quadro 13 a seguir mostra a apuração desses indicadores para cada Estado

QUADRO 13: Tabela dos indicadores do RRF (17.06.2019)⁸⁷:

⁸⁵ Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais. CONFAZ, 2019. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiMzZkxNTRkZGMtY2E4NC00OWRmLWl0NjEtY2YwNmQ1OGEyMjExIiwidCI6ImNmODdjOTA4LTRhNjUtNGRlZS05MmM3LTEwZWE2MTVjNjMyZSIsImMiOiR9>. Acesso em: 02.12.2019.

⁸⁶ Elaboração: MENDES, 2014. Op. cit.

⁸⁷ Fonte: Tesouro Nacional. Planilha de monitoramento de indicadores do RRF. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:30009. Acesso em: 02.12.2019.

	Indicador nº 1			Indicador nº 2				Indicador nº 3¹			Poderes que informaram DP	Risco de Adesão	
	Dívida Consolidada	Receita Corrente Líquida	%	Despesa Líquida com Pessoal²	Despesa com Juros	Despesa com Amortizações	Receita Corrente Líquida³	%	Obrigações Financeiras	Disponibilidade de Caixa Bruta			%
AC	4.016,00	4.846,05	82,87	2.753,11	179,47	233,86	4.846,05	65,34%	15,42	108,53	14,20	Todos	NÃO
AL	8.671,05	7.965,43	108,86	4.350,12	326,40	313,17	7.964,23	62,65%	287,42	773,39	37,16	Exceto Leg.	NÃO
AM	6.945,51	13.222,39	52,53	7.383,37	316,97	488,30	13.222,39	61,93%	241,77	384,70	62,84	Todos	NÃO
AP	3.633,64	4.854,80	74,85	2.394,18	121,44	125,55	4.854,80	54,40%	1.849,61	2.867,32	64,49	Exceto Defensoria	NÃO
BA	24.957,36	31.980,17	78,04	17.926,22	765,07	776,58	31.965,03	60,30%	231,05	622,65	46,74	Todos	NÃO
CE	13.665,13	19.166,20	72,27	9.920,85	562,91	806,39	19.174,51	58,88%	933,22	1.766,29	52,83	Todos	NÃO
DF	8.593,79	21.742,56	39,55	9.942,16	251,99	306,44	21.708,97	48,37%	1.307,49	276,38	473,08	Exceto Jud. EMP.	NÃO
ES	6.797,68	13.567,37	50,10	6.673,13	328,25	290,15	13.564,51	55,23%	32,00	1.240,61	7,42	Todos	NÃO
GO	19.634,87	21.298,25	92,19	11.643,89	1.148,30	775,56	21.296,96	63,70%	2.161,14	233,96	926,09	Todos	SIM
MA	7.705,77	13.294,05	57,96	7.512,64	378,43	572,80	13.294,05	63,67%	683,66	704,48	97,04	Todos	NÃO
MG	113.818,60	56.345,44	202,00	42.742,59	4.194,09	2.422,22	56.345,44	87,60%	8.105,56	1.366,72	593,07	Todos	SIM
MS	3.141,71	10.735,14	85,16	5.769,31	336,98	276,94	10.733,39	59,47%	652,97	730,60	89,37	Todos	NÃO
MT	6.984,29	15.226,93	45,87	10.273,17	398,30	519,86	15.223,28	73,51%	1.204,93	194,80	618,55	Todos	NÃO
PA	4.112,87	18.816,40	21,86	10.579,64	195,50	331,07	18.800,44	59,07%	273,79	849,06	32,25	Todos	NÃO
PB	4.600,97	9.593,44	47,96	5.779,75	137,56	213,81	9.593,44	63,31%	319,67	737,72	43,33	Todos	NÃO
PE	15.708,98	23.131,95	67,91	13.151,87	625,78	887,69	23.127,19	63,41%	1.598,40	455,94	350,57	Todos	NÃO
PI	5.838,95	8.633,50	67,63	4.900,34	143,39	268,13	8.629,84	61,56%	646,09	965,61	66,91	Todos	NÃO
PR	23.884,34	37.596,13	63,53	19.940,95	692,06	611,66	37.596,13	56,51%	1.739,16	4.938,93	36,43	Exceto Defensoria	NÃO
RJ	154.992,81	58.230,78	265,30	26.834,26	116,46	465,41	58.230,78	47,03%	9.018,99	6.365,90	141,68	Todos	NÃO
RN	2.822,62	9.533,66	29,61	5.280,03	120,99	162,68	9.171,54	60,66%	1.014,38	1.212,96	83,63	Todos	NÃO
RO	4.541,48	6.943,54	65,41	3.556,86	104,53	149,86	6.943,29	54,89%	104,40	421,54	24,77	Todos	NÃO
RR	1.983,93	3.593,37	55,24	1.950,14	104,12	143,35	3.593,37	61,19%	444,10	826,03	53,76	Exceto Defensoria	NÃO
RS	84.197,55	37.773,29	222,90	20.562,97	2.571,50	1.398,98	37.773,29	64,95%	30.067,66	5.383,83	558,48	Todos	SIM
SC	24.033,98	22.773,76	105,53	13.300,99	982,95	808,52	22.767,10	66,23%	155,69	813,59	19,14	Todos	NÃO
SE	4.508,57	7.371,49	61,16	4.228,23	156,21	274,89	7.371,49	63,21%	640,56	346,43	184,90	Todos	NÃO
SP	311.794,21	159.210,71	195,84	81.644,01	11.261,44	6.227,51	159.155,35	62,23%	11.286,51	16.993,30	66,42	Todos	NÃO
TO	3.332,54	7.190,33	46,35	4.527,43	222,03	470,47	6.644,18	78,56%	319,72	224,12	142,65	Todos	NÃO

¹ Fontes de recursos sem vinculação

² Despesas com pessoal de todos os Poderes e órgãos apurada no Anexo I do RGF

³ Receita Corrente Líquida ajustada conforme Apropriação do Cumprimento do Integral da Despesa Total de Pessoal

¹ Fontes de recursos sem vinculação

² Despesas com pessoal de todos os Poderes e órgãos apuradas no Anexo I do RGF

³ Receita Corrente Líquida Ajustada conforme Apuração do Cumprimento do Limite Legal da Despesa Total de Pessoal

Os Estados de Alagoas, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo estão com a receita corrente líquida (RCL) anual menor do que a dívida consolidada ao final do último exercício, o que já indica desequilíbrio financeiro no Indicador 1 dos critérios do RRF. O Indicador 3 do RRF demonstra desequilíbrio financeiro em razão do valor total de obrigações ser superior às disponibilidades de caixa no Distrito Federal e estados de Goiás, Minas Gerais, Mato Grosso, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Sergipe e Tocantins. Estes índices demonstram que poucos Estados escapam desta crise causada pela má gestão dos recursos e concessão exacerbada de incentivos fiscais.

A sobreposição de responsabilidades aliada aos inúmeros problemas sociais do país resulta em um cenário no qual vigora a disputa por recursos públicos, incompatível com o ideal de federalismo cooperativo. Ademais, cria-se uma relação de subordinação dos Estados e dos Municípios perante a União, incompatível com o efetivo federalismo fiscal.⁸⁸

Desde 1988, fatores como a crise fiscal, a inflação, a dívida externa e o crescimento da máquina pública federal facilitaram o modelo centralizador em detrimento de estados, distrito federal e municípios. Ainda que a inflação e a dívida externa tenham sido relativamente controladas, a concentração de poderes na União continuou crescendo e a dívida pública interna aumentando, apesar do crescimento da carga tributária.

Nos últimos anos, cresceu o número de liminares judiciais obtidas pelos Estados para evitar o bloqueio de repasses de recursos em razão do inadimplemento de empréstimos com garantia do Tesouro Nacional, bem como evitar a punição pelo descumprimento da Lei de

⁸⁸ BIJOS, D. *Federalismo e estratégias eleitorais em sistemas proporcionais com lista aberta: o caso do Brasil*. Revista do Serviço Público. Brasília, v. 63, n. 1, p. 7-24, jan./mar. 2012.

Responsabilidade Fiscal (LRF), para que continuem gozando do acordo de renegociação da dívida com a União^{89 90}. A concessão dessas medidas judiciais faz crescer o receio de que a liberação de gastos e créditos em desacordo com os limites da LRF ocasiona uma quebra de isonomia entre os entes, bem como o aumento da dívida impactando o orçamento estatal.

O Relatório Anual da Dívida Pública Federal (DPF) de 2018⁹¹ destaca que a relação financeira entre a União e os entes subnacionais tem impacto direto na necessidade de financiamento do governo federal, posto que os entes são devedores junto ao Tesouro Nacional e o pagamento dos fluxos de suas dívidas entram como receitas destinadas exclusivamente ao pagamento da DPF⁹². Mudanças dos contratos, contudo, vêm reduzindo significativamente os fluxos dessa fonte.

O Quadro 14 abaixo ilustra os fatores que geraram redução de receitas desde 2016, com projeções até 2022. A coluna “a” representa o fluxo original da fonte, a partir da reestruturação ocorrida em 1997. Com a aprovação das Leis Complementares 148/2014 (mudança dos indexadores) e 156/2016 (alongamento dos prazos) os fluxos de pagamentos dos estados passam a ser representados pela coluna “b”. A tabela também apresenta os impactos relacionados ao Regime de Recuperação Fiscal (RRF) e as liminares judiciais que possibilitam a alguns estados devedores a suspensão do pagamento de suas dívidas.

QUADRO 14: Pagamento de operações de crédito pelos estados ao Tesouro⁹³

⁸⁹ Vide: Ação Cível Originária (ACO) 3262, com liminar deferida em favor do Estado de Goiás. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=414816>>. Vide Petição (PET) 7173, com liminar deferida em favor do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=351257&caixaBusca=N>>. Acesso de ambas em 02.02.2020.

⁹⁰ Atualmente, com a Pandemia do Covid-19, o quadro foi agravado e já se tem notícia da obtenção de liminares por pelo menos 17 Estados. Disponível em <<https://valor.globo.com/politica/noticia/2020/04/08/stf-ja-concedeu-suspensao-de-pagamento-de-divida-com-a-uniao-a-17-estados.ghtml>> Acesso em 10.04.2020.

⁹¹ Fonte: Tesouro NACIONAL. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/269444/RAD_2019.pdf/85c6fb46-144a-4c26-88f2-6b15e4098744>. Acesso em 02.02.2020.

⁹² Esta exclusividade existe porque, ao assumir e reestruturar as dívidas dos entes, o Tesouro Nacional levantou recursos em mercado, por meio da colocação de títulos públicos federais. Em 1997 o Governo Federal realizou a reestruturação da dívida dos estados em um momento de dificuldade fiscal para esses entes da federação. Por meio da Lei nº 9496/1997, o Tesouro Nacional assumiu, consolidou e refinanciou a dívida mobiliária desses entes, que passaram a ter obrigações diretamente com o Governo Federal, mas em condições de custos e prazos mais favoráveis. Desde então, o Tesouro passou a receber fluxos mensais de receitas na fonte 173, que representa os pagamentos dos estados referentes à renegociação de suas dívidas com a União. (Fonte: Tesouro Nacional. Op. cit.)

⁹³ Fonte: Tesouro Nacional. Op. cit.

R\$ milhões							
	Fluxo original da Lei 9496/97 (a)	Fluxo após LCs 148 e 156 (b)	Fluxo atual de recebimentos* (c)	Impacto devido às LCs 148 e 156 (a) - (b)	Impacto devido ao RRF + Liminares (b) - (c)	Impacto total (a) - (c)	
2016	40.293,88	24.699,30	15.853,52	15.594,58	8.845,78	24.440,36	Pagamentos realizados
2017	39.700,19	16.044,98	14.605,40	23.655,21	1.439,58	25.094,79	
2018	41.311,41	26.893,31	19.470,12	14.418,10	7.423,19	21.841,29	
Total	121.305,48	67.637,59	49.929,04	53.667,89	17.708,55	71.376,44	
2019	42.794,90	28.681,39	18.284,10	14.113,51	10.397,29	24.510,80	Projeções
2020	43.653,05	28.663,43	18.395,41	14.989,62	10.268,03	25.257,64	
2021	44.287,14	28.636,24	20.005,40	15.650,90	8.630,84	24.281,74	
2022	45.504,19	28.667,89	24.157,82	16.836,30	4.510,07	21.346,37	
Total	176.239,28	114.648,95	80.842,73	61.590,33	33.806,22	95.396,55	
TOTAL	297.544,76	182.286,54	130.771,77	115.258,22	51.514,77	166.772,99	

* O fluxo atual também considera o impacto do RRF (LC 159/2017) e liminares judiciais
Fonte: Tesouro Nacional (valores corrigidos pelo IPCA, posição 31/01/2018)

Nesse contexto, o Tesouro Nacional tem um fluxo atual de recebimentos (coluna c) significativamente menor que o fluxo original (coluna a). Com efeito, a renegociação reduz o fluxo a receber dos Estados e, conseqüentemente, aumenta a necessidade de financiamento do Governo Federal, elevando o estoque da DPF.

Outro elemento que também impacta os recursos disponibilizados para o pagamento da DPF, pelo aumento de despesas da União, é a necessidade de honrar garantias soberanas dadas aos estados que estão no RRF e não arcam com suas dívidas⁹⁴, utilizando para tal os recursos disponíveis na Conta Única, o que aumenta a necessidade futura de financiamento do governo.

Marcos LISBOA, Marcos MENDES e Marcelo GAZZANO⁹⁵, arrematam que o crescimento acelerado dos gastos obrigatórios, em razão de diversas regras de indexação, em ritmo superior ao crescimento da inflação, complementam o problema do desequilíbrio fiscal dos entes. Os autores concluem que equilibrar as contas públicas demanda reformas urgentes e estruturais.

2.4. CONCLUSÃO: DIREITO NORMATIVO FORMAL EM DESCOMPASSO COM AS FINANÇAS PÚBLICAS E A REALIDADE PRÁTICA E O "MITO" DO PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO REVELAM O ESGOTAMENTO DO MODELO ATUAL DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

O perfil de arrecadação brasileira está concentrado na tributação sobre o consumo, que ao mesmo tempo em que representa aproximadamente de 40% de toda receita arrecadada, sendo

⁹⁴ Conforme a LC 159/2017, o Governo Federal tem a obrigação de honrar as garantias sem poder executar as contra garantias desses contratos de crédito.

⁹⁵ LISBOA, Marcos; MENDES, Marcos; GAZZANO, Marcelo. In: *Por que o governo deve cortar gastos para o Brasil crescer? Não há como elevar a dívida ou os impostos; avanço da despesa é insustentável*. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/09/por-que-o-governo-deve-cortar-gastos-para-o-brasil-crescer.shtml>>. Acesso em 02.02.2020.

a origem de grande parte dos recursos públicos, é por outro lado objeto de conflitos e ineficiências no sistema tributário brasileiro.

O fato de uma base única sobre o consumo ter sido fatiada de acordo com diversos setores da economia (indústria para o IPI, comércio para o ICMS e serviço para o ISS), e cada uma dessas competências ter sido entregue a um dos três entes de níveis distintos da federação (União com IPI, estados com ICMS e municípios com ISS), fez com que, na prática, esses tributos sejam extremamente complexos, descoordenados, cumulativos, desincentivando investimentos, devido a tributação de bens de capital, desestimulando e onerando as exportações, diante do infundável acúmulo de créditos. Além disso, são repletos de obrigações acessórias, geradores de enorme contencioso devido a alta complexidade e zonas cinzentas e funcionam como forte estímulo à guerra fiscal, diante da incidência na origem. Tal situação reflete-se num cenário de insegurança jurídica, degrada o ambiente de negócios, implica perda de investimentos e da competitividade nacional.

Tem-se, em conclusão, que o modelo atual de tributação sobre o consumo no Brasil é (i) complexo, em razão da legislação fragmentada, normas locais conflitantes com as normais gerais; e (ii) ineficiente do ponto de vista arrecadatário, com erosão da base tributável, além de (iii) gerar litigiosidade, diante dos conflitos de competência, variações de alíquotas, classificação e distinção de regimes; e (iv) insegurança jurídica para os investidores.

Ainda que se resolvam os principais problemas do ICMS, tornando-o um imposto incidente no destino, efetivamente não cumulativo, com crédito integral e devolução imediata dos créditos acumulados, a incidência concomitante ao ISS, de competência Municipal, irá manter as zonas de conflito entre esses dois impostos e um elevado nível de complexidade. O ISS por sua vez, para se tornar um imposto moderno e eficiente, precisaria ser inteiramente reestruturado. O IPI é um imposto obsoleto, cuja arrecadação desestimula atividade industrial, que já sofreu uma queda precoce em nosso país. Assim, um cenário hipotético de reforma infraconstitucional ideal de cada um desses 3 impostos - sem falar no PIS e na COFINS - ainda manteria a compartimentalização da incidência por setores, com bases impositivas concorrentes distribuídas entre os diferentes níveis da federação, o conflito de competências e demais complexidades advindas deste modelo fatiado de incidência.

Tal modelo também estaria vulnerável às práticas político-fiscais individuais que, conforme demonstrado, se mostraram incompatíveis com o próprio Pacto federativo da CF/88, e somado ao aumento das despesas públicas em descompasso com o crescimento das receitas públicas, contribuiu para o agravamento do desequilíbrio fiscal dos entes subnacionais: tem-se assim que o federalismo brasileiro se fragilizou nos últimos anos perante o modelo de tributação

sobre o consumo adotado, seja por criar ambiente de disputas em desfavor da necessária harmonia, seja por prejudicar a autonomia financeira dos entes.

Tem-se assim que o atual sistema tributário sobre o consumo acabou por corromper as razões originais que deram forma ao modelo federativo brasileiro na CF/88, afetando a harmonia entre os entes e suas autonomias financeiras, demonstrando um conflito entre o direito normativo formal e a realidade das finanças públicas: a forma federativa de Estado brasileiro tal qual idealizada pelo constituinte não corresponde à realidade prática atual.

Tal constatação nos instiga a repensar o desenho institucional do federalismo fiscal brasileiro e, especialmente no que concerne ao presente estudo, repensar as atribuições de competências impositivas sobre o consumo a fim de enfrentar os problemas relatados nesta primeira parte do Estudo, buscando eliminá-los ou mitigá-los quando não for possível.

3 – O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E A AUTONOMIA FINANCEIRA COMO SEU PRESSUPOSTO: REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS E COMPARTILHAMENTO DE RECEITAS CONSTANTES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Resumo: A análise do surgimento da forma federativa de Estado, especialmente na experiência brasileira, é essencial para compreensão dos limites da cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso I, da CF/88 - segundo a qual propostas de emendas tendentes a abolir a forma federativa de Estado não serão objeto de deliberação. A partir da análise dos contornos de nosso federalismo fiscal, conclui-se que o núcleo essencial do Pacto federativo brasileiro é a união indissolúvel e a autonomia financeira de seus entes, garantida pelo texto constitucional pela divisão de competências impositivas e pelo repasse de parcela do produto arrecadado. A análise do texto legal, da doutrina e dos principais Julgamentos do STF revela que desde que garantida a autonomia financeira dos entes federados, isto é, a disposição de recursos suficientes para exercer as competências que lhe foram outorgadas e fazer face aos seus compromissos, tal divisão de competências impositivas e de repasses é suscetível de mudança.

3.1. A FORMA FEDERATIVA DE ESTADO: AUTONOMIA E HARMONIA ENTRE OS ENTES FEDERADOS

O surgimento do federalismo é contemporâneo ao constitucionalismo - influenciado pelos ideais iluministas⁹⁶ e do sistema mercantilista - e também à implementação em maior escala da separação horizontal das três esferas de poder (Executivo, Legislativo e Judiciário), marcando o rompimento com a era de absolutismo monárquico.

O Estado Federal como é atualmente conhecido no mundo tem sua origem histórica na Constituição dos Estados Unidos da América (“EUA”) de 1787⁹⁷. À época, as treze colônias

⁹⁶ Especialmente pela teoria da separação dos poderes referida na obra de Montesquieu. MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Baron de la. *Do espírito das leis*. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

⁹⁷ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 241.

inglesas⁹⁸ que detinham autonomia e independência⁹⁹, constituíram uma união confederal perpétua, de modo que cada unidade assegurou sua liberdade correspondente¹⁰⁰. Tratou-se de um modelo bastante inovador como forma de organização de Estado que serviu como fonte de inspiração para diversos países¹⁰¹. É a experiência dos EUA que inaugura um paradigma de ideologia federativa, que se prestaria a evitar a segregação de Estados e limitar o poder central estatal, buscando equilibrar eficiência, autonomia e liberdade.

No exemplo norte-americano, o Estado Federal teve sua formação marcada por um movimento de agregação. As colônias preexistentes e então recém libertas, se reuniram para consubstanciar uma Federação una. Nas palavras de Regis Fernandes de OLIVEIRA¹⁰², trata-se de união decorrente de força centrípeta: os corpos localizados nos arredores de um círculo são impulsionados e direcionados para o centro. É como se as unidades independentes, ao se unirem formando um círculo, fossem atraídas por uma força central, capaz de mantê-las unidas, sempre nessa direção.

Desde então a forma federativa de Estado é caracterizada pela descentralização geográfica e funcional do exercício do poder político, dividido entre as unidades federativas e a União, em oposição ao modelo de Estado unitário, dotado de apenas um centro de poder. Trata-se de forma de organização do Estado e não de Governo¹⁰³.

A consumação de um Estado Federal, sedimentado na existência de níveis verticais de governo, pressupõe a autonomia dos entes-federados que lhe integram¹⁰⁴. A rigor, existe um poder central, dotado de soberania, e existem as entidades descentralizadas autônomas que,

⁹⁸ Segundo Fernando Luiz ABRUCIO, a federação nasceu na América a partir de duas preocupações dos convencionais de Filadélfia: procurava-se (i) um mecanismo de defesa do país contra possíveis invasões e guerras externas e mesmo divergências entre os próprios estados americanos (o que seria a "preocupação hobbesiana" relação à segurança da sociedade; e (ii) a preservação da autonomia e da independência recém conquistadas pelas ex-colônias britânicas (que seria a "preocupação madsoniana"). Segundo ABRUCIO, a nova instituição que nascia nos Estados Unidos "era uma forma de organização política em que o princípio da independência deveria conviver com o da interdependência entre as esferas de poder." (ABRUCIO, F. L. A Reconstrução das Funções Governamentais no Federalismo Brasileiro. In: Wilhelm Hofmeister; José Mário Brasiliense Carneiro. (Org.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001, v. 1).

⁹⁹ CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. SP: Ed. Juarez de Oliveira, 2001, p. 10.

¹⁰⁰ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. RJ: Lumen Juris, 1999, p. 54.

¹⁰¹ SOARES, Esther Bueno. Origem e evolução do Estado Federal. In RAMOS, Dircêo Torrecillas (Coord.). *O Federalista atual: teoria do federalismo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013, p. 35.

¹⁰² OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 7ª edição, rev. atual. e ampli. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 106.

¹⁰³ Enap, 2017. Escola Nacional de Administração Pública. Módulo 1 - Conceitos introdutórios sobre federalismo e federalismo fiscal. Disponível em <<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3182/1/M%C3%B3dulo%201%20-%20Conceitos%20introdut%C3%B3rios%20sobre%20federalismo%20e%20federalismo%20fiscal.pdf>> Acesso em 02.12.2019.

¹⁰⁴ BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. São Paulo: Quartier LAtin, 2007, p. 36-37.

apesar de abdicarem de parte do seu poder em prol do poder soberano, não são absolutamente submetidas a tal poder¹⁰⁵.

Assim, a Federação consiste na união de dois ou mais estados, em que cada um conserva a autonomia interna e transfere a soberania externa a um organismo central. É organização formada pela divisão de poderes entre (i) o Estado Federal, que mantém a soberania em relação a quaisquer outros poderes, seja no plano interno ou externo; e (ii) as unidades federativas, entidades providas de autonomia política interna, limitada a seu território.

Importante ressaltar que a autonomia e a soberania são conceitos que não se confundem: a soberania é a ausência de subordinação de um ente, enquanto a autonomia denota espécie de liberdade e independência no âmbito das matérias e do território no qual lhe foi concedido poder pela ordem central. Ou seja, a autonomia, conquanto plena, é limitada mediante atribuição de competência materiais e territoriais¹⁰⁶.

Acerca da autonomia dos entes-federados, José Maurício CONTI¹⁰⁷ pondera que ela engloba três categorias: (i) a autonomia política; (ii) a autonomia administrativa e; (iii) a autonomia financeira. A autonomia política, se evidencia pela demarcação dos poderes da entidade descentralizada e a definição da competência para legislar sobre esses assuntos previamente delimitados. Já a autonomia administrativa equivale a capacidade de auto-organização, significando a possibilidade de estabelecer e criar órgãos, meios e formas para o cumprimento das tarefas que lhe foram imputadas. Por fim, a autonomia financeira significa assegurar que a entidade descentralizada terá meios para dispor de recursos para realizar as suas obrigações constitucionalmente previstas.

Uma federação pressupõe não apenas a autonomia dos entes federados, mas também e, com igual importância, a convivência harmônica entre eles. Fernando Luiz ABRUCIO esclarece que para que se preserve o federalismo, o conceito de "plena autonomia" não pode se sobressair ao conceito de coexistência harmônica, sob pena de se formar uma federação fraca ou, de fato, inexistente. Em outras palavras, na estrutura federativa o que deve sobressair é a necessidade de boa convivência entre os dois valores que compõem o seu cerne: a autonomia das partes e a integridade do todo; independência e, ao mesmo tempo, interdependência. Para que o sistema federativo tenha êxito ele "precisa compatibilizar a autonomia responsável dos

¹⁰⁵ CONTI, 2001, p. 11.

¹⁰⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1971, p. 66/68.

¹⁰⁷ CONTI, 2001, p. 11-16.

níveis de governo com a presença de relações intergovernamentais cooperativas.”¹⁰⁸ Segundo o autor, a chave para a boa coordenação e organização federativa está na adoção de discursos e práticas viabilizadoras da “unidade na diversidade”, compatibilizando autonomia e interdependência das unidades federativas, com a combinação adequada entre cooperação e competição¹⁰⁹.

Apesar de exigir algumas características para sua concretização¹¹⁰, o Estado Federal não contempla um modelo pronto e acabado de descentralização: cada Estado Federal é dotado de atributos e traços próprios. A partilha do poder político, a repartição das competências, o número de entes-federados, dentre outras características, varia conforme as peculiaridades da sociedade federada. Daí a afirmação, muito bem ponderada de Fernando Facury SCAFF e Francisco Sérgio Silva ROCHA, no sentido de que “não existe uma forma de Estado Federal, senão formas de Estado Federal”¹¹¹.

Sampaio DÓRIA acrescenta que o conceito de Federação não é estático, cristalizado, mas "sensível a flutuações nas estruturas políticas e econômicas de cada nação, modelando o grau das autonomias recíprocas e a extensão de suas competências segundo variáveis ocorrentes em cada etapa de sua história".¹¹²

Assim, a federação é uma forma de organização do Estado cuja nota principal é a descentralização do poder mediante a repartição de competências entre o Estado federal e as unidades federativas, todos titulares de autonomia política, administrativa e financeira. Como consequência, há maior proximidade política dos cidadãos governados e os centros de poder, bem como a possibilidade de preservação das características próprias de cada região.

¹⁰⁸ ABRUCIO, Fernando Luiz. A reconstrução das funções governamentais no federalismo brasileiro, in *Federalismo na Alemanha e no Brasil*, Wilhelm Hofmeister e José Mario Brasiliense Carneiro (org.), São Paulo: Ed. Fundação Konrad Adenauer, série Debates no 22, vol. I, 2001, p. 97 e ss.

¹⁰⁹ ABRUCIO, Fernando Luiz. *Reforma do estado e o contexto federativo brasileiro*. 2a ed., São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, 1999, p. 19.

¹¹⁰ José Maurício CONTI destaca seis características intrínsecas à formação e organização de um Estado segundo a forma federativa: (i) existência de pelo menos duas esferas de governo; (ii) autonomia das entidades descentralizadas, que compreende autonomia política, administrativa e financeira; (iii) organização do Estado expressa em uma Constituição; (iv) repartição de competências entre as entidades descentralizadas; (v) participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional; (vi) indissolubilidade. (CONTI, 2001, p. 16).

¹¹¹ SCAFF, Fernando Facury. ROCHA, Francisco Sergio Silva. *Princípios, elementos e conceito do Estado Federal*. In RAMOS, Dircêo Torrecillas (Coord.). *O Federalista atual: teoria do federalismo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013, p. 68.

¹¹² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 10.

3.2. O NASCIMENTO DO ESTADO FEDERATIVO BRASILEIRO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: FEDERALISMO COOPERATIVO E DESCENTRALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA

Durante todo o período pré república - em que o Brasil passou de colônia portuguesa para Império - manteve-se o unitarismo do poder centralizado. Com a Proclamação da República, o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, expedido pelo Marechal Manuel Deodoro da Fonseca, instituiu a federação como forma de governo e estabeleceu as normas pelas quais os estados federados seriam regidos¹¹³.

O Estado brasileiro, que até então era unitário, foi descentralizado, convertendo-se as então províncias em estados autônomos, cujos presidentes foram transformados em governadores. Observa-se, portanto, que o federalismo brasileiro nasceu de um processo inverso ao ocorrido nos Estados Unidos, pois não se formou por meio de agregação de Estados independentes, mas pelo contrário: o poder até então centralizado dividiu-se e espalhou-se para os diversos entes recém independentes, indo do centro à periferia, por meio de um movimento de força centrífuga¹¹⁴.

As razões históricas e funcionais demonstram que a adoção da forma federativa no Brasil, consagrada na primeira Constituição Republicana de 1891, e sua importância, vão muito além da mera inspiração no modelo americano. As próprias características geográficas do Brasil, com sua imensa extensão territorial, fazem com que o país tenha vocação especial para o federalismo, o que de fato não parece combinar com sua unitariedade anterior¹¹⁵: descentralizou-se, garantindo o equacionamento das oligarquias regionais, para manter a unificação.

A unidade da federação do país deixou de ser motivo de preocupação no início do século XX e o passar dos anos acabou promovendo concentração de poder no Governo Federal, até que no final da Primeira República (1891-1930), “o federalismo dualista do texto constitucional já se havia tornado ideal distante”¹¹⁶.

Com as revoluções sociais do século XX e o desenvolvimento do Estado moderno, o modelo brasileiro evoluiu para um sistema de federalismo complexo, por vezes misto e finalmente cooperativo. Ao longo desse período, o país promulgou algumas Constituições que

¹¹³ ZIMMERMANN, op. cit., p. 297/298.

¹¹⁴ OLIVEIRA, op. cit., p. 106.

¹¹⁵ A unidade do estado brasileiro foi alvo de diversos movimentos separatistas durante toda sua história.

¹¹⁶ HORTA, Raul Machado. *Problemas do federalismo, in Perspectivas do Federalismo Brasileiro, Estudos Sociais e Políticos 2*. Rio de Janeiro: Edições de Revista Brasileira de Estudos Políticos da Universidade de Minas Gerais, 1958, p. 14/15.

tiveram variações de conteúdo significativas, oscilando períodos de autoritarismo e democracia. E isso refletiu no federalismo brasileiro que assumiu contornos diversos¹¹⁷.

No período de 1930 a 1945, o federalismo tornou-se apenas nominal, especialmente após 1937, exercendo o Governo Central amplo controle sobre os Estados-membros, então transformados, nas palavras de HORTA, em “coletividades territoriais descentralizadas”¹¹⁸. A Constituição de 1946 buscou retomar e expandir os contornos constitucionais anteriormente delineados na Constituição de 1934, que foram pouco ou nada implementados devido a sua curta vigência. É nessa época que, em substituição à forma dualista original de 1891, o federalismo torna-se cooperativo, dispensando “aos Estados-membros ajuda financeira abundante, assinalando a primazia do federalismo financeiro nas relações intergovernamentais”¹¹⁹.

Depois, com a quebra institucional de 1964 e a outorga da Constituição de 1967, complementada pela Emenda Constitucional 1 de 1969, novamente, a exemplo do período de 1930 a 1945, estabeleceu-se forte tendência à centralização do poder, limitando-se a autonomia dos governos subnacionais¹²⁰.

Com a promulgação da Constituição federal de 1988 (CF/88), o Estado Federal brasileiro passou a ser constituído pela união indissolúvel da União, estados, distrito federal e municípios, todos autônomos, nos termos dos arts. 1º e 18 da CF/88¹²¹. A União representa a figura do poder central e exerce a soberania e a integração nacional, conforme competências privativas, definidas nos arts. 21 e 22, da CF/88. Por sua vez, os estados, o distrito federal e os municípios simbolizam as entidades descentralizadas dotadas de autonomia, com competências delimitadas e definidas na Constituição Federal¹²², conforme arts. 25 e 30 da CF/88. A Constituição Federal prevê, ainda, diversos mecanismos de cooperação e coordenação de esforços, com o estabelecimento de competências compartilhadas e concorrentes entre as 3 esferas, conforme arts. 23 e 24 da CF/88.

¹¹⁷ SCAFF e ROCHA, op. cit., p. 68.

¹¹⁸ HORTA, op. cit., p. 26.

¹¹⁹ HORTA, op. cit., p. 29.

¹²⁰ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Temas de direito público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 367-368.

¹²¹ “**Art. 1º, CF:** 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, CF:** 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.”

¹²² SCAFF e ROCHA, op. cit., p. 69.

Não obstante as competências privativas de cada ente, a análise conjunta do texto da CF/88, demonstra que o caráter cooperativo¹²³ é importante vetor interpretativo que deve reger as relações federativas no Brasil: a República é formada pela união indissolúvel entre seus entes federativos (art. 1º), que juntos devem atuar em prol do desenvolvimento nacional (art. 3º, II), com competências comuns relevantes, tais como políticas de saúde, acesso à educação, proteção do meio ambiente e do patrimônio público, saneamento básico, dentre outras (art. 23). Este é o sentido expresso do parágrafo único do art. 23 da CF/88 é expresso ao determinar fixação de "normas para a cooperação entre a União e os estados, o distrito federal e os municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional."

Federalismo cooperativo não significa a desconsideração da autonomia dos entes federativos em prol do eixo central de poder, a União. O desejável é que haja autogoverno e colaboração em graus adequados e saudáveis: o primeiro, servindo como impulso para o aprimoramento da ação estatal e como forma de controle mútuo dos entes federativos e a cooperação, funcionando como forma de racionalização de ações estatais, diminuição de custos, compensação das desigualdades regionais e sociais e valorizando a parceria, o compromisso e a tolerância entre os entes federativos¹²⁴.

Diversas outras passagens do texto constitucional¹²⁵ implicam um padrão de relações intergovernamentais entre as pessoas políticas das três esferas de poder, buscando equilibrar e harmonizar as ações estatais e políticas públicas no âmbito da federação. Tem-se um conjunto amplo de diretivas de organização e planejamento da ação estatal, conforme relações

¹²³ Carlos Mario da Silva VELLOSO, identifica três tipos de federalismo: (i) o federalismo clássico (também conhecido como "de equilíbrio", ou "dual") caracterizado "pela existência de dois campos de poder, ou melhor, dois governos independentes e soberanos: o da União e os dos Estados", tal como concebido originalmente nos Estados Unidos; (ii) o federalismo neoclássico ou **cooperativo**, voltado ao "desenvolvimento de atividades nacionais, em que a União e os Estados colaboram entre si, planejam juntos a solução de problemas econômicos e sociais", em que se verifica um gradativo aumento dos poderes da União perante os Estados-membros, no qual se enquadra o federalismo brasileiro; e (iii) o federalismo racionalizado ou hegemônico, ocorrente, na Alemanha, Áustria, Canadá, Índia e na ex-URSS. (VELLOSO, op. cit., p. 361/362).

¹²⁴ COSTA, Valeriano. *Federalismo*. In: AVELAR, Lúcia & CINTRA, Antônio Octávio (Org.). *Sistema político brasileiro: uma introdução*. Rio de Janeiro: Fundação Konrad-AdenauerStiftung; São Paulo: Fundação Unesp Ed., 2007, p. 211-224.

¹²⁵ Como exemplos de ações coordenadas e conjuntas instituídas pela CF/88 podemos citar: (i) previsão de cooperação técnica e financeira da União e do Estado aos Municípios para a manutenção de serviços de educação e de saúde, no âmbito de sua competência (art. 30, VI e VII); (ii) determinação de incorporação e compatibilização dos planos nacionais e regionais de desenvolvimento (§1º, art. 174); (iii) o incentivo às micro e pequenas empresas e ao turismo, por todas entidades estatais (arts. 179 e 180); (iv) sistema único de saúde será descentralizado, "com direção única em cada esfera de governo", conforme "os critérios de rateio dos recursos" da União, repassados aos demais entes e dos Estados aos Municípios, "objetivando a progressiva redução das disparidades regionais" (art. 198, I, II, § 3º); (v) União deverá prestar assistência técnica e financeira aos Estados, Distrito Federal e Municípios, para "garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino" (art. 211, § 1º), (vi) consórcios públicos e convênios de cooperação institucional, "autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos" (art. 241).

intergovernamentais institucionalizadas tanto entre a União e os governos subnacionais (relações verticais), como entre estes (relações horizontais), através de mecanismo de cooperação, como o estabelecimento de órgãos regionais de desenvolvimento¹²⁶.

Além de estabelecer a cooperação como padrão da federação brasileira, a CF/88 descentralizou a implantação das políticas sociais. Conforme demonstra Marta ARRETCHE¹²⁷, a União vem transferindo gradualmente atribuições de gestão aos níveis estadual e municipal. Ressalta a autora que “A análise de sistemas descentralizados mostra que o desempenho dos governos locais é, em grande parte, resultado do desenho institucional dos sistemas nacionais”. Em princípio, estados e municípios gozam de autonomia para a condução de suas políticas, mas eles não têm como realizar políticas consistentes sem o apoio do governo federal, por isso é essencial a existência de estratégias que induzam à adesão e ao comprometimento dos governos locais com a política em execução.

Neste sentido, buscando garantir receita à todos os entes federados, a CF/88 desenhou um federalismo fiscal bastante rígido, conforme destaca José Maurício CONTI¹²⁸, por meio de (i) competências tributárias exclusivas para todas as pessoas jurídicas de direito público interno; (ii) transferências constitucionais mandatórias (conforme os art. 157 a 162); (iii) transferências verticais voluntárias para os fins mais diversos, a exemplo dos fundos de desenvolvimento regional; (iv) determinações *a priori* de destinações orçamentárias por todos os entes, a exemplo do que ocorre com a educação; e (v) autonomia financeira e orçamentária para os entes federativos, relativizada com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ainda como característica de nosso federalismo, podemos acrescentar que compete às normas gerais o papel de uniformização da legislação que deve ser observada pelos entes locais. Para o ICMS e para o ISS este papel é fundamental e condiciona o próprio exercício da competência pelo ente federado.

Assim, cada unidade federada dispõe de recursos próprios (orçamento) obtidos pelo exercício da competência impositiva, bem como de recursos advindos dos repasses da União e dos Estados, conforme previsto constitucionalmente, para fazer jus às suas atribuições.

¹²⁶ CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 9.

¹²⁷ ARRETCHE, Marta T. S. Estado federativo e políticas sociais: determinantes da descentralização. Rio de Janeiro: Revan. São Paulo: Faesp, 2000. p. 302.

¹²⁸ CONTI, 2004, p. 28.

3.3. ANÁLISE DO NÚCLEO ESSENCIAL DO PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO ALÇADO À CLÁUSULA PÉTREA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS

A forma federativa do Estado brasileiro, expressa no próprio nome do estado (República Federativa do Brasil) além de implícita e explicitamente citada em diversas partes do texto da Constituição, foi alçada à condição de cláusula pétrea pelo artigo 60, § 4º, inciso I¹²⁹, que estabelece “a forma federativa de Estado” como princípio intangível. Em outras palavras, qualquer proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado não será objeto de deliberação.

Apesar da aparente clareza do dispositivo, cabe ressaltar que os limites materiais ao constituinte derivado são, nas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence (ADI 2.024), “o núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas [futuras emendas à Constituição] se protege”¹³⁰. Neste aspecto, cumpre-nos explorar com maior precisão os “princípios e institutos” do “núcleo essencial” que buscou preservar o Pacto federativo brasileiro.

Para o STF “a ideia de Federação – que tem, na autonomia dos Estados-membros, um de seus *cornerstones* – revela-se elemento cujo sentido de fundamentalidade a torna imune, em sede de revisão constitucional, à própria ação reformadora do Congresso Nacional, por representar categoria política inalcançável, até mesmo, pelo exercício do poder constituinte derivado (CF, art. 60, § 4º, I).”¹³¹. Este é o aspecto central que queremos explorar neste Capítulo do trabalho: quais são os instrumentos essenciais para manutenção da autonomia dos entes federados e que, portanto, não são passíveis de reforma.

José Afonso da SILVA¹³², sobre o art. 60, §4º, I, da CF/88, pontua que: “É claro que o texto não proíbe apenas emendas que expressamente declarem: “fica abolida a Federação ou a forma federativa de Estado” (...) A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação (...) Assim, p.ex., a autonomia dos Estados federados assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de auto-administração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica tendência a abolir a forma federativa de Estado”.

¹²⁹ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: **I - a forma federativa de Estado;** II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.”

¹³⁰ STF, ADI 2.024, rel. min. Sepúlveda Pertence, julgado em 3-5-2007, P, DJ de 22-6-2007

¹³¹ STF, HC 80.511, voto do rel. min. Celso de Mello, j. 21-8-2001, 2ª T, DJ de 14-9-2001.

¹³² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª edição, São Paulo: Malheiros, 1992, p. 61.

Conforme já mencionado acima, podemos decompor a autonomia dos entes federados nestes três pilares: (i) administrativa, na auto-organização de sua estrutura interna; (ii) política, na independência ao legislar sobre assuntos de competência própria; e (iii) financeira, que se desdobraria no (iii.a) desempenho de atividade financeira (arrecadação, gestão e gasto) livre da interferência dos demais entes federados e (iii.b) na possibilidade de dispor de recursos próprios e suficientes para fazer frente às competências impostas pelo texto constitucional - próprios porque o ente deve poder se manter, sem depender da boa vontade dos outros, e suficientes. Trata-se da "tríplice capacidade" que caracteriza a autonomia: capacidade de auto-organização – incluindo-se a autolegislação – de autogoverno e de autoadministração.”¹³³

A autonomia política compreende a competência para legislar, criando normas para determinados assuntos previamente delimitados pela Constituição; a competência para participar das decisões do Poder Central, o que será visto a seguir por ocasião da análise de uma das características do federalismo, que é justamente esta participação nas decisões do Estado; a delimitação de competências privativas relativamente à função de fornecimento de bens e serviços públicos; e a existência de órgãos próprios com os quais exercerá as funções que lhe foram delimitadas pela Constituição¹³⁴.

Por sua vez, a autonomia administrativa manifesta-se pela "capacidade que a Constituição confere às entidades descentralizadas de se auto organizarem, ou seja, de estabelecerem os órgãos, meios e formas pelas quais se encarregarão de cumprir as tarefas que lhes foram atribuídas pela Constituição"¹³⁵.

Por fim, a autonomia financeira de uma entidade descentralizada compreende o poder de gerir e despender dinheiros e valores públicos de modo independente das demais esferas de governo. Ela tem caráter instrumental, pois, visa assegurar o exercício autônomo das competências materiais atribuídas ao ente federado, ou ainda, o exercício das espécies de autonomia anteriormente descritas. Havendo dependência de recursos do poder central, concedidos de forma discricionária, não se pode falar em autonomia política ou administrativa das esferas dependentes. Uma condição necessária da autonomia financeira é justamente a disponibilidade, pelos governos subnacionais, dos recursos necessários para fazer face aos

¹³³ TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 854-855.

¹³⁴ CONTI, 2011, p. 13.

¹³⁵ CONTI, 2011, p. 13.

encargos que lhes foram atribuídos. Tais recursos compreendem a arrecadação própria, no âmbito de sua competência tributária, e os oriundos das transferências intergovernamentais¹³⁶.

Entendemos que a Constituição Federal de 1988, assegurou - ou ao menos tentou assegurar - a autonomia política, administrativa e financeira dos entes federados: (i) os arts. 21, 22, 25 e 30 da CF/88 instituem repartição de competência executiva e legislativa para os entes-federados, garantindo-lhes a autonomia política; (ii) os arts. 26, 27, 28 e 29, 29-A e 31 proporcionam aos estados, distrito federal e municípios capacidade de auto-organização, ou seja, autonomia administrativa; e (iii) a repartição da competência tributária nos arts. 153, 155 e 156, cumulada com a repartição das receitas tributárias previstas nos arts. 157 a 162, promovem a autonomia financeira dos entes federados.

Não obstante a importância de cada uma dessas autonomias, a autonomia financeira é pressuposta das outras, pois sem ela é impossível exercer as demais outorgas de competência, o que esvazia as demais autonomias e, por conseguinte, compromete a própria forma federativa de Estado. Dalmo de Abreu DALLARI¹³⁷ ressalta: "A cada esfera de competências se atribui renda própria. (...) Como a experiência demonstrou, e é óbvio isso, dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos. É indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de rendas suficientes, pois do contrário, a autonomia política se torna apenas nominal, pois não pode agir, e agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios".

A conclusão, portanto, é simples: o exercício de competências depende de recursos financeiros, ou seja, pressupõe a autonomia financeira. Se esta lhe falta, perde-se a autonomia política e administrativa, instaurando a dependência de terceiros para exercê-las. Sem a autonomia financeira não há qualquer autonomia e, por isso, entendemos que este é o núcleo essencial e imutável do Pacto federativo.

A autonomia financeira, portanto, é o elemento essencial da forma federativa de Estado, pois o desenvolvimento das outras autonomias depende dela. Conforme pontua Tácio Lacerda GAMA¹³⁸, "Autonomia financeira compreende o conjunto de faculdades jurídicas que possibilita ao ente federativo adquirir os recursos necessários para o desenvolvimento das

¹³⁶ GOMES, Emerson Cesar da Silva. *Fundamentos das transferências intergovernamentais*. Revista do Tribunal de Contas da União (TCU) n. 110, set/dez 2007. p. 28/39.

¹³⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 33ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 259-260.

¹³⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Federação, autonomia financeira e competência tributária: é possível uma federação sem repartição de competências tributárias?*. In: X Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2013, São Paulo. Congresso Nacional de Estudos Tributários Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. São Paulo: Noeses, 2013. v. 10. p. 1143-1160.

demais autonomias - política, administrativa e legislativa. Pode abranger tanto aquelas que se referem à imposição de tributos - tributárias - quanto às questões de repasse de receitas - orçamentárias.". Dalmo de Abreu DALLARI¹³⁹ conclui que "os entes federados somente exercerão suas próprias competências se tiverem recursos financeiros suficientes para tanto".

De acordo com CORREIA NETO¹⁴⁰, a Constituição de 1988 se valeu basicamente de três estratégias de divisão das rendas tributárias: (i) distribuição ou divisão de competências tributárias; (ii) divisão do produto da arrecadação e; (iii) centralização de competência e distribuição de capacidade tributária ativa¹⁴¹.

Cabe adiantar que o próprio sistema de repartição de competências tributárias da forma como feita pelo constituinte originário, por si só, não garante os recursos necessários para que o ente federado possa financiar suas próprias atividades, seja pela dificuldade em se estabelecer critérios de diferenciação entre competências ou pelo fato de que um mesmo tributo pode resultar em diferente valor de arrecadação em distintas unidades federativas, como ressalta José Maurício CONTI¹⁴². Justamente por essa razão é que o constituinte originário viu a necessidade de criar mecanismos de participação direta ou indireta na arrecadação, que visam corrigir as desigualdades existentes entre cada ente da Federação, a exemplo do Fundo de Participação dos estados e distrito federal e do Fundo de Participação dos municípios (art. 159, I, *a* e *b*, da CF/88)¹⁴³.

A seguir iremos trabalhar a divisão de competência tributária e a divisão do produto da arrecadação como formas efetivas utilizadas pelo constituinte para promoção da autonomia financeira dos entes-federados.

3.3.1. AUTONOMIA FINANCEIRA E COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DOS ENTES FEDERADOS

Quanto à relação existente entre autonomia financeira e repartição de competências tributárias, há divergências na doutrina. O ponto de discordância é: a autonomia financeira pressupõe a existência de competência tributária ou basta que o ente-federado se satisfaça

¹³⁹ DALLARI, op. cit., p. 259-260.

¹⁴⁰ CORREIA NETO, C. de B. Repartição das Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais. In: CONTI, J. M.; SCAFF, F. F.; BRAGA, C. E. F. (Org.). *Federalismo Fiscal e Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito, 2010.

¹⁴¹ Embora previsto, este mecanismo é excepcional (ex: art. 158, II, da CF, que prevê a possibilidade de o Município optar por cobrar o ITR, no lugar da União), pois a tradição é de que o ente instituidor seja também o cobrador.

¹⁴² CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade?*. In: *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Schoueri, Luis Eduardo. (Org.). 1ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 1, p. 908.

¹⁴³ CONTI, 2008, p 908.

financeiramente com a repartição de receitas? Em outro dizer, a autonomia financeira significa a garantia de competência impositiva de tributos ou quer ela significar apenas a disposição de receita (“dinheiro em caixa”)?

Geraldo ATALIBA¹⁴⁴ foi defensor da necessidade da repartição de competências tributárias. Ensina o doutrinador que a discriminação de rendas tem três funções: (i) obviar a bitributação; (ii) assegurar efetivamente a autonomia financeira das pessoas políticas; (iii) evitar conflitos de competência. Ainda no tema, pondera o doutrinador que a autonomia política, por exemplo, supõe como condição a autonomia financeira. Para um governo ser autônomo política e financeiramente, deve ele contar com fontes próprias de receitas e suficiente aos seus anseios. Segundo esta lógica, a autonomia financeira só seria garantida mediante a existência de competência legislativa para instituir tributos, vez que aquela se sustenta nesta, e seu resguardo depende da obtenção de receita de tributo instituído por lei própria.

Luís Eduardo SCHOUERI¹⁴⁵, diferentemente de ATALIBA, entende que a discriminação de competências tributárias não é um requisito de um sistema federal. Para SCHOUERI, o que interessa é que se assegure às pessoas jurídicas de direito público autonomia financeira.

Na mesma linha de raciocínio, Flávio RUBINSTEIN¹⁴⁶ destaca que o que se exige para a caracterização de um sistema federal é a adequada repartição de receitas e de atribuições materiais entre os entes-federados. Igualmente, Carlos Augusto DANIEL NETO¹⁴⁷ sustenta que a autonomia financeira prescinde da repartição de competências tributárias. A autonomia financeira, na verdade, refere-se à capacidade de adquirir receitas, independentemente da vontade dos outros entes.

Tem-se nessa linha, pois, que Federação não depende necessariamente de autonomia legislativa e competência para instituir tributos, pois é possível garantir a autonomia financeira por outras formas, sem implicar necessariamente na competência legislativa. A autonomia financeira consiste na capacidade de autofinanciamento das atividades estatais e a simples

¹⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 24-25.

¹⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 342.

¹⁴⁶ RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competências tributárias no Brasil sob a ótica da teoria normativa do federalismo. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. *Direito tributário: política fiscal*. São Paulo: Saraiva (Série GVLaw). p. 192.

¹⁴⁷ DANIEL NETO, Carlos Augusto. O conceito de autonomia financeira e a obrigatoriedade no exercício das competências tributárias. *Revista de Direito Tributário*. v. 117. São Paulo: Malheiros, s.d. p. 132.

previsão constitucional de repartição de competências tributárias não garante a autonomia financeira dos entes.

No nosso entender, a repartição de competências é elemento relevante do Estado Federal, mas não deve ser considerada insuscetível de alterações. Desde que resguardadas respectivas autonomias, especialmente a financeira que é o objetivo final da repartição de competências impositivas, não há óbice constitucional à transferência de competências de um ente federado a outro¹⁴⁸.

Assim, embora a repartição de competências impositivas decorra da forma federativa, a forma federativa, por outro lado, não impõe, necessariamente, a repartição de competências. Conquanto não seja a única forma de assegurar a autonomia dos entes federativos, a repartição de competências para instituição de tributos é uma consequência da forma federativa de Estado, mas não é obrigatória, tampouco imutável.

Nosso sistema federal, da forma como estabelecido pela Constituição, pressupõe o equilíbrio da discriminação de rendas tributárias, conceito que não necessariamente implica a manutenção da discriminação de competências impositivas da forma como foi eleita pelo constituinte originário.

3.3.2. AUTONOMIA FINANCEIRA E PARTILHA DE RECURSOS DO PRODUTO ARRECADADO

O sistema federativo e o Estado social adotado pelo constituinte originário, reforça o federalismo cooperativo, no qual a unidade federativa central opera de modo a eliminar eventuais desigualdades regionais, conforme previsto pelo art. 43 da CF/88¹⁴⁹. Conforme pondera Heleno Taveira TORRES¹⁵⁰, tal escolha “demanda a necessidade de maior distribuição de recursos para as autoridades periféricas, ao que milita em seu favor o sistema de distribuição do produto arrecadado dos impostos e contribuições (diretamente ou por fundos especiais). Com isso, são atendidos os princípios de desenvolvimento e justiça social, bem assim todos aqueles fins constitucionais do Estado, segundo os parâmetros que autorizam a intervenção do Estado na economia”.

No cenário brasileiro atual, a repartição sempre se dá da União para os estados, distrito federal e municípios, e dos estados e distrito Federal para os municípios. Emerson da Silva

¹⁴⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 143.

¹⁴⁹ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

¹⁵⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 325.

GOMES¹⁵¹ discorre sobre as formas de repartição: (i) direta, em que uma parcela da receita arrecadada de um tributo da competência de uma unidade federativa deve ser entregue a outra - *ex vi* do art. 158, III, da CF/1988, que estabelece que 50% do Imposto Territorial Rural (ITR) arrecadado deve ser repassado pela União aos municípios onde o imóvel se localiza; e (ii) e indireta, em que uma parcela da receita arrecadada é destinada à formação de fundos, cujos valores serão distribuídos aos entes federados beneficiários segundo critérios preestabelecidos.

A partilha de recursos arrecadados entre os entes da federação é um mecanismo presente na tradição federativa brasileira desde a Constituição de 1934¹⁵². Dentre as principais funções, a partilha presta-se a reduzir o desequilíbrio fiscal, causado pela desproporção entre as tarefas constitucionalmente impostas aos entes subnacionais e os recursos tributários a serem auferidos do exercício de suas competências tributárias. Se há desproporção entre competências materiais e competências tributárias, é necessário que os entes subnacionais necessitem de outras fontes de recursos próprios, para que sejam efetivamente autônomos e possam prover níveis adequados de serviços públicos¹⁵³.

A partilha de receitas também é um mecanismo utilizado para amenizar as desigualdades regionais, na busca de promover o equilíbrio socioeconômico entre estados e municípios e a necessária equalização inter-regional diante da grande extensão territorial e acentuadas disparidades regionais presentes no Brasil¹⁵⁴.

A partilha de receitas permite que entes com baixa capacidade fiscal e frágil estrutura administrativa participem da arrecadação de tributos gerados em territórios mais prósperos, o que nivela os serviços públicos à disposição de cada cidadão independentemente de onde eles estejam¹⁵⁵, assegurando autonomia àqueles entes e realizando democracia e isonomia¹⁵⁶.

¹⁵¹ GOMES, op. cit., p. 28/39.

¹⁵² A denominação "Fundo de Participação dos Municípios e Fundo de Participação dos Estados" instituída pelo art. 26 da Constituição de 1967, determinava a distribuição de 12% do produto da arrecadação do IR e IPI da União, sendo (i) 5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE); (ii) 5% ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM); e (iii) 2% ao Fundo Especial. O art. 159, inciso I, alíneas a, b e c da CF/88, e os artigos 34, 76 e 161 do ato das disposições constitucionais transitórias (ADCT), mantiveram estas transferências de parte do produto do IR e do IPI#. Para regulamentação do FPE e do FPM, foram editadas as leis complementares (i) 62/89, que estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos fundos de participação; e (iii) 91/97 que dispõe sobre a fixação dos coeficientes do FPM. O CTN também estabelece critérios para a divisão.

¹⁵³ GOMES, op. cit., p. 28/39.

¹⁵⁴ GOMES, op. cit., p. 28/39.

¹⁵⁵ DELFIM NETTO, A. Repartição das Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais. In: CONTI, J. M.; SCAFF, F. F.; BRAGA, C. E. F. (Org.). *Federalismo Fiscal e Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 217-242.

¹⁵⁶ CONTI, 2001, p. 39.

3.4. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: O PACTO FEDERATIVO E AUTONOMIA DOS ENTES À LUZ DA REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS E COMPARTILHAMENTO DE RECEITAS CONSTANTES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A seguir analisaremos os principais Julgamentos do STF que apreciaram a cláusula pétrea do pacto federativo brasileiro. Não obstante o desfecho de cada caso concreto, ora pela constitucionalidade da concessão de incentivo que impacte na parcela do imposto partilhável, ora pela inconstitucionalidade da concessão de incentivos sobre esta parcela partilhável, conforme peculiaridades analisadas pelos julgadores que serão exploradas adiante, o entendimento primordial do STF quanto ao Pacto federativo brasileiro é a importância da manutenção da autonomia financeira dos entes, assim entendida como a disponibilidade de recursos para garantir o autogoverno: seja através da competência impositiva, seja pelo mecanismo de compartilhamento de receitas.

Ao lado da “autonomia financeira” local, podemos concluir que é fundamental a observância aos contornos estabelecidos pela harmonização nacional. As regras que limitam e combatem a guerra fiscal são exemplos da necessária contenção dos poderes locais em benefício do concerto federativo: o individual cede lugar à harmonia do todo. Não há autonomia absoluta, não há autonomia que colida com a federação e, em matéria de ICMS e ISS, as regras devem ser uniformes e não locais: a competência local é limitada pelas normas gerais.

3.4.1. LIMITES MATERIAIS AO PODER CONSTITUINTE

Em 1999, o Governador do estado do Mato Grosso do Sul apresentou Ação Direta de Inconstitucionalidade - **ADI 2024**, para questionar a compatibilidade da emenda constitucional 20/98 (EC 20/98) que atribuiu nova redação ao art. 40, §13, da CF/88, prevendo a submissão ao regime geral da previdência social dos ocupantes exclusivamente de cargos em comissão, assim como os de outro cargo temporário ou de emprego público. Solicitou-se arguição de inconstitucionalidade deste preceito por entender ser tendente a abolir a "forma federativa do Estado", por suposta interferência na autonomia dos Estados.

A medida cautelar foi indeferida pelo Min. Relator Sepúlveda Pertence e no Acórdão da **ADI 2024**¹⁵⁷, confirmou-se o entendimento de que a forma federativa de Estado não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que

¹⁵⁷ STF. ADI 2024, MC. Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Tribunal Pleno. Julgado 27.10.1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347393>> Acesso em: 02.12.2019.

o constituinte originário concretamente adotou, de tal forma que "as limitações materiais ao poder constituinte de reforma 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."

Do voto condutor, destaca-se a análise mais aprofundada do conceito de federação conforme Teoria Geral do Estado, concluindo que não se deve adotar um conceito apriorístico de federação, mas sim aquele concretamente adotado pelo constituinte originário, de tal forma que as cláusulas pétreas não são garantias de intangibilidade de preceitos constitucionais específicos, mas apenas de seus conteúdos nucleares¹⁵⁸. O Voto cita Oscar Vilhena VIEIRA e ressalta que diferentemente de outras constituições federais em que se proibiu admissão de emendas constitucionais que "**afastem**" os direitos e princípios fundamentais que protege, no Brasil a constituição vedou apenas a deliberação sobre emendas que tem "**aboli-los**":

Assim – em primoroso trabalho dedicado ao tema (A Constituição e sua Reserva de Justiça – um ensaio sobre os limites materiais ao poder de reforma, Malheiros, 1999, p. 179) – assinala Oscar Vilhena Vieira que, enquanto a Lei Fundamental alemã (art. 79.3) proíbe admissão a proposta de emenda que **afete** os direitos e princípios fundamentais que protege, a do Brasil, no ponto menos restritiva, veda a deliberação sobre ao que tendam a **aboli-los**.

É certo que, logo em seguida, conclui o autor a análise dos precedentes de ambos os países por observar com ironia que “embora a Constituição brasileira empregue o termo **abolir**, no caso do IPMF, o Tribunal o interpretou como se significasse **afetar**. Já a Corte alemã, que tinha na sua frente o termo **afetar**, interpretou-o, nos três casos, como se fosse **abolir**”. Mas isso é outra história.

Importa é que, no caso – à vista do modelo ainda acentuadamente centralizado do federalismo adotado pela versão originária da Constituição de 1988 – o preceito questionado da EC 20/98 nem tende a **aboli-lo**, nem sequer **afetá-lo**."

O Relator acrescentou passagem de seu voto proferido na ADIn 1749, para esclarecer que a intangibilidade da cláusula pétrea do Pacto federativo não abrange todos os pormenores da Federação, sendo plenamente cabível a alteração da distribuição de renda ou dos encargos de cada um dos entes federativos: **“Isso não significa, a meu ver, que, no dimensionamento de tal cláusula de intangibilidade, se tenham petrificado todos os pormenores constitucionais relativos à Federação, de tal modo que qualquer alteração deles, como na distribuição de renda ou dos encargos a cada um dos entes federativos, significasse violação ao limite material do poder de reforma constitucional.”**

¹⁵⁸ “A afirmação então reiterada de que os limites materiais à reforma constitucional – as já populares “cláusulas pétreas” – não são garantias de intangibilidade de literalidade de preceitos constitucionais específicos da Constituição originária – que, assim se tornariam imutáveis – mas sim do seu conteúdo nuclear é da opinião comum dos doutores (cf., v.g., Nelson S. Sampaio, O poder de reforma constitucional, 3ª ed., p. 87; Jorge Miranda, Manual Dir. Constitucional, 2ª ed., 1983, II/189; Klaus Stern, Derecho Del Estado de la RFA, trad, Madrid, 1987, p. 342 ss; Gomes Canotilho, Direito Constitucional, 5ª ed., p. 1138; Oscar Vilhena Vieira, A Constituição e sua Reserva de Justiça, Saraiva, 1999, p. 222 ss.).”

Por fim, vale adicionar que, em voto apartado, o Ministro Nelson Jobim fez uma breve digressão sobre as razões pelas quais o federalismo tornou-se cláusula pétrea no Brasil. Relembrou o Ministro que na Constituinte de 1891 uma ala federalista defendia a maior autonomia dos entes federados de modo a transformá-los em unidades independentes e separadas no futuro. Após seu relato histórico, conclui “que a cláusula pétrea, que foi posta na Constituição de 1891, era exatamente para preservar e afastar qualquer possibilidade da confederação, pretendida pelo apostolado. Essa foi a razão pela qual se petrificou a federação, no Brasil, porque havia um pendor, por parte, principalmente, da representação dos positivistas cariocas, de levar à cisão “as pátrias brasileiras de origem portuguesa”. Queria fazer o inverso dos Estados Unidos da América.”

Em conclusão, extrai-se que no julgamento da **ADI 2024**, o STF concluiu que as limitações materiais não são intangíveis, isto é, podem sofrer alterações desde que se proteja o núcleo essencial do federalismo. Nesse aspecto, observa-se a manifestação expressa no sentido de que a intangibilidade da cláusula pétrea do Pacto federativo não abrange todos os pormenores da Federação, sendo plenamente cabível a alteração da distribuição de renda ou dos encargos de cada um dos entes federativos.

O Julgado ressaltou também que a constituição brasileira vedou apenas emendas que tendem abolir a federação, não havendo óbice em cláusula pétrea para alterações de outros conceitos e princípios constitucionais. Segundo o julgado, a imutabilidade do Pacto federativo não recai sobre princípios e instituições, mas sim sobre "as decisões políticas fundamentais" tendentes a abolir a forma federativa de Estado.

3.4.2. AUTONOMIA FINANCEIRA COMO GARANTIA DO PACTO FEDERATIVO

O julgamento do **RE 572.762**¹⁵⁹ (2008) foi o primeiro a ter a repercussão geral da questão constitucional acerca do Pacto federativo reconhecida pelo STF (**TEMA 42**). Por essa razão, trata-se de um caso emblemático, mencionado inúmeras vezes pelo STF em julgamentos posteriores. O caso cuidou de analisar a postergação dos repasses constitucionais da parcela do ICMS devida aos Municípios, em razão de benefício fiscal de diferimento concedido pelo estado de Santa Catarina no montante de 25%, por meio do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC. O Município alegava que referido diferimento levava ao adiamento do repasse da parcela do imposto (25%) pertencente aos municípios. O Estado

¹⁵⁹ RE 572.762. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno. Julgado em: 18.06.2008 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=546141>>. Acesso em: 02.12.2019.

defendeu-se alegando que se não há arrecadação, não há que se falar em direito dos municípios ao repasse, uma vez que o direito não recai sobre o imposto, mas sim sobre a receita pública, ou seja, apenas quando o imposto for arrecadado.

Ficou decidido que o estado não pode conceder benefício fiscal de diferimento sobre os repasses constitucionais da parcela do ICMS já pertencentes aos municípios e cujo repasse é obrigatório, não podendo sujeitar-se à condicionantes estabelecidas pelo estado. Em outras palavras, a discussão do Tema 42 centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, **concluindo pela impossibilidade de conceder benefício após incidência do imposto, sobre a parcela que pertence ao Município.**

No julgamento do mérito do Recurso, o Relator Min. Ricardo Lewandowski iniciou seu Voto ressaltando o caráter do federalismo cooperativo brasileiro da CF/88 e a extensão da autonomia dos entes federados, seja através da ampliação da competência arrecadatória dos estados, distrito Federal e municípios, como também pelo repasse de recursos compartilhados com os entes maiores, concluindo pela necessidade de preservação da autonomia financeira “não se permitindo no tocante à repartição de receitas tributárias, qualquer condicionamento arbitrário por parte do ente responsável pelos repasses a que eles fazem jus.”

O Relator prossegue citando o entendimento de Kiyoshi HARADA, no sentido de que o imposto que possui arrecadação compartilhada, como o ICMS, já nasce com dois titulares do produto da arrecadação, por expressa determinação constitucional. Prossegue citando Ricardo Lobo TORRES, para quem a repartição constitucional de receitas tributárias configura “instrumento financeiro, e não tributário, que cria para os entes políticos menores o direito a uma parcela de arrecadação do ente maior”. Conclui que não merece acolhida a alegação de que o direito do Município estaria condicionado ao efetivo ingresso do tributo no erário estadual, uma vez que o estado não pode diferir a arrecadação de parcela do imposto pertencente ao Município e cita Aliomar BALEEIRO para quem “(...) no federalismo cooperativo, entes estatais podem ser beneficiários de rendas, relativas a tributos de alheia competência. Pode haver mesmo hipótese de à pessoa competente não pertencer o produto da arrecadação de tributo próprio.”¹⁶⁰.

O julgamento foi concluído à unanimidade: todos os Ministros acompanharam o voto do Relator. Em suma, o STF entendeu que, embora a parcela do ICMS mencionada no art. 158, IV da CF/88 seja arrecadada pelo estado, ela integra *de jure* o patrimônio do município, não

¹⁶⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11a edição, revista e completada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional no 10/96, por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pp. 586-588.

podendo o ente maior dela dispor a seu talante, diferindo-a como no caso, sob pena de grave ofensa ao Pacto federativo. Em outras palavras, o estado não pode conceder benefício fiscal de diferimento sobre os repasses constitucionais da parcela do ICMS devida aos municípios, como pretendido pelo estado de Santa Catarina no Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC.

Do diálogo ocorrido durante o julgamento, destaca-se a seguinte fala do Min. Relator: “Permito-me usar uma expressão popular. O que ocorre, no caso, é que o Estado está fazendo cortesia com o chapéu alheio, na verdade. Ninguém duvida que os Estados possam, mediante lei complementar, conceder incentivos ou benefícios fiscais – quaisquer que sejam eles –, desde que acordados comumente. Não se admite é que instituem benefícios ou se concedam isenções ou estabeleçam programas para auxiliar empresas com a parcela do tributo – como Vossa Excelência muito bem disse – pertencente ao Município.”

Não obstante todos os votos, em suas integralidades, sejam lições para este tema, cabe-nos ressaltar o trecho do Voto do Min. Carlos Brito, que ressalta que *“não se pode falar em autonomia municipal sem autonomia tributário-financeira, que, aliás, é suporte da autonomia político-administrativa de qualquer das entidades federativas.”*

Todo teor do julgamento do RE 572.762-9, em sede de repercussão geral reforça conclusão de que o núcleo essencial do Pacto federativo brasileiro é a preservação da autonomia financeira dos entes federados, isto é, a garantia de recursos para fazer jus às suas outorgas, de tal forma que (i) o Estado não pode dispor em absoluto da arrecadação, fixando um limite à sua autonomia e, por sua vez, (ii) o Município tem direito ao repasse, como instrumento de sua autonomia, sem quaisquer condicionantes.

O entendimento firmado neste RE 572.762 foi aplicado em inúmeros julgados, valendo citar como exemplo: **RE 477.854-ED** Relatora Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, DJe: 22.05.2009¹⁶¹; **RE 499.613-AgR**, Relator Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, DJe de 14.11.2008¹⁶²; **RE 531.566 AgR** Relator Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe: 01.07.2009¹⁶³; **RE 548.018-**

¹⁶¹ RE 477.854-ED. Relatora Min. Ellen Gracie. 2ª Turma. Julgado em: 28.04.2009. DJe: 22.05.2009 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593767>>. Acesso em: 02.12.2019.

¹⁶² RE 499.613-AgR. Relator Min. Cezar Peluso. 2ª Turma. Julgado em: 07.08.2008. DJe de 14.11.2008 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561409>>. Acesso em: 02.12.2019

¹⁶³ RE 531.566-AgR. Relator Min. Joaquim Barbosa. 2ª Turma. Julgado em: 09.06.2009. DJe: 01.07.2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=598817>>. Acesso em: 02.12.2019.

AgR, Relator Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe de 12.11.2010¹⁶⁴; **AI 665.186-ED**¹⁶⁵, Relator Min. Celso de Mello, 2ª Turma, DJe de 28.02.2011; **STA 451 AgR**, Relator Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, DJe de 02.06.2011¹⁶⁶; **ADI 4.597-MC**, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe de 05.09.2011¹⁶⁷; **RE 478.753 AgR** Relator Min. Ayres Britto, 2ª Turma, DJe: 13.10.2011¹⁶⁸; **RE 535.135-AgR**, Relator Min. Ayres Britto, 2ª Turma, DJe de 18.10.11¹⁶⁹; **ARE 664.844-AgR**, Relatora Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJe de 06.03.2012¹⁷⁰; **RE 607.100 AgR**, Relator Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJe 02.10.2012¹⁷¹; **RE 695.421AgR**, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, DJ de 15.05.2013¹⁷²; **RE 726.333 AgR**, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma DJe 03.02.2014¹⁷³; e **RE 991.329** Relator Min. Marco Aurélio, 1ª Turma, DJe 19.09.2018¹⁷⁴.

Esse contexto culminou, inclusive, na edição da Súmula Vinculante nº 30, suspensa em 04 de fevereiro de 2010, após questão de ordem levantada pelo Ministro Dias Toffoli ("É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos municípios."¹⁷⁵) e que atualmente aguarda deliberação da Proposta de Súmula Vinculante (PSV) 41¹⁷⁶.

¹⁶⁴ RE 548.018-AgR. Relator Min. Joaquim Barbosa. 2ª Turma. Julgado em: 19.08.2010. DJe de 12.11.2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616543>> Acesso em: 02.12.2019.

¹⁶⁵ AI 665.186-ED, Relator Min. Celso de Mello, 2ª Turma, julgado em 01.02.2011. DJe de 28.02.2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619736>>. Acesso em: 02.12.2019

¹⁶⁶ STA 451 AgR, Relator Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 18.05.2011. DJe de 02.06.2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=623682>>. Acesso em: 02.12.2019

¹⁶⁷ ADI 4.597-MC, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 30.06.2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1424299>>. Acesso em: 02.12.2019

¹⁶⁸ RE 478.753 AgR, Relator Min. Ayres Britto, 2ª Turma, julgado em 02.08.2011. DJe: 13.10.2011 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628549>>. Acesso em: 02.12.2019

¹⁶⁹ RE 535.135-AgR, Relator Min. Ayres Britto, 2ª Turma, julgado em 16.08.2011. DJe de 18.10.11. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628872>>. Acesso em: 02.12.2019

¹⁷⁰ ARE 664.844-AgR, Relatora Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, julgado em 14.02.2012. DJe de 06.03.2012. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1795319>> Acesso em: 02.12.2019.

¹⁷¹ RE 607.100 AgR, Relator Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 18.09.2012. DJe 02.10.2012. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2857732>> Acesso em: 02.12.2019

¹⁷² RE 695.421AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, julgado em 24.04.2013. DJe 15.05.2013. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3791790>> Acesso em 02.12.2019.

¹⁷³ RE 726.333 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, julgado em 10.12.2013. DJe 03.02.2014. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5144806>> Acesso em: 02.12.2019.

¹⁷⁴ RE 991.329 Relator Min. Marco Aurélio, 1ª Turma, julgado em 14.08.2018. DJe 19.09.2018. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748236257>> Acesso em: 02.12.2019

¹⁷⁵ Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=119642>> Acesso em: 02.12.2019.

¹⁷⁶ Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2671168>>. Acesso em: 02.12.2019.

Em todos esses julgamentos, o STF enfatizou (i) a importância da autonomia financeira do ente, como elemento essencial para manutenção do Pacto federativo e (ii) os impactos negativos da concessão de incentivos fiscais, especialmente através dos impostos que possuem receitas compartilhadas, tendo em vista que a renúncia concedida pelo ente titular principal do imposto impacta diretamente os demais entes que daquela receita dependem.

Em especial, vale citar o julgamento do **SS 2336¹⁷⁷ (2010)** em que o Relator, Ministro Gilmar Mendes, segue o entendimento do RE 572.762-9, e ressalta sua manifestação feita naquela ocasião: "Registro a importância deste julgado. Trata-se de um pronunciamento que o Tribunal faz numa matéria técnica de distribuição de receita, mas que enfatiza a importância da autonomia municipal naquilo que ela tem de substancial, que é a autonomia financeira a partir desta rede, desta tessitura concebida pelo texto constitucional no modelo de repasse ou distribuição de participação. (...)". As colocações do Ministro dispensam maiores explicações: deve-se garantir autonomia financeira dos entes, ou seja, o recebimento de recursos, para manutenção do Pacto federativo.

Ainda, em caso semelhante, o julgamento da **ACO 758¹⁷⁸ (2017)**, de Relatoria do Min. Marco Aurélio, tratou-se da constitucionalidade da subtração dos valores destinados ao Programa de Integração Nacional – PIN e ao Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e do Nordeste – PROTERRA, da parcela de participação do FPE relativa ao IRPJ arrecadado pela União. Segundo sustenta, a prática viria causando decesso nos recursos repassados ao estado no que se refere ao rateio do citado Fundo.

O Voto vencedor, proferido pelo Relator Min. Marco Aurélio, alertou para a inconstitucionalidade da prática de subtração da parcela do imposto destinada ao compartilhamento: "Altera-se, em última análise, a rubrica, em termos de receita, do que devido pelas pessoas jurídicas a título de imposto sobre a renda, vindo-se a fatiar o bolo, com subtração de parcela, a ser alvo do compartilhamento. A entender-se de forma diversa, ficará aberta a porta a que, ao sabor de certa política governamental, venha a União a esvaziar o preceito do artigo 159, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal bem como outros que versem a partilha do que arrecadado a título de tributo."

Dos debates havidos durante a sessão de julgamento, o Relator acrescentou "mais um dado: na verdade, há um ônus para o contribuinte. Ao invés de ele recolher sob a rubrica

¹⁷⁷ SS 2336 AgR. Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno julgado em: 07.04.2010, DJE 21.05.2010 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611498>>. Acesso em: 02.12.2019.

¹⁷⁸ ACO 758. Relator Min. Marco Aurélio, julgado em 19.12.2016. DJE 01.08.2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13251296>>. Acesso em: 02.02.2019.

“imposto sobre a renda”, recolhe sob as rubricas “programas”, a que me referi, “PIM” e “PROTERRA”. Ou seja, acaba a União cumprimentando com o chapéu alheio, já que esses programas são federais, e mais, aditando a Carta da República mediante legislação ordinária. O Fundo de Emergência foi criado, mas por emenda constitucional."

Em Voto-Vista, a Min. Rosa Weber acrescenta com clareza que é a receita líquida que deve ser considerada para fins de partilha, contudo, em respeito ao Pacto federativo, eventuais incentivos consistentes na dedução, do próprio imposto a pagar, de valores destinados a órgãos, fundos ou despesas federais, devem ser adicionados à receita líquida:

Em princípio, é a receita líquida que deve ser considerada, sob pena da inclusão de valores irreais na base de cálculo da participação dos Estados e dos Municípios, de que a União não tem disponibilidade financeira, como as restituições, e sob pena, ainda, de desestímulo ao legislador federal à concessão de importantes incentivos extrafiscais, dentro do âmbito da competência que lhe foi outorgada constitucionalmente para instituir, modificar e cobrar os tributos federais.

No entanto, a meu juízo, **o princípio federativo, cláusula pétrea do texto constitucional (art. 60, § 4º, I), impõe que se adicionem à receita líquida, para fins de determinação do “produto da arrecadação” a ser partilhado, os incentivos fiscais consistentes na dedução, do próprio imposto a pagar, de valores destinados a órgãos, fundos ou despesas federais, notadamente daqueles que contrastam com a proibição constitucional da vinculação da receita de impostos (art. 167, IV, da CF). É o que ocorre com as “contribuições” ao PIN e ao PROTERRA. (grifo nosso).**

E conclui citando o Voto Min. Ricardo Lewandowski proferido na condição de Relator do RE 572.762: “Ninguém duvida que os Estados possam, mediante lei complementar, conceder incentivos ou benefícios fiscais – quaisquer que sejam eles -, desde que acordados comumente. Não se admite é que instituem benefícios ou se concedam isenções ou estabeleçam programas para auxiliar empresas com a parcela de tributo [...] pertencente ao Município.”.

Apesar do voto contrário vencido, no sentido de que o União pode conceder isenções sobre impostos de sua competência, ainda que afete a receita partilhada, o Min. Gilmar Mendes mais uma vez destacou a importância da autonomia financeira dos entes subnacionais como pressupostos das demais autonomias garantidas pelo federalismo, valendo citar os seguintes trechos de seu voto:

Não há dúvida de que a partilha das receitas, especialmente de impostos, é uma questão fundamental do Pacto federativo brasileiro, assim como de qualquer Estado fiscal que se estruture na forma de federação. De nada adianta o zelo na partilha de competências constitucionais, entre os diferentes entes federativos, se essa repartição não é acompanhada da divisão de recursos próprios e suficientes para fazer frente às diversas tarefas que lhes foram conferidas pelo Poder Constituinte. As competências constitucionais esvaziam-se sem as condições materiais para o seu exercício. (...) A Federação tem como um de seus elementos estruturantes o reconhecimento de autonomia política aos entes subnacionais. E não há autonomia real sem autonomia financeira, isto é, os estados e os municípios precisam dispor de recursos próprios e suficientes para fazer frente aos seus misteres institucionais. (...) Do ponto de vista dos entes que recebem as transferências – Estados, Distrito Federal e Município –,

percebe-se que, em casos extremos, a política fiscal da União pode, na prática, implicar verdadeira asfixia de suas finanças.

Ao final, por maioria, o STF condenou a União ao pagamento das diferenças devidas em razão dos descontos inconstitucionais, impróprio subtrair valores destinados aos Programas PIN e PROTERRA.

3.4.3. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA E PARTILHA DE RECEITAS COMO GARANTIA DO PACTO FEDERATIVO

O julgamento **RE 591.033**¹⁷⁹ (2010) teve a repercussão geral reconhecida pelo STF a fim de analisar se é constitucional a aplicação de critérios estaduais para dispensa de inscrição em dívida ativa e do ajuizamento das execuções relativas aos débitos de pequeno valor referentes à arrecadação do Município. no caso, o Juiz extinguiu o processo por falta de interesse de agir do Município de Votorantim com base em lei estadual do estado de São Paulo que prevê a dispensa do ajuizamento de ações de pequeno valor. O STF entendeu que "negar ao Município a possibilidade de executar seus créditos de pequeno valor sob o fundamento da falta de interesse econômico viola o direito de acesso à justiça." (**TEMA 109**).

Embora o tema seja tangencial ao foco do presente trabalho de dissertação, vale transcrever o seguinte trecho extraído do Voto proferido pela Ilma. Min. Ellen Grace, que ressalta que a repartição de competências tributárias e o compartilhamento de receitas arrecadadas são os instrumentos escolhidos pelo legislador constituinte para garantir a autonomia financeira dos entes, como pilar para as autonomias administrativa e política dos entes e, para arrematar, a Ministra ressalta que o entendimento do RE 572.762 de que só haverá autonomia política mediante a autonomia financeira:

A repartição de competências e de receitas tributárias configura um dos pilares da autonomia dos entes políticos.

O Ministro Celso de Mello, quando do julgamento do RE 495.576-AgR, destacou que a autonomia municipal *“representa, no contexto da nossa organização político-jurídica, uma das pedras angulares sobre a qual se estrutura o edifício institucional da Federação brasileira”*. Em seguida, destacou que *“a repartição constitucional de receitas tributárias qualifica-se como um instrumento necessário e essencial à preservação da integridade da autonomia do Município, compreendida esta em sua dimensão e projeção financeiras”*.

Também o Min. Ricardo Lewandowski, no RE 572.762, já se manifestou nesse sentido, ressaltando: *“para que a autonomia política concedida pelo constituinte aos entes federados seja real, efetiva e não apenas virtual, cumpre que se preserve com rigor a sua autonomia financeira”*. (RE 591.033, Relatora Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 17.11.2010, DJe 24.02.2011).

¹⁷⁹ RE 591033, Relatora Min. Ellen Grace, Tribunal Pleno, julgado em: 17.11.2019. DJe 24.02.2011 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619654>>. Acesso em: 02.02.2019.

A Relatora conclui que a competência impositiva é indelegável e não se admite qualquer interferência de um ente na competência de outro, de tal forma que apenas o Município poderia, por lei própria, dispensar a inscrição em dívida ativa e cobrança dos créditos de baixo valor: a nenhum ente político é dado dispor sobre crédito alheio.

No julgamento da **ADO 25**¹⁸⁰ (2016), proposta pelo Governador do estado do Pará contra alegada omissão legislativa do Congresso Nacional em regulamentar o disposto no art. 91, caput e parágrafos, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88, acrescentado pela Emenda Constitucional 42/2003 para estabelecer mecanismo de compensação dos prejuízos decorrentes da desoneração das exportações, resultando flagrante prejuízo aos estados exportadores, especialmente o Pará.

Novamente, embora o tema central da tese não enfrente de forma direta o objeto da presente dissertação, o Julgamento do caso compreendeu a análise de diversos conceitos tratados neste estudo: mais uma vez o STF ressalta que é necessário que os entes possam arcar com as tarefas que lhe foram conferidas uma vez que sem as condições materiais (recursos) referidas competências (tarefas) esvaziam-se.

O Min. Gilmar Mendes reforça que a obtenção de recursos próprios e suficientes é mais importante que a própria competência impositiva: “De nada adianta o zelo na partilha de competências constitucionais, entre os diferentes entes federativos, se essa repartição não é acompanhada da divisão de recursos próprios e suficientes para fazer frente às diversas tarefas que lhes foram conferidas pelo Poder Constituinte. As competências constitucionais esvaziam-se sem as condições materiais para o seu exercício.”. Ele ressalta, ainda, que os esforços de se promover a descentralização acabaram totalmente revertidos pela centralização dos recursos arrecadados na União, diante do uso exacerbado das contribuições cujas receitas não são suscetíveis de partilha com estados e municípios:

Entretanto, é cediço que, apesar dos esforços constitucionais, no sentido de promover descentralização de receitas na redação originária da Constituição Federal de 1988, nos anos seguintes, a União, por meio das contribuições – cuja receita não é partilhada com os demais entes –, conseguiu reverter o quadro constitucional de partilha de receitas, concentrando em seu poder a maior parte dos recursos tributários arrecadados.

Parece correto afirmar, nesse sentido, que as duas décadas que sucederam à promulgação da Carta de 1988 caracterizaram-se pela inversão do quadro de partilha de receitas traçado na Constituinte. Refiro-me, é claro, ao uso cada vez mais frequente das contribuições do art. 149 da Constituição Federal, sobretudo as federais, para o financiamento do Estado brasileiro.

Ao que tudo indica, a própria estrutura de partilha de receitas e atribuições firmada em 1988 parece ter sido a causa de sua inversão nos anos seguintes. A crescente necessidade de recursos públicos para o custeio dos direitos sociais, associada aos

¹⁸⁰ ADO 25, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 30.11.2016. DJE 18.08.2017 Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13385039>> Acesso em 02.12.2019.

largos percentuais de partilha incidentes sobre os principais impostos federais, inclusive aqueles criados no uso da competência residual (art. 154, I), representou fator de grande estímulo ao emprego de contribuições.

Observa-se, então, que, se, de um lado, o constituinte desenhou um quadro fiscal fortemente descentralizado quanto aos impostos; de outro, deixou nas mãos da União, livres de qualquer partilha de arrecadação, outra espécie tributária: as contribuições, especialmente as sociais.

Progressivamente, o governo federal viu-se induzido a lançar mão dessa espécie tributária, quer pelas facilidades de seu regime de instituição, livre da aplicação de boa parte dos princípios tributários, quer pela não obrigatoriedade de partilha das receitas geradas, ao contrário do que ocorre com os impostos.

Essa tendência, no entanto, trouxe efeitos perversos. No plano econômico e fiscal, a ampliação do financiamento do setor público brasileiro, por meio de contribuições, pode ter sido responsável por efeitos perversos, como o ganho de complexidade do sistema tributário, a centralização fiscal e a elevação da carga tributária.

3.4.4. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS SOBRE IMPOSTOS COMPARTILHADOS E O PACTO FEDERATIVO

A questão foi versada no julgamento do **RE 705.423**¹⁸¹ (2016) em sede de repercussão geral reconhecida (**TEMA 653**) para definir, sob o prisma constitucional, até que ponto a concessão de benefícios e incentivos fiscais relativos ao Imposto de Renda e ao Imposto sobre Produtos Industrializados pode impactar nos valores transferidos aos municípios a título de participação na arrecadação desses impostos. No recurso, o Município de Itabi requer que a base de cálculo do FPM seja aplicada sobre o produto total da arrecadação dos impostos, sem a dedução dos valores dos incentivos, benefícios e isenções concedidos pela União.

Trata-se, portanto, de caso distinto àquele analisado no RE 572.762 (Tema 42), em que o STF assentou que o repasse das receitas públicas tributárias transferidas, via fundo de participação, não podem sujeitar-se às técnicas e condicionantes previstos em programa estadual que estabelece o diferimento do pagamento do ICMS sendo, portanto, inviável a retenção de parcela do produto da arrecadação daquele imposto. Naquele caso, ficou decidido que o estado não pode conceder benefício fiscal de diferimento sobre os repasses constitucionais da parcela do ICMS já pertencentes aos municípios e cujo repasse é obrigatório, não podendo sujeitar-se às condicionantes estabelecidas pelo estado. Em outras palavras, a discussão do Tema 42 centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, concluindo pela impossibilidade de conceder benefício após incidência do imposto, sobre a parcela que pertence ao Município, ao passo que o cerne do debate do Tema 653 reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte de ente federativo, antes da incidência do imposto.

¹⁸¹ RE 705.423, Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em: 23.11.2016. DJE: 05.02.2019 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14291555>>. Acesso em: 02.12.2019.

Assim, embora conexos, enquanto o Tema 42 concluiu pela **impossibilidade de retenção de parcela do produto da arrecadação do ICMS que já pertence aos municípios**, em razão da concessão de diferimento pelo estado-membro após incidência do imposto, o Tema 653 concluiu pela **possibilidade da União de conceder benefícios regulares antes da incidência do imposto**, mesmo que impacte nas parcelas que futuramente serão repassadas aos municípios.

Este é o entendimento firmado no tema 653 da repercussão geral: “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades”.

O Voto vencedor do Relator Min. Edson Fachin inicia ressaltando que o tema abrange a autonomia financeira dos municípios e a conciliação com a competência tributária da União, e passa a discorrer a respeito de dois fenômenos políticos: (i) a municipalização das receitas públicas e (ii) a significativa criação de municípios na primeira década de vigência da CF/88, concluindo que a viabilidade financeira dos novos municípios é um problema desafiador e aberto do federalismo brasileiro. Prossegue o Voto concluindo que “compreendida a autonomia financeira como capacidade de autofinanciamento das atividades estatais representadas pelo autogoverno, à luz de suas características essenciais, que são a independência, a suficiência e a eficiência, percebe-se que os municípios têm-se afirmado progressivamente como parte vital da Federação, em que pesem às desigualdades sociais e regionais e às promessas civilizatórias não cumpridas, em maior ou menor medida, pelo Estado brasileiro.”.

Mais adiante, o Relator firma sua convicção "no sentido de que não se haure da autonomia financeira dos municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração" e conclui que “não há direito a uma participação referente a uma arrecadação potencial máxima em que se incluiria os incentivos e as renúncias fiscais, sob pena de subversão da decisão do Poder Constituinte em momento constitucional no que diz respeito ao modelo de federalismo fiscal.”

Em voto divergente, o Min. Luiz Fux ressalta que "foi o próprio constituinte originário que atrelou o exercício da competência tributária da União em relação aos principais impostos federais à garantia da suficiência de recursos às unidades subnacionais, por intermédio do mecanismo de partilha. Ou seja, o legislador constituinte, pensando em um modelo ideal de

cooperação instituiu um limite à livre disposição de receitas tributárias pelo Governo Federal, qual seja: a autonomia das entidades descentralizadas que compõem a Federação."

Em extenso e completo voto, o Ministro ressalta a importância das participações no produto da arrecadação para fins de garantia da autonomia financeira dos municípios, frente à descentralização de competências crescente desde a promulgação da CF/88, em contrapartida à esses três fatores: 1) diminuição dos valores repassados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, em razão da política isentiva da União em relação aos principais impostos de sua competência – IR e IPI; 2) aumento extraordinário da arrecadação mediante contribuições, como forma preferencial de incremento da arrecadação federal, justamente por estas não se submeterem à sistemática de partilha do produto da arrecadação – à exceção das Cide-Combustíveis; e 3) prorrogações sucessivas e expansão gradativa da DRU, que permite que a União dê continuidade à política de aumento da arrecadação via contribuições e possa, em seguida, desvincular parcela de sua receita para empregar em outros setores, que não o social, ao invés de prestigiar a instituição dos impostos de sua competência – que, por natureza, não possuem destinação vinculada.

Passando à análise do caso concreto, o Ministro ressalta que em razão das escolhas políticos-fiscais adotadas pelo governo brasileiro, que, seguindo as diretrizes do Fundo Monetário Internacional - FMI, passou a adotar instrumentos fiscais anticíclicos, como o estímulo à demanda interna a fim de combater a retração da indústria nacional, através da concessão de isenções de IPI e IR pago pelas pessoas físicas, causou enorme impacto econômico nas finanças estaduais e municipais.

O voto conclui que "reconhecer que a União deve compensar os impactos negativos de sua política fiscal em relação ao IR e ao IPI nos últimos anos, neutralizando no cálculo do FPM o impacto negativo dos valores desonerados, não significa que o Poder Judiciário está impondo uma limitação ao exercício da competência tributária da União", afinal, "foi o próprio constituinte originário que atrelou o exercício da competência tributária da União em relação aos principais impostos federais à garantia da suficiência de recursos às unidades subnacionais, por intermédio do mecanismo de partilha.". Observe-se:

No entanto, atualmente o que se tem observado é um desvirtuamento desses mecanismos através de um decréscimo ao longo dos anos na arrecadação dos impostos federais cuja receita é partilhada, de modo que a percentagem da receita tributária federal destinada aos Municípios desde a promulgação da Constituição tem diminuído consideravelmente.

Enquanto isso, as transferências voluntárias do Governo Federal aos demais entes têm crescido desde meados da década de 1990, apontando que estes últimos estão conseguindo “compensar” esse decréscimo nas receitas decorrentes de participações na arrecadação federal através das transferências intergovernamentais, efetuadas por intermédio de Convênios com a União.

Dessa forma, as receitas provenientes de Convênios firmados com a União, que deveriam servir de mola propulsora de programas governamentais específicos, estão sendo utilizadas muitas vezes para cobrir despesas correntes. Ou, ainda, grande parte dos Municípios brasileiros, com as receitas de participações inteiramente comprometidas, acabam dependendo das transferências intergovernamentais para saldar qualquer investimento ou despesa nova, desvirtuando as transferências voluntárias como instrumento de aperfeiçoamento do federalismo fiscal.

O que acaba ocorrendo nesse cenário de escassez de receitas é que as transferências voluntárias, em que os critérios políticos e partidários são decisivos para concessão, **acabam atuando em grande medida como instrumentos de subordinação dos Municípios à vontade política da União**. Some-se a isso o fato de que boa parte dos programas específicos financiados através da celebração de Convênios com a União envolvem contrapartidas por parte dos Municípios, de modo que aquela acaba realizando parte de seus projetos através da vinculação de receitas municipais a objetivos específicos de interesse federal.

Na prática, **esse cenário permite ao Executivo Federal exercer um controle substancial das políticas dos entes subnacionais, importando em uma perda significativa da autonomia concedida aos Municípios pelo constituinte de 1988**.

Esse novo contexto federativo, propiciado pela política de austeridade do Governo Federal iniciada a partir de meados da década de 1990, e mantido ao longo dos anos através da manipulação, na prática, do sistema constitucional de repartição de receitas tributárias, é bem sintetizado na seguinte passagem, que destaca ainda as consequências nefastas desse modelo para a autonomia dos entes subnacionais:

“[...] observa-se que o contexto federativo atual não é mais o mesmo de 1988. Ao longo dos anos os Estados foram gradativamente perdendo receitas e poderes políticos que, paralelamente, passaram por um processo de recentralização pela União. Nesse novo cenário, os Municípios passaram a ter uma relação mais estreita com o Executivo Federal, tendo em vista que a maior parte deles não possui recursos suficientes para atender às necessidades básicas de seus habitantes, dependendo dos repasses federais para custeio de despesas correntes e de pessoal.

Dessa forma, atualmente a União detém o controle orçamentário dos entes subnacionais, na medida em que expande as transferências intergovernamentais, a fim de compensar os desequilíbrios gerados por políticas isentivas de tributos federais partilháveis, aliada a uma política de incremento de tributos federais não partilháveis, o que possibilita também um certo controle político da União sobre os demais entes, que se veem obrigados a executar a agenda política federal nesse cenário de escassez de recursos.”(ALVES, Raquel de Andrade Vieira. “A Interpretação do art. 160 da Constituição à Luz do Novo Contexto Federativo”. Revista de Finanças, Tributação e Desenvolvimento da UERJ, Vol. 3, no 3, 2015. p. 35). (grifo nosso).

Em conclusão do julgamento, por maioria de Votos, vencidos Luiz Fux e Dias Toffoli, o STF entendeu que é constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos aos Impostos da União, mesmo que impacte nas receitas destinadas ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.

3.5. CONCLUSÃO: AUTONOMIA FINANCEIRA COMO PRESSUPOSTO DO PACTO FEDERATIVO, POR MEIO DA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA E DO COMPARTILHAMENTO DE RECEITAS ARRECADADAS

O Pacto federativo brasileiro centra-se na manutenção da união indissolúvel do Estado Federal constituído pela União, estados, distrito federal e municípios, e na autonomia individual

de cada ente. Para que concretize a autonomia dos entes federados, a autonomia financeira se impõe como pressuposto para realização das demais autonomias política e administrativa, através da disposição de recursos suficientes para exercer as competências que lhe foram outorgadas, ou seja, pela capacidade do ente federado fazer face aos seus compromissos (competências constitucionalmente outorgadas). Sem recursos próprios, não há qualquer autonomia: os entes federados somente exercerão suas próprias competências se tiverem recursos financeiros suficientes para tanto.¹⁸²

Observa-se que o modelo atual do sistema tributário brasileiro buscou garantir recursos próprios aos entes através de dois mecanismos distintos e complementares: a divisão de competências impositivas e a partilha de receitas do produto arrecadado. Verifica-se que o texto constitucional não faz distinção entre receitas de arrecadação direta ou repassadas e não estabelece parâmetros quantitativos máximos ou mínimos que cada um desses mecanismos deve representar na receita final total do ente subnacional.

Da análise dos julgados do STF, a autonomia financeira dos entes é ressaltada como elemento essencial para manutenção das demais autonomias política e administrativa e, conseqüentemente, para garantia do Pacto federativo. Também fica claro que, no entendimento do STF, o exercício impositivo de competências tributárias, por si só, não garante a autonomia financeira dos entes, bem como o compartilhamento de receitas muitas vezes é prejudicado pela própria competência impositiva legítima do ente maior.

Neste sentido, desde que resguardada a autonomia financeira dos entes, não há no texto constitucional e sequer na Jurisprudência pátria qualquer óbice para alteração da competência impositiva e dos repasses do produto arrecadado, conforme estrutura original arquitetada pelo legislador constituinte.

Em outras palavras, a divisão de competências para instituição de tributos e os repasses do produto arrecadado conforme constam do texto constitucional não são imutáveis: os arranjos são passíveis de inúmeras possibilidades, o que é imutável no Pacto federativo brasileiro é a garantia de autonomia e união dos entes federados. E o que garante a autonomia e, portanto, o Pacto federativo, é a capacidade de utilizar recursos próprios para satisfazer, por meio do orçamento próprio, a necessidade de bens e serviços públicos, conforme competências e encargos atribuídos a cada ente.

Ressalte-se ainda que, no nosso entender, sob a ótica da autonomia financeira como pressuposto para manutenção do Pacto federativo, a (art. 153 a 156, CF/88) e os repasses

¹⁸² DALLARI, op. cit. p. 259-260.

constitucionais (arts. 157 a 159, CF/88) são meramente subsidiários e podem ser instituídos por uma questão de conveniência e eficiência do ponto de vista arrecadatório: o que realmente importa não é quem - qual ente - arrecada, mas sim a qual ente é destinado o produto da arrecadação, pois é a existência de recurso em caixa que garante a autonomia protegida pelo Pacto federativo.

4 – A UNIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL E OS DESAFIOS DO MODELO IVA NO FEDERALISMO

Resumo: A tributação moderna sobre o consumo demanda arrecadação da maior receita possível da forma mais neutra e menos onerosa ao contribuinte. O modelo IVA revela-se adequado para atingir tais objetivos, especialmente quando pautado pelos princípios da simplicidade, isonomia, neutralidade e transparência, com características básicas de incidência no destino, sobre receita líquida de impostos e base ampla, com ausência de isenções e benefícios fiscais, não cumulatividade plena com direito a crédito integral e imediato, alíquota única e substituição tributária apenas para trás. Por se tratar de uma tributação com base unificada, os Estados Federais que adotam o modelo IVA aplicam características específicas para atender o requisito da autonomia dos entes subnacionais. Quando comparado a outras formas de tributação sobre o consumo, conclui-se pela superioridade do modelo IVA, que revela potencial de solucionar os principais problemas da tributação sobre o consumo do Brasil.

4.1. OS PRINCÍPIOS BASILARES DE UM BOM IVA E OBJETIVOS A SEREM PERSEGUIDOS NA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Simplicidade, isonomia, neutralidade e transparência¹⁸³, são as diretrizes estratégicas que devem orientar a formação de consenso entre cidadãos, empresas e o Estado na conformação do sistema tributário e na definição da tributação sobre o consumo.

“Simplicidade” significa defender que a atividade arrecadatória deve ser livre de complexidade e de fácil compreensão ao contribuinte pagar seus tributos e cumprir suas obrigações acessórias¹⁸⁴. Espera-se que o cidadão possa pagar seus tributos com a mesma facilidade com que honra seus compromissos de ordem privada. A simplicidade propicia maior adaptação do sistema tributário à crescente complexidade do mundo real¹⁸⁵, privilegia a

¹⁸³ Esses valores foram anteriormente objeto de estudo e explorados no artigo: SIMPLES-JUSTO/GAJ: Princípios e diretrizes para um novo modelo. Autoria: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SANTIN, Lina; CAMPEDELLI, Laura Romano, KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Jota, 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/simples-justogaj-principios-e-diretivas-para-um-novo-modelo-24102016>>. Acesso em: 02.12.2019.

¹⁸⁴ DE SANTI, Eurico. Novo ICMS do Mato Grosso: a simplicidade é a maior das sofisticacões. São Paulo: Jota, 2016. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/novo-icms-mato-grosso-simplicidade-e-maior-das-sofisticacoes-21112016> >. Acesso em 07.08.2019.

¹⁸⁵ Joseph STIGLITZ, chama essa capacidade de adaptação de um sistema tributário à realidade econômica de “flexibilidade”. Economics of the Public Sector. 3rd ed. New York/London: WW Northon & Company, p. 466-467.

agilidade e praticidade das operações, reduzindo significativamente o custo de *compliance*, reduzindo divergências na interpretação da legislação e, conseqüentemente, o próprio contencioso tributário. A clareza das regras indica segurança jurídica para o contribuinte.

Para melhor promoção da “isonomia” na tributação sobre o consumo pressupõe-se que as alíquotas sejam uniformes em relação a todos os produtos e serviços, afetando a todos os indivíduos proporcionalmente ao seu consumo e realizando-se a igualdade horizontal. Distorções relativas à igualdade vertical (progressividade do sistema tributário) devem ser corrigidas por meio da tributação da renda e pelo sistema orçamentário (gasto público)¹⁸⁶.

Por sua vez, a “neutralidade” das incidências tributárias sobre o consumo é o valor essencial para evitar efeitos distorcivos na alocação de recursos na economia e é o instrumento adequado para garantir que as escolhas de investimento e o desempenho de determinado setor, produto ou serviço não sejam afetados pela tributação. A tributação sobre o consumo deve ser neutra pois não é o instrumento adequado para a correção de falhas de mercado. Quando os tributos sobre o consumo não são neutros, acabam por influenciar tanto na escolha de compra do cidadão¹⁸⁷ quanto na decisão de exercer ou não atividade econômica naquele determinado setor¹⁸⁸. Num sistema neutro, as decisões de consumo são tomadas exclusivamente pela lógica de oferta e demanda.

A “transparência” da incidência tributária e da destinação dos recursos arrecadados é o instrumento adequado para o exercício da plena cidadania fiscal, na medida em que viabiliza ao cidadão-contribuinte controlar a atuação da Administração Tributária e o atendimento ao interesse público. Enfim, um sistema tributário transparente oferece (i) certeza e segurança jurídica para os dois lados do sistema tributário (Estado e contribuinte); e (ii) controle social sobre os atos públicos e possibilidade de verificação das justificativas dos posicionamentos interpretativos; (iii) evita o contencioso administrativo e judicial; (iv) protege as instituições

¹⁸⁶ Não obstante a nobreza do conceito jurídico de seletividade, os dados econômicos demonstram a ineficácia deste princípio. Um sistema sem quaisquer isenções e com redistribuição do excesso de arrecadação obtido com uma base tributável mais neutra tende a ser mais benéfico para as pessoas de menor renda. A discussão sobre quais variáveis devem influenciar nas distinções a serem feitas pela legislação tributária dificilmente alcançará consenso: o que é essencial para uma pessoa, pode não ser para outra. Vide: COELHO, Isaias. Alíquota única do IBS. Disponível em: <http://www.agenciaplat.com.br/testebd/wp-content/uploads/2017/05/201702_Porque20aledquota20fanica20do20IBS_v2.pdf>. Acesso em: 02.12.2019. FERIA, Rita de la; KREVER, Richard. *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT*. Oxford Centre for Business Taxation. WP 12/28. p. 18.

¹⁸⁷ Isso é verdade exceto para os bens ou serviços que possuem demanda inelástica, que não seria afetada pelo preço. Na prática, contudo, é difícil identificar exemplos de demandas totalmente inelásticas.

¹⁸⁸ Com efeito, se o retorno esperado de uma atividade de comerciante em relação ao capital investido for menor do que o retorno de uma aplicação financeira tida por 100% segura (o exemplo clássico são títulos governamentais), não há por que exercer a primeira atividade econômica que, além de tudo, demanda trabalho.

públicas e evita o clientelismo político; (v) evita a criação de nova fonte de receita tributária por mera interpretação; (vi) leva a questão de tributação para um debate republicano.¹⁸⁹

4.2. AS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS PRÁTICAS DE UM BOM IVA¹⁹⁰

O IVA é um imposto não-cumulativo cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, com base no destino, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior. Desta forma, o recolhimento é efetuado pelas empresas (contribuintes de direito) mas o ônus econômico é arcado pelos consumidores finais (contribuintes de fato). Esta característica do IVA faz com que ele seja um tributo neutro, cuja incidência independe da forma como está organizada a produção e circulação, de modo que o imposto pago pelo consumidor na etapa final de venda corresponde exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização, e o crédito corresponde ao débito da cadeia anterior.

A base de cálculo deve ser a receita líquida de impostos, não admitida a chamada tributação “por dentro”, prática de fazer o imposto integrar a própria base, nem tampouco a inclusão em sua base de cálculo de outros tributos sobre o consumo. Os IVAs também costumam instituir um limiar (“umbral”) estabelecendo um limite para indicar quais empresas estão obrigadas a se registrar como contribuinte do imposto e quais estão dispensadas de tal registro, sendo-lhes opcional. O limiar busca evitar custos de *compliance* para pequenas e micro empresas que podem ser equiparados ao consumidor final, deixando que a administração tributária concentre seu esforço no controle de contribuintes mais expressivos que são responsáveis pela maior parte da arrecadação do imposto.

Em suma, a tributação ideal sobre o consumo demanda arrecadação da maior receita possível da forma mais neutra e menos onerosa ao contribuinte. Este é o ideal - princípio fundante - dos melhores IVA modernos¹⁹¹. Pode-se dizer que o IVA, para ser um bom imposto, deve ser utilizado com um único objetivo: arrecadar. Ele não é um bom instrumento para

¹⁸⁹ Para mais características relevantes veja: valorização do servidor público e o controle social do cenário da transparência fiscal. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade*. São Paulo: FISCOsoft, 2014.

¹⁹⁰ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços - Versão 2.2. julho de 2019. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf> Acesso em: 02.12.2019.

¹⁹¹ Segundo VARSANO, “IVA moderno” é um termo cunhado por um livro publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) que a literatura econômica recente tem usado como sinônimo de um IVA simples, de base ampla, boas características econômicas e alto poder de arrecadar. Ver L. Ebrill et al., *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001. Disponível em <<https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/A-tributação-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necessárias-para-conformá-lo-às-melhores-práticas-internacionais.pdf>>. Acesso em: 02.02.2020.

corrigir externalidades, para melhorar a distribuição de renda ou para realizar política comercial. Outros instrumentos mais apropriados para essas finalidades existem: (i) impostos seletivos lidam bem com externalidades, (ii) impostos sobre a renda e sobre a propriedade e, principalmente, utilização da receita para realizar programas e projetos cujos benefícios são apropriados no todo ou na maior parte pelos mais pobres, são bons instrumentos para lidar com pobreza e desigualdade, e (iii) imposto sobre importação é o instrumento tributário apropriado para realizar política comercial¹⁹².

Para que se atinja o objetivo da neutralidade com menor onerosidade para o contribuinte, além do critério destino e incidência sobre a base líquida, a experiência empírica estabeleceu as principais características básicas e essenciais a serem incorporadas por um bom IVA: base ampla de incidência (subitem 4.2.1), não cumulatividade plena, com direito a crédito integral e imediato, desoneração total das exportações e devolução tempestiva dos créditos acumulados (subitem 4.2.2), alíquota uniforme (subitem 4.2.3) e uso de substituição tributária para frente (subitem 4.2.4)¹⁹³.

4.2.1. BASE AMPLA COM AUSÊNCIA DE ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS

Conforme ressaltam EBRIL, KEEN, BODIN e SUMMERS, autores do livro "The modern VAT", publicado pelo FMI em 2001, ressaltando as melhores práticas internacionais do IVA, a base deste imposto deve incluir todos os bens e serviços, menos aqueles explicitamente excluídos. Em regra, a tributação sobre bens e serviços não deve ser diferenciada, inclusive como forma de diminuir a regressividade do modelo. Isto porque, como as demandas por serviços estão geralmente associadas às altas elasticidades de renda, a inclusão de serviços na base do IVA melhora a equidade vertical do imposto¹⁹⁴.

Os IVAs devem ter poucas ou, idealmente, nenhuma isenção. Isenções impactam na forma de organização dos negócios, podem funcionar como um desincentivo à terceirização e até favorecer produtos importados, dado o crédito integral da entrada e a desoneração total da origem destes produtos. Ademais, havendo a possibilidade de qualquer isenção, ainda que mínima no início, a tendência é que se proliferem com o tempo, pois os setores não isentos

¹⁹² EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS. *The Modern VAT*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001.

¹⁹³ VARSANO, Ricardo. In: "A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais.", Publicação do Banco Interamericano de Desenvolvimento, Instituições para o Desenvolvimento Divisão de Gestão Fiscal e Municipal, IDB-DP-335, fevereiro de 2014.

¹⁹⁴ VARSANO, 2014. Idem op. cit. (a equidade vertical busca promover a progressividade, no sentido de onerar proporcionalmente mais aqueles que possuem maior capacidade contributiva, de acordo com os objetivos distributivos do governo e com as preferências sociais).

costumam pleitear tratamento igual aos dos que receberam o benefício. Isenções complicam sobremaneira a administração. Em suma, nas palavras de L. Ebrill et al. (2001), “isenções são abomináveis tanto para a lógica como para o funcionamento do IVA”.¹⁹⁵

O economista Ricardo VARSANO, no artigo “A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais”, publicado pelo Banco Intramericano de Desenvolvimento (BID)¹⁹⁶, alerta que a adoção de alíquotas diferenciadas para bens considerados essenciais é uma “política tributária mal focalizada”, que beneficia mais as famílias de alta renda, sendo muito mais eficiente arrecadar o imposto integralmente e utilizar a receita para gastos cujos benefícios sejam focalizados nas famílias de baixa renda:

Contudo, muitos países adotam isenções ou alíquotas reduzidas, inclusive alíquota zero, para tributar bens ditos essenciais, cujo consumo é uma fração maior dos orçamentos das famílias de baixa renda do que dos orçamentos das famílias de renda alta. Não obstante a redução da regressividade que — aceitas as hipóteses usuais sobre os impostos de consumo — essas isenções ou reduções promovem, esta é uma política tributária mal focalizada. Ela equivale a um subsídio dado a todos os consumidores e não apenas às famílias pobres. **Estudos empíricos têm mostrado que a fração do subsídio total apropriada pelas famílias de alta renda é muito maior que a destinada às famílias pobres. Uma política muito mais efetiva para o objetivo de redistribuição de renda seria arrecadar integralmente o imposto e utilizar a receita para gastos cujos benefícios sejam focalizados nas famílias pobres.** (grifo nosso).

Em recente evento promovido pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas (NEF/FGV), a professora Rita DE LA FERIA¹⁹⁷, explica que, além de perversa do ponto de vista de redistribuição de renda, a diferenciação de alíquotas também gera complexidades desnecessárias, que dificultam a tributação do consumo. Isto se dá porque os indivíduos sempre vão empreender esforços para se encaixar nas situações beneficiadas, na medida em que sempre existirão casos na área de penumbra da norma, o que aumenta a litigiosidade tributária. Ela acrescenta que as experiências empíricas demonstram que a desoneração do IVA raramente é repassada ao consumidor com a consequente redução esperada dos preços: em geral, apenas serve como mecanismo de maximização de lucro para o empresário e acaba por favorecer,

¹⁹⁵ L. Ebrill et al. (2001), op.cit., p.100. Uma excelente análise dos problemas que as isenções trazem é oferecida em W. Hellerstein e H. Duncan, “VAT Exemptions: Principles and Practice”, Tax Notes, 30 de agosto de 2010, pp. 79-89, republicado em KPMG, Views on VAT: an Article Series, KPMG LLP, Delaware, 2011. Este estudo demonstra, inclusive, que isenções no início da cadeia produtiva, por exemplo, causam tributação excessiva ao invés de redução do tributo.

¹⁹⁶ VARSANO, 2014. Op. cit.

¹⁹⁷ Rita de La Feria é professora da Universidade de Leeds (Reino Unido) e uma das maiores autoridades mundiais sobre a tributação do valor adicionado. Foi convidada especial do evento “Reforma Tributária e Simplificação da Tributação do Consumo: Um IVA Moderno para o Brasil”. Disponível em: <<https://youtu.be/zcqllwM7QzE?t=9790>>. Acesso em 02.12.2019.

principalmente, os mais ricos que detêm o poder de compra e possuem maior acesso aos bens e serviços.

A lógica de que os benefícios fiscais ampliam a demanda dos bens e serviços subsidiados ignora o racional econômico básico de elasticidade do preço. As experiências empíricas demonstram que setores beneficiados, via de regra, não propagam os benefícios tributários nos preços que praticam. Além do mais, diferenciações setoriais são contrárias à ideia de neutralidade, indispensável à tributação moderna do consumo. DE LA FERIA e KREVER ressaltam que as isenções tendem a ser mecanismos ineficientes para subsidiar determinado produto ou serviço, pois é provável que grande parte do subsídio seja revertido em maiores lucros ao empresário, além de financiar uma produção ineficiente:

The exemptions erode the tax base, create tax cascading and create bias towards self-supply and away from outsourcing. Importantly, they also tend to be inefficient mechanisms for subsidizing chosen types of supplies, as much of the effective subsidy is likely to be capitalized into a higher price for the exempt supplies either through inefficient production (the producers of the exempt supplies do not have to compete on a level playing field with producers of other supplies), or profit taking as the suppliers sell the subsidized supplies into a market that does not subsidize substitute types of consumption.¹⁹⁸.

A mudança para sistemas tributários com bases amplas que crie um ambiente que incentive a inovação e o empreendedorismo é um dos meios mais seguros e eficientes para se promover crescimento econômico com maior produtividade e melhorias sustentáveis do bem-estar e da equidade na região.

Políticas públicas de desenvolvimento regional devem ser implementadas por meio de recursos previstos no orçamento público da Federação (União) e claramente discutidos pela sociedade com a identificação dos beneficiários e respectivo controle. Os benefícios sociais, como a desoneração da cesta básica ou de produtos essenciais, devem ser objeto de incentivos diretos aos respectivos consumidores beneficiários, sob pena de atingirem outras classes de consumidores que não necessitam do benefício.

As desonerações da cesta básica beneficiam em termos absolutos (R\$ por pessoa) mais as famílias ricas que as pobres, na medida em que seus produtos são consumidos em maior escala por famílias mais ricas. É mais eficiente e transparente cobrar o imposto e destiná-lo às

¹⁹⁸ Tradução livre: As isenções corroem a base tributária, criam uma cascata de impostos e um viés em direção ao auto-suprimento, e longe da terceirização. É importante ressaltar que eles também tendem a ser mecanismos ineficientes para subsidiar os tipos de suprimentos escolhidos, pois é provável que grande parte do subsídio efetivo seja capitalizada em um preço mais alto para os suprimentos isentos por meio de produção ineficiente (os produtores dos suprimentos isentos não precisam competir em pé de igualdade com os produtores de outros suprimentos) ou obter lucros, pois os fornecedores vendem os suprimentos subsidiados em um mercado que não subsidia tipos de consumo substitutos. (DE LA FERIA e KREVER, op. cit.)

famílias pobres que desonerar a cesta básica¹⁹⁹. A restituição do imposto para famílias de baixa renda é um mecanismo mais barato para o Estado e 12x mais eficiente do que as isenções de cesta básica²⁰⁰. De modo semelhante, os benefícios concedidos no âmbito da guerra fiscal do ICMS tampouco são instrumentos eficientes de desenvolvimento regional. Nesse contexto, a igualdade perde duplamente. De um lado, o problema da regressividade não é resolvido. De outro, o Estado arrecada menos e com isso tem menos recursos para realizar programas que efetivamente tenham o condão de diminuir as diferenças sociais e beneficiar os mais pobres, na forma do art. 3º, III, da CF/88.

DE LA FERIA e KREVER esclarecem que as isenções como medida de bem-estar social são muito ineficientes, pois têm um custo alto que excede o benefício desfrutado pelas pessoas de baixa renda: a tributação do item com a devolução do imposto às pessoas de baixa renda tem um custo menor e atinge apenas os beneficiários:

Exemptions as a social welfare measure fare quite badly compared to the alternative of full taxation and targeted income support, and constitute a blunt instrument for redistribution. They come at a significant revenue cost to the government, a cost that far exceeds the benefit derived by lower income persons. Even though consumption of any particular commodity will represent a lower percentage of the total income of a wealthy person compared to the consumption of a poorer person, in absolute terms the high income person is likely to spend more on the commodity. **If the item were fully taxed and low income persons compensated for the tax by direct payments, the government could return the tax to lower income persons and have additional revenue left over to apply to other redistributive programs.** In this sense, lower income persons may be much worse off with a tax system that contains exemptions designed to assist them than they would be in a tax system with no exemptions and redistribution of the excess revenue raised under a more neutral tax base.²⁰¹ (grifo nosso).

Os autores acrescentam que, do ponto de vista jurídico, as isenções geram problemas de definição e interpretação, criam dificuldades no cálculo da parcela do IVA dedutível e

¹⁹⁹ Segundo a Pesquisa de Orçamentos Familiares do IBGE (de 2007/2008), as famílias da faixa de maior renda gastam três vezes mais em produtos da cesta básica do PIS/Cofins que aquelas da faixa de menor renda. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv50063.pdf>>. Acesso em: 02.12.2019.

²⁰⁰ KANCZUK, Fábio. Equilíbrio Geral e Avaliação de Subsídios. Ministério da Fazenda. 2017. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/centrais-deconteudos/apresentacoes/arquivos/2017/apresentacao_equilibrio-gerale-avaliacao-de-subsidios_fabio-kanczuk.pdf> Acesso em 02.12.2019

²⁰¹ Tradução livre: “As isenções como medida de bem-estar social se saem muito mal em comparação com a alternativa de tributação total e apoio direcionado à renda, e constituem um instrumento contundente de redistribuição. Elas têm um custo significativo de receita para o governo, que excede muito o benefício destinado para pessoas de baixa renda. Embora o consumo de qualquer mercadoria em particular represente uma porcentagem menor da renda total de uma pessoa rica, em comparação com o consumo de uma pessoa mais pobre, em termos absolutos, provavelmente, a pessoa de alta renda gastará mais com a mercadoria. Se o item fosse tributado por completo, e pessoas de baixa renda fossem compensadas pelo imposto por pagamentos diretos, o governo poderia devolver o imposto a pessoas de baixa renda e ter mais receita sobrando para aplicar em outros programas redistributivos. Nesse sentido, pessoas de baixa renda podem estar muito pior com um sistema tributário que contenha isenções projetadas para ajudá-los, do que estariam em um sistema tributário sem isenções, com redistribuição do excesso de receita gerada sob uma base tributária mais neutra”. (DE LA FERIA e KREVER, op. cit.).

constituem um incentivo para o planejamento tributário agressivo. Por esses motivos, as isenções resultam no aumento substancial dos custos administrativos e de conformidade:

The ‘merit’ benefits of many exempt goods and services in the traditional VAT are questionable and to the extent subsidies by way of exemption may stimulate greater consumption of target goods and services, the costs of subsidizing in this manner are likely to be significant. **From a legal perspective these exemptions give rise to definitional and interpretative problems, create difficulties in calculating the portion of deductible VAT, and constitute an incentive to engage in aggressive tax planning.** For these reasons merit exemptions tend to result in substantial – and increasing – litigation, which in turn results in substantial compliance and administrative costs.²⁰² (grifo nosso).

A Nova Zelândia, cujo modelo de GST²⁰³ é um excelente paradigma de IVA contemporâneo, é provavelmente o país com base de IVA mais ampla. Não há isenções para alimentos nem para serviços de educação e saúde, comuns em outros países. Mesmo alguns serviços prestados diretamente por governos locais e pedágios rodoviários pagos ao governo são considerados tributáveis. Por outro lado, as bases dos IVAs dos países europeus e de muitos países da América Latina e Caribe estão comprometidas por isenções e reduções de imposto. As estimativas da OCDE mostram que, em alguns países, a arrecadação do IVA poderia praticamente dobrar se todas as renúncias de receita fossem eliminadas ou, na eventual manutenção do valor arrecadado, seria possível diminuir pela metade as alíquotas hoje vigentes²⁰⁴.

4.2.2. NÃO CUMULATIVIDADE PLENA: CRÉDITOS E RESTITUIÇÕES

Outra característica do IVA é a concessão de crédito referente a todos os insumos tributados, inclusive bens de capital. Na prática, os países que concedem isenção também restringem o crédito referente à aquisição de insumos cujos produtos/serviços finais são isentos do IVA, o que cria a necessidade de se estabelecer regras para definir como apurar a parcela dos insumos utilizada na produção dos bens isentos, podendo implicar em aumento de custo de

²⁰² Tradução livre: “Os benefícios de “mérito” de muitos bens e serviços isentos no IVA tradicional são questionáveis e, na medida em que os subsídios a título de isenção possam estimular um maior consumo de bens e serviços alvo, os custos de subsidiar dessa maneira provavelmente serão significativos. Do ponto de vista jurídico, essas isenções geram problemas de definição e interpretação, criam dificuldades no cálculo da parcela do IVA dedutível, e constituem um incentivo para o planejamento tributário agressivo. Por esses motivos, as isenções por mérito tendem a resultar em litígios substanciais e crescentes, o que resulta em custos administrativos e de conformidade substanciais.” (DE LA FERIA e KREVER, op. cit.).

²⁰³ “Goods and services tax” é a denominação adotada nos últimos anos pelos IVA’s mais contemporâneos.

²⁰⁴ Para uma descrição geral das isenções, tributação com alíquota zero e com alíquotas reduzidas em países da OCDE, ver: OECD, Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, OECD, Paris, 2012.

cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes²⁰⁵, reforçando o argumento de que isenções não deveriam ser utilizadas no IVA.

Outra restrição comum é a imposta a bens que podem ter a dupla finalidade de insumo para atividade empresarial ou consumo pessoal dos sócios e empregados. Exemplo clássico é a aquisição de automóveis de passeio e despesas com viagens ou refeições. Alguns países simplesmente negam o crédito para esses bens enquanto outros exigem que o contribuinte comprove que os bens estão ligados à atividade empresarial para geral o crédito correspondente²⁰⁶.

O critério de crédito financeiro é o aplicado por praticamente todos os países: os impostos pagos sobre todos os insumos adquiridos pelo contribuinte dão direito a crédito, ressalvada a distinção mencionada entre bens tributados e isentos e aqueles para consumo pessoal. Nos IVAs modernos não existe o conceito de crédito físico²⁰⁷.

A restituição eficaz e rápida dos créditos acumulados é importante característica do IVA moderno. Idealmente o crédito verificado em cada período do imposto deveria ser imediatamente restituído. Sem procedimento de restituição adequado, os créditos acumulados se transformam em custos, criando desvantagem competitiva para os produtores nacionais em relação aos estrangeiros tanto no mercado interno como no internacional, prejudicando o investimento e o crescimento econômico²⁰⁸.

Alguns países exigem que o contribuinte transfira os créditos acumulados por um certo número de períodos futuros e, somente se após esse prazo o crédito persistir, o contribuinte pode solicitar a restituição. Nestes países, também é comum haver tratamento diferenciado para os exportadores ou para a aquisições de bens de capital acima de determinado patamar, a fim de que o crédito seja restituído sem necessidade de esperar períodos futuros²⁰⁹.

É o crédito financeiro e irrestrito com garantia de devolução imediata dos créditos acumulados, qualquer que seja a sua origem, que garante que as empresas sejam meros sujeitos intermediários do tributo, que irão repassar o ônus para os consumidores.

Para evitar as distorções causadas pela não restituição dos créditos, HARRISON e KRELOVE²¹⁰ recomendam, entre outras, as seguintes práticas administrativas: (i) bom sistema

²⁰⁵ VARSANO, 2014. Op. cit.

²⁰⁶ VARSANO, 2014. Op. cit.

²⁰⁷ VARSANO, 2014. Op. cit.

²⁰⁸ VARSANO, 2014. Op. cit.

²⁰⁹ VARSANO, 2014. Op. cit.

²¹⁰ HARRISON, G.; KRELOVE, R. *VAT Refunds: A Review of Country Experience*. IMF Working Paper WP/05/218, Fundo Monetário Internacional, novembro 2005.

de monitoramento e previsão de restituições para provisionamento dos valores a serem restituídos; (ii) os pedidos devem ser processados em um prazo razoável (por exemplo, 30 dias após a data do requerimento); (iii) se o prazo fixado não for cumprido, a restituição deve ser paga com juros; (iv) os créditos líquidos de IVA devem ser primeiramente compensados contra os pagamentos de IVA, havendo saldo, restituídos; (v) as empresas exportadoras devem ser autorizadas a requerer as restituições imediatas; (vi) a verificação da legalidade dos créditos cuja restituição é requerida deve fazer parte de um programa mais amplo de auditoria, que deve recair sobre os casos de alto risco; (vii) as administrações tributárias devem prover informações claras sobre os direitos e obrigações dos contribuintes e sobre os procedimentos do processo de restituição do IVA.

4.2.3. ALÍQUOTA ÚNICA

A recomendação de adoção de uma alíquota positiva única (e alíquota zero aplicada apenas a exportações) é uma característica importante do IVA moderno, pois alíquotas múltiplas e isenções alteram preços relativos e, em consequência, distorcem as escolhas dos consumidores, afetando a estrutura da produção e alocação de recursos, reduzindo a eficiência econômica²¹¹.

Além disso, alíquotas múltiplas aumentam substancialmente o custo de cumprimento das obrigações tributárias, pois aumentam a complexidade do sistema, as incertezas, as zonas de indefinição e o custo do compliance fiscal, especialmente para as pequenas empresas. Além disso, são um convite à fraude e ao planejamento tributário distorcivo. Assim como nas isenções, a previsão de alíquotas reduzidas para determinados setores ou produtos tende a crescer com o tempo, além de propiciar um maior acúmulo de créditos.

Em 2005, segundo a pesquisa do International Tax Dialogue (2005), 51% dos países que adotavam o IVA tinham alíquota única. Cerca de 80% dos países que adotaram IVAs em anos mais recentes preferiram ter uma única alíquota. O IVA da Colômbia, que era considerado um caso extremo, tinha sete alíquotas positivas; passou por reforma que reduziu o número de alíquotas para apenas duas, 16% e 5%, a partir de janeiro de 2013. Sobrou, como caso extremo, Bangladesh que tem nove²¹². Os IVAs mais antigos têm via de regra múltiplas alíquotas, já os IVAs mais recentes adotam majoritariamente alíquota única (Quadro 15).

²¹¹ VARSANO, 2014. Op. cit.

²¹² VARSANO, 2014. Op. cit.

QUADRO 15: IVAs com alíquota única²¹³

Data de criação	Número de países	Alíquota única	Múltiplas alíquotas	% (Alíquota única/Total)
Antes de 1990	48	12	36	25%
1990-1994	46	31	15	67%
1995 - 04/2001	31	25	5	81%

Embora os IVAs mais antigos tenham 3 ou mais alíquotas, a alíquota única vem sendo adotada como modelo para os IVAs mais jovens. A alíquota única diminui as complexidades e os acúmulos de créditos e não altera as decisões de consumo, pois não influi nos preços relativos dos bens.

4.2.4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS

A substituição tributária para trás é de uso relativamente comum nos IVAs do mundo, à exemplo das transações entre países membros da UE. O responsável pelo imposto nessas operações não é o vendedor e sim o comprador, que lança o imposto devido em sua contabilidade quando o bem entra no estabelecimento. Outra utilização relativamente comum da substituição para trás é a atribuição ao adquirente de produtos agrícolas da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto que é devido pelo produtor rural.

A substituição tributária concomitante é menos usada. Nos leilões, existem duas operações tributáveis, a venda do bem leiloadado e o serviço do leiloeiro, é prática comum atribuir a obrigação de recolhimento dos dois impostos ao leiloeiro visto que, em muitos casos, o vendedor do bem pode não ser uma pessoa ou entidade inscrita como contribuinte do IVA. No Brasil, temos as incidências na "fonte" que funcionam de modo análogo, à ex. do IOF cuja obrigação de retenção e recolhimento é da instituição financeira.

Tanto a substituição tributária para trás como a concomitante podem facilitar a atuação da administração tributária sem comprometer a qualidade do IVA. Em ambos os casos, os valores das transações a tributar são conhecidos e as efetivas transações são fatos geradores do imposto. Outra é a realidade da substituição tributária para frente²¹⁴, visto que não é possível saber o valor exato da operação subsequente - exceto nos casos extremos e cada vez mais raros

²¹³ EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS. *The Modern VAT*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001.

²¹⁴ Já tratamos das distorções causadas por esse modelo na tributação brasileira nos Capítulos 4 e 5.

de preços tabelados - causando enorme distorção econômica e compromete a qualidade do sistema, razão pela qual não é adotada no modelo IVA.

4.3. OS DESAFIOS DO IVA NO FEDERALISMO E A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Nas últimas tentativas de reforma tributária e implementação de um IVA no Brasil, o federalismo do Estado brasileiro foi apontado reiteradamente como um dos grandes empecilhos, tendo em vista o modelo atual de repartição da base do consumo entre os 3 níveis da Federação sob o pretexto de manutenção de suas autonomias.

Não obstante as particularidades brasileiras, especialmente por nossa Federação ser tripartite, possuindo 2 níveis de governos subnacionais, a experiência internacional apontou algumas alternativas para conciliar a adoção do IVA no Federalismo. Enquanto algumas federações adotam um IVA subnacional e descentralizam sua gestão e arrecadação em variados graus, outras utilizam um IVA unitário com o compartilhamento e alocação de receitas aos entes subnacionais²¹⁵.

A questão central na adoção de um IVA por um Estado Federal reside no respeito à autonomia das regiões subnacionais. Os Estados Federais costumam indagar se o IVA pode ser gerenciado autonomamente pelos entes subnacionais ou, em vez disso, um IVA federal unificado seria a única opção disponível. Também haveria uma terceira opção que une as duas anteriores: a convivência de dois IVAs, um federal e outro subnacional²¹⁶. Esta terceira opção do chamado "IVA dual" tende a gerar menos resistência perante os críticos de propostas de reforma para unificar a incidência sobre o consumo porque se tem a ideia de que um IVA dual manteria a competência legislativa da União e dos estados, distrito federal e municípios.

Contudo, conforme se verá a seguir, os maiores desafios para implantação de um IVA em Federações são resolvidos pela harmonização da base de incidência e das alíquotas em vigor, enquanto num modelo dual aumentam as preocupações normais com harmonização e unicidade, além da maior complexidade causada pela coexistência de dois IVAs. Ademais, para

²¹⁵ Há países que apenas compartilham a receita (por exemplo, Marrocos, Japão, Coreia, Reino Unido) e há aqueles cuja receita do IVA nacional é transferida diretamente para: Estados (por exemplo, Austrália, Alemanha, Áustria, Nigéria). O grau de alocação varia (e muda com o tempo): Na Austrália a redistribuição é total. O compartilhamento ocorre, por exemplo, na Alemanha (ca. 50%), Espanha (ca. 1/3), Áustria (ca. 1/4), Nigéria (65%), Argentina (ca. 40%). Por outro lado, em algumas federações, o IVA nacional não é compartilhado (por exemplo, Suíça, IVA federal do Canadá, Rússia desde 2001. - SWISTAK, Artur. VAT in federal countries: international experience. Seminar: ICMS and the Future of the States, Sao Paulo, Brazil, September, 2015).

²¹⁶ Conforme amplamente noticiado, o "IVA dual" parece ser a predileção do Governo brasileiro atual. Muito embora até o presente momento ainda não tenha sido apresentada a proposta de reforma tributária do Poder Executivo, a ideia já tem respaldo na PEC 110/2018. Vide: Defendido por Guedes, IVA dual levou 20 anos para ser adotado no Canadá. Disponível em <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/10/defendido-por-guedes-iva-dual-levou-20-anos-para-ser-adotado-no-canada.shtml>>. Acesso em 02.02.2020.

garantir a boa funcionalidade do IVA dual, não é possível manter-se as largas autonomias individuais legislativas (tal qual existente no modelo brasileiro atual), de tal forma que a escolha por um IVA dual ou IVA único em pouco ou nada altera o grau de autonomia individual legislativa sobre o imposto pelos Entes.

Embora não sejam muitos os países que utilizam o IVA como fonte de financiamento de governos subnacionais²¹⁷, entendemos importante analisar os arranjos institucionais dos modelos de IVA adotados pelos países federalistas, Alemanha, Austrália, Canadá, Índia e, por fim, pela União Europeia, considerada como uma confederação dos seus países membros.

4.3.1. ALEMANHA

A base de cálculo do IVA alemão é ampla e incide sobre todos bens e serviços, exceto aqueles expressamente mencionados. A alíquota regular do IVA na Alemanha é de 19%. Há também uma taxa reduzida de 7% aplicada aos seguintes bens e serviços, entre outros: (i) mercearias, (ii) livros, jornais e outros produtos da indústria gráfica (no entanto, não os E-Books); (iii) bilhetes de entrada para teatros, concertos e museus; (iv) aluguel de curto prazo (ou seja, menos de seis meses) de instalações residenciais e de dormir. Além disso, existem outras alíquotas especiais para os agricultores de 5,50% e 10,70%.

O federalismo fiscal praticado na Alemanha é provavelmente o melhor exemplo de federalismo cooperativo existente. Por um lado, embora a constituição alemã conceda elevado grau de autonomia aos estados (länder), na prática, a grande abrangência da legislação federal deixa pouco espaço para a atuação autônoma dessas unidades de governo. Por outro lado, os estados têm grande influência sobre a elaboração das leis federais que lhe afetam, especialmente na área tributária. Assim, as unidades subnacionais têm espaço muito restrito para o exercício de autonomia fiscal mas participam intensamente da formulação das políticas que afetam suas finanças.

Em relação à disponibilidade de recursos, os três níveis de governo têm impostos próprios mas esses têm arrecadação muito inferior ao IVA, a exemplo do IPVA estadual e do IPTU municipal, no caso brasileiro. Na Alemanha, o imposto de renda e o IVA, correspondem a cerca de 70% da arrecadação total, são regidos por leis federais e administrados pelos estados.

²¹⁷ Em levantamento efetuado pela autora, foram identificados aproximadamente 30 países no Mundo que adotam a forma federativa de Estado, dos quais ao menos 5 utilizam Sale Tax (Comores, Estados Unidos, Iraque, Malásia e Sudão do Sul), apenas 2 utilizam o IVA dual (Canadá e Índia) e dos demais ao menos 16 possuem IVA unificado (dentre eles: Alemanha, Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Bósnia e Herzegovina, Emirados Árabes, Etiópia, México, Nepal, Nigéria, Paquistão, Rússia, Sudão, Suíça e Venezuela).

Com relação à alocação das receitas arrecadadas, o complexo procedimento é explicado minuciosamente por VARSANO²¹⁸:

A alocação dos recursos disponíveis entre unidades de governo é feita por meio de um procedimento complexo, o Sistema de Equalização Fiscal, que está subordinado ao preceito constitucional de igualdade de condições de vida em todo o país. O procedimento tem quatro fases. Na primeira fase ocorre a distribuição vertical dos recursos, ou seja, a receita tributária total é dividida entre o governo federal e os lãnder, com parcela reservada para uma subvenção às municipalidades (que, para efeito de finanças públicas são consideradas integrantes dos lãnder). Na segunda, a receita que cabe aos lãnder é distribuída entre eles (distribuição horizontal). Na terceira fase, promove-se a equalização das receitas dos lãnder (equalização financeira). Na última, definem-se as transferências suplementares do governo federal para os lãnder mais pobres (suplementação federal).

(...). A distribuição vertical do IVA é definida por lei, varia ano a ano e é, portanto, o que flexibiliza a distribuição vertical. Contudo as variações são pequenas e o governo federal tem recebido aproximadamente 53% da receita (incluídos cerca de 12% que são transferidos para a UE), os lãnder cerca de 45% e os gemeinden por volta de 2% da receita do ano.

Quanto ao IVA, a parcela que cabe aos lãnder tem duas diferentes distribuições: pelo menos 75% do montante são distribuídos na proporção das populações das unidades e não mais que 25% são atribuídos às unidades cuja receita de impostos próprios somada à parcela que lhes cabe dos impostos de renda é, per capita, menor que a receita per capita média nacional desses impostos.

O valor atribuído a cada um desses lãnder é função crescente da diferença entre a receita per capita média nacional e a sua receita per capita. As fases de equalização financeira e suplementação federal não envolvem redistribuição da receita do IVA e sim da receita total ao final da segunda fase. Na terceira ocorre redistribuição de receita entre os lãnder e na quarta redistribuição vertical. O objetivo é, ao final, obter uma distribuição de receita que corresponda às necessidades de receita de cada unidade da federação de modo a satisfazer o princípio constitucional da igualdade de condições de vida em todo o país.

A principal deficiência desse sistema de partilha de receitas é o desincentivo ao esforço de arrecadação das unidades. Além disso, ele pode dar origem a competição por investimentos cujo instrumento seria o afrouxamento do controle de evasão por parte das administrações tributárias. O quadro 16 sintetiza as características básicas do IVA Alemão:

QUADRO 16: Características básicas do IVA Alemão

Características	IVA Alemão
Base de Incidência	Sobre todos bens e serviços, exceto aqueles expressamente excluídos
Administração e Fiscalização	Estadual e coordenadas
Uniformidade da legislação	Centralizada no Governo Federal
Gestão de alíquotas	Centralizada no Governo Federal
Distribuição de receitas	Vertical: 53% U, 45% E e 2%M. Horizontal: Variável conforme renda per capita e outros índices, buscando equalizar todo território alemão.

²¹⁸ VARSANO, 2014. Op. cit.

Incentivos Fiscais	Permitida concessão de alíquotas inferiores, conforme listas de exceção.
--------------------	--

4.3.2. AUSTRÁLIA

O imposto sobre bens e serviços (GST) introduzido em julho de 2000, substituiu o WST (Wholesale Sales Tax), tributo federal cobrado nas vendas de produtos em atacado. Ele favorecia o setor de serviços, pois só era cobrado sobre bens a uma alíquota de 32%. A reforma do GST extinguiu o WST, juntamente com outros dez impostos indiretos sobre o consumo, sendo nove estaduais e um federal, tais como o imposto sobre hotéis e motéis, instituições financeiras, operações de débito, documentos, etc.²¹⁹

Na época de sua implementação, o Governo promoveu uma campanha ampla demonstrando as vantagens da reforma, ressaltando que todos os países da OCDE utilizam o IVA, menos a Austrália e os Estados Unidos, que o sistema estimula a poupança, o investimento e a produtividade, bem como reduz informalidade, favorece crescimento econômico e mais empregos, reduz custos de compliance, se adapta a nova economia baseada em serviços, aumento as receitas do governo e diminui a carga tributária sobre exportações, tudo em prol de uma sociedade mais igualitária.

A implementação do IVA foi imediata, sem faseamentos. O WST foi extinto no mesmo dia que o IVA entrou em vigor, já com alíquota de 10%. Nos dois anos seguintes aconteceram as ações de monitoramento de preços, para evitar aumentos abusivos, e comunicação, com elaboração de guia de compliance para empresas e consumidores.

O GST australiano incide sobre todos os bens e serviços na Austrália. A alíquota é de 10%, com exceção de (i) alíquota zero para exportações, alguns produtos alimentares, a maioria dos produtos e serviços médicos e de saúde, maioria dos cursos educacionais, cuidado infantil, serviços religiosos, água, serviços de esgoto e drenagem e transporte internacional; e (ii) isenção para suprimentos financeiros, aluguel residencial e venda de instalações residenciais, acomodação de longo prazo em instalações residenciais comerciais e eventos de captação de recursos realizados por entidades beneficentes e sem fins lucrativos²²⁰.

Empresas com faturamento inferior a 75 mil dólares australianos são isentas, mas podem se registrar voluntariamente e ter restituição de crédito. O tempo de restituição do crédito pode ser mensal, quadrimestral ou anual, a depender do faturamento.

²¹⁹ Implementando uma reforma tributária de sucesso: o que o Brasil pode aprender com Austrália, Canadá e Índia. Relatório de pesquisa Endeavor Brasil – 2019/02. Op. cit.

²²⁰ Australia - Indirect tax guide. KPMG, 2019. disponível em <<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/australia-indirect-tax-guide.html>>. Acesso em 02.02.2020.

A administração do tributo é totalmente federal, mas a maior parte da receita é repassada aos estados, normalmente 95%²²¹. Por isso não é genuinamente um IVA subnacional posto que é regido por lei nacional e arrecadado pelo governo central que distribui sua receita líquida dos custos administrativos às unidades subnacionais.

A receita do GST substituiu as transferências de assistência financeira do governo central para os subnacionais até então existentes bem como a receita de diversos impostos estaduais que foram abolidos, dentre eles o Bank Account Debits Tax, conhecido como BAD tax, semelhante ao imposto e, mais tarde, contribuição sobre movimentação financeira (CPMF), que existiu no Brasil.

Para viabilizar a transição, o governo central e os estados acordaram instituir transferências de recursos temporárias que terminariam em junho de 2006 que, tal como o “seguro-receita” da Lei Kandir, garantiriam que nenhuma unidade perderia receita durante o período de transição. No entanto, já no ano fiscal 2003-04 apenas uma unidade subnacional teve receita abaixo do mínimo garantido e o mecanismo de compensação pode ser eliminado.

A receita do GST é repartida entre estados e territórios de acordo com o Método de Equalização Fiscal Horizontal que, a exemplo do sistema alemão, pretende que todas as unidades sejam capazes de prover o mesmo padrão de serviços públicos mas que, diferente da equalização alemã, condiciona o atingimento dessa meta a igualdade de esforço de arrecadação própria e de eficiência no uso dos recursos públicos.

Na prática, os coeficientes de participação são definidos por comissão com base em um modelo complexo. O modelo toma por base iguais participações per capita de todas as unidades e as ajusta pelas necessidades de certos serviços e pelas receitas peculiares a cada unidade para chegar aos valores das transferências per capita para cada uma delas.

A Austrália é pioneira na operacionalização dos mecanismos para efetivar a coleta do IVA sobre a oferta digital. Desde 2017, o fato gerador do tributo foi adaptado para abarcar serviços e bens digitais, gerando um aumento de US\$ 350 milhões em receitas para o governo. O Quadro 17 reúne as características básicas do IVA Australiano:

QUADRO 17: Características básicas do IVA Australiano

Características	IVA Australiano
Base de Incidência	Sobre todos bens e serviços

²²¹ Parlamento da Austrália. Commonwealth payments to the states. Budget Review 2013–14 Index. 2014. Disponível em: https://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_Departments/Parliamentary_Library/pubs/rp/Budget_Review201314/ComPayments. Acesso em 02.02.2020.

Administração e Fiscalização	Centralizada no Governo Federal
Uniformidade da legislação	Centralizada no Governo Federal
Gestão de alíquotas	Centralizada no Governo Federal
Distribuição de receitas	A receita é todas dos Estados, descontado os custos do Governo Federal. Variável conforme renda per capita e outros índices, buscando equalizar a distribuição em todo território australiano.
Incentivos Fiscais	Permitida concessão de alíquota zero e isenções, conforme listas de exceção.

4.3.3. CANADÁ

O IVA foi adotado no Canadá em 1991 unilateralmente pelo governo federal, já com o nome de Imposto sobre Bens e Serviços (GST) em substituição ao Imposto sobre Vendas do Manufaturador (MST). Trata-se de um IVA Dual com alíquota federal de 5% (Goods and Services Tax - GST) e alíquotas estaduais adotadas livremente pelos estados (Harmonized Sales Tax - HST e Quebec Sales Tax - QST). Os estados foram aderindo aos poucos ao novo sistema, de forma que hoje existem 4 estruturas operando simultaneamente:

- 1) **IVA HARMONIZADO (HST): 5 ESTADOS:** Recolhido pelo governo federal, mas com divisão da alíquota entre União e estados. Alíquotas:
 - a) New-Brunswick, Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Prince Edward Island (5% GST + 10% IVA estadual = 15%)
 - b) Ontario (5% GST + 8% sales tax = 13%).
- 2) **IVA FEDERAL (GST) SEM IVA ESTADUAL: 1 ESTADO E 3 TERRITÓRIOS:** Alberta, Yukon, Northwest Territories, Nunavut (5% GST).
- 3) **IVA FEDERAL (GST) + IVA ESTADUAL (QST): 1 ESTADO.** O IVA estadual do Quebec (Quebec Sales Tax – QST) possui regras próprias, apesar de serem similares às do IVA federal desde 1995. O tributo federal e o estadual são arrecadados pelo estado, que repassa para a União a parte referente a ela. Alíquota:
 - a) Quebec (5% GST + 9,975% QST = 14,975%).
- 4) **IVA FEDERAL (GST) + SALES TAX: 3 ESTADOS.** Alíquotas:
 - a) British Columbia e Manitoba (5% GST + 7% sales tax = 12%)
 - b) Saskatchewan (5% GST + 6% sales tax = 13%)

O HST e o GST têm legislações unificadas, cabendo aos estados apenas decidir a alíquota da porção estadual (as regras de crédito, base arrecadatória e número de registro são iguais). Já os sales tax estaduais possuem regras distintas, sendo cobrados de forma semelhante

aos sales tax dos Estados Unidos, tendo diferentes tipos de isenções, sem restituição de crédito. Já o QST, apesar de ter a legislação semelhante ao HST e GST, possui seu próprio número de registro e seu próprio sistema de restituição de crédito.

O HST e o GST são administrados pela União, o QST é administrado pelo Quebec e os sales tax por cada estado. Distribuição de receitas ocorre conforme as alíquotas do GST para o Governo Federal e alíquotas do HST e GST para os respectivos entes, sem repasses.

No nível federal há isenções para alimentação, medicamentos, pequenas empresas, organizações sem fins lucrativos, caridade, setor público, habitação e serviços financeiros. No nível estadual é variável. O Canadá compensa a regressividade do IVA tanto pelas isenções federais (sendo comida a principal delas) quanto por um sistema de compensação de crédito via imposto de renda. Esse sistema concede créditos referentes ao GST/HST a cada três meses conforme o estado civil, o número de pessoas no núcleo familiar e o nível de renda do contribuinte. Dependendo desses critérios, o valor total da restituição anual pode ser de 6,30 até 1.024,00 dólares Canadenses.

Trata-se, portanto, de um sistema bastante complexo. VARSANO²²² explica as grandes linhas desse sistema:

O QST é o único desses impostos que é genuinamente um IVA subnacional. Quebec define autonomamente a base e a alíquota do seu IVA e sua autoridade tributária administra o QST bem como, por acordo com o governo federal, o GST devido em seu território. A alíquota do QST é atualmente 9,975%. As bases do QST e do GST, inicialmente bastante diferentes, são atualmente quase idênticas. Todas as exportações de Quebec, inclusive para outras províncias, são tributadas com alíquota de QST igual a zero enquanto a alíquota do GST é zero nas exportações para o exterior mas normal, atualmente igual a 5%, nas exportações para outras províncias. As importações, inclusive as de outras províncias, são tributáveis. Nas importações do exterior, a administração tributária federal arrecada o imposto em favor de Quebec na entrada no país. Nas importações de outras províncias, Quebec cobra o imposto de empresas não registradas como contribuintes do QST e de consumidores. As importações de outras províncias feitas por contribuintes do QST têm o imposto diferido. Bens adquiridos em outras províncias e trazidos por consumidores para Quebec em geral não são tributados. Contudo, há regras especiais para a tributação de veículos e alguns outros bens trazidos de outras províncias por consumidores.

Nas demais províncias, o GST é arrecadado pela administração tributária federal. O HST é semelhante ao GST mas as províncias participantes do imposto harmonizado têm alíquotas próprias aplicadas à base do GST. As províncias podem modificar as bases de seus impostos desde que os bens afetados pelas modificações não representem mais do que 5% da base do imposto. Diferentemente do QST, a receita provincial do GST não é diretamente obtida das transações correspondentes a cada província. A receita é distribuída mediante a aplicação de fórmulas de alocação da receita total arrecadada de forma tal que se simule aproximadamente o princípio de destino. Para isso a base total do GST/HST do país é alocada entre as províncias segundo regras preestabelecidas. Nas províncias participantes do HST, a alíquota provincial é aplicada à base estimada.

²²² VARSANO, 2014. Op. cit.

A complexidade do sistema gerada pela incidência de quatro sistemas distintos no território ao mesmo tempo é um desafio presente no país. Nos estados que aplicam o sales tax, empresas podem sofrer com o efeito cascata sem direito a restituição, havendo regras diferentes para pequenas empresas, além das diferentes listas de produtos isentos. Quebec tem autonomia sobre o QST, podendo com ele gerar instabilidade jurídica no futuro ou incentivar a guerra fiscal (como já aconteceu), uma vez que pode alterar livremente sua legislação.

Especialista em IVA e grande conhecedora do modelo Canadense, Melina Rocha LUKIC entende que a "experiência do Canadá mostrou que um IVA federal pode perfeitamente funcionar em um país onde os entes federativos subnacionais têm seus próprios sistemas de tributação de bens e serviços, tal como ocorre no Brasil."²²³

Richard BIRD²²⁴ destaca que a experiência Canadense demonstra que, com boa administração tributária, é perfeitamente viável operar um IVA de nível subnacional com base no destino. Ele ressalta também que é provável que uma única administração central e base comum (como no HST) sejam administrativa e economicamente mais eficientes. Contudo, quando houver um alto grau de cooperação intergovernamental, como é o caso do Canadá, com um sistema uniforme, fiscalização unificada e conjunta e um bom intercâmbio de informações, é possível manter um nível satisfatório de eficiência:

Thus, Canada demonstrates that with good tax administration it is perfectly feasible to operate a VAT at the sub-national level on a destination basis. In principle, it is immaterial whether there are two separate administrations or one; or, if there is one, which level operates it. Clearly, a single central administration and a common base (as with the HST) is likely to be more administratively and economically efficient, but these results may be approximated more or less satisfactorily when there is, as in Canada, a high degree of intergovernmental cooperation, for example, through unified and joint audit, an (almost) uniform VAT registration system and good information exchange.²²⁵

BIRD conclui que que o IVA subnacional pode funcionar bem, especialmente em um país desenvolvido com um bom imposto central, boa administração e boa cooperação entre governos. O autor entende que se Quebec e Canadá, com sua longa e turbulenta história

²²³ LUKIC, Melina Rocha. Reforma Tributária: a solução é o modelo canadense. Disponível em: <<https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017>>. Acesso em: 02.12.2019

²²⁴ BIRD, Richard M. Decentralizing Value Added Taxes in Federations and Common Markets. Bulletin for International Taxation, v. 67, n. 12, p. 655, nov. 2013.

²²⁵ Tradução livre: "Assim, o Canadá demonstra que, com uma boa administração tributária, é perfeitamente viável operar um IVA no nível subnacional com base no destino. Em princípio, não importa se existem duas administrações separadas ou uma; ou, se houver apenas uma, qual nível a opera. Claramente, é provável que uma única administração central e uma base comum (como no HST) sejam mais administrativa e economicamente eficientes, porém esses resultados podem ser aproximados mais ou menos satisfatoriamente quando houver, como no Canadá, um alto grau de cooperação intergovernamental, por exemplo, por meio de auditoria unificada e conjunta, um sistema (quase) uniforme de registro de IVA, bem como um bom intercâmbio de informações."

puderam trabalhar juntos pelo interesse mútuo para desenvolver um sistema regional de IVA viável, sendo possível para outras federações encontrar uma forma cooperativa de desenvolver um sistema administrativo integrado do IVA, permitindo, ao mesmo tempo, que os Estados-Membros mantenham um controle significativo sobre suas receitas:

Nonetheless, three conclusions seem to emerge from this complex tale of what has been going on in the largely hidden world of decentralized VATs.

First, regional VATs can and do work, and in the right circumstances, work well. In particular, Canada's "dual VAT" experience with a broad-based central VAT and provincial VATs administered together – whether at the central or the regional level – shows that a destination-based sub-central VAT which handles inter-jurisdictional trade essentially by the deferred payment method long in force in the European Union can work well, at least in a developed country with a good central tax, good administration and good cooperation between governments.

Second, if Quebec and Canada, with their long and turbulent history over the years, can work together in their mutual interest to develop a workable regional VAT system, it may be possible for common markets, and specifically the European Union, to find some similar cooperative way to develop an integrated VAT administrative system while permitting Member States to retain significant control over both their tax rates and their tax collections.²²⁶

E conclui que, a experiência do Canadá sugere que, embora uma lei uniforme e única administração central sejam mais efetivas e eficientes, a condição mais necessária para o sucesso do IVA subcentral em um mercado comum não é a convergência completa de leis ou administração central, mas simplesmente uma boa administração tributária (em qualquer nível), bem como um alto grau de cooperação intergovernamental, por exemplo, através de auditoria unificada ou pelo menos através de um sistema uniforme de registro de IVA e um nível muito alto de troca de informações - em outras palavras, mais ou menos o pacote de reformas administrativas que Cnossen (2010) sugeriu para a União Europeia:

On balance, what Canada's experience suggests is that although a uniform law and a single central administration would in all likelihood be more effective and efficient, the most necessary condition for successful sub-central VATs in a common market is neither the complete convergence of laws or central administration but simply good tax administration (at whichever level) as well as a high degree of intergovernmental cooperation, for example, through unified audit or at least through a uniform VAT registration system and a very high level of information exchange – in other words,

²²⁶ Tradução livre: “No entanto, três conclusões parecem emergir dessa história complexa do que está acontecendo no mundo amplamente oculto dos IVA descentralizados. Primeiro, o IVA regional pode e funciona, e nas circunstâncias certas, funciona bem. Em particular, a experiência do "duplo IVA" do Canadá, com um amplo IVA central e IVA provincial administrado em conjunto - seja no nível central ou regional - mostra que um IVA subcentral baseado no destino que lida com o comércio inter-jurisdicional essencialmente pelo o método de pagamento diferido em vigor na União Europeia pode funcionar bem, pelo menos em um país desenvolvido com um bom imposto central, boa administração e boa cooperação entre governos. Segundo, se Quebec e Canadá, com sua longa e turbulenta história ao longo dos anos, puderem trabalhar juntos em seu interesse mútuo para desenvolver um sistema regional de IVA viável, pode ser possível para mercados comuns, e especificamente para a União Europeia, encontrar algum jeito cooperativo similar de desenvolver um sistema administrativo integrado do IVA, permitindo, ao mesmo tempo, aos Estados-Membros manter um controle significativo sobre suas alíquotas e suas arrecadações.” (BIRD, 2013. Op. cit.).

more or less the package of administrative reforms that Cnossen (2010) has suggested for the European Union.²²⁷

QUADRO 18: Características básicas do IVA Canadense

Características	IVA Canadense
Base de Incidência	Sobre todos bens e serviços.
Administração e Fiscalização	HST e GST: Centralizadas no Governo Federal QST: Quebec
Uniformidade da legislação	HST e GST: Centralizadas no Governo Federal QST: Quebec
Gestão de alíquotas	Individual
Distribuição de receitas	GST federal, HST e QST dos respectivos entes conforme suas alíquotas
Incentivos Fiscais	Permitida concessão de alíquotas inferiores, isenções e alíquotas zero.

4.3.4. INDIA

A Índia é uma federação, composta por sete territórios federais e vinte e oito estados, cujo grau de autonomia é tradicionalmente alto. A constituição fixa a competência para criar impostos do governo central e dos estados, os governos locais não têm competência para criar impostos, embora os estados possam delegar-lhes tal poder.

VARSANO²²⁸ destaca que a evolução da tributação indireta na Índia guarda certa semelhança com a do Brasil. Contudo, já em 1999 iniciou-se o longo processo de introdução do IVA, que foi gradualmente ganhando adeptos: o estado de Haryana foi o pioneiro, em 2003; Déli e 19 estados instituíram em abril de 2005; dos oito restantes, um introduziu o IVA em outubro de 2005, cinco em abril de 2006, um em janeiro de 2007 e Uttar Pradesh, o mais populoso, somente em janeiro de 2008.

Note-se que o governo central se comprometeu a compensar, à semelhança do “seguro-receita” da Lei Kandir, 100% das perdas de receita que acaso ocorressem no primeiro ano de vigência do IVA, 75% das do segundo e 50% das do terceiro. Esta primeira experiência de introdução do IVA melhorou a tributação indireta indiana mas não foi suficiente para acabar com as distorções e efeitos nocivos do modelo, conforme pontua VARSANO:

²²⁷ Tradução livre: “Em suma, o que a experiência do Canadá sugere é que, embora uma lei uniforme e uma única administração central sejam mais efetivas e eficientes, a condição mais necessária para o sucesso do IVA subcentral em um mercado comum não é a convergência completa de leis ou administração central, mas simplesmente boa administração tributária (em qualquer nível), bem como um alto grau de cooperação intergovernamental, por exemplo, através de auditoria unificada ou, pelo menos, através de um sistema uniforme de registro de IVA e um nível muito alto de troca de informações - em outras palavras, mais ou menos o pacote de reformas administrativas que Cnossen (2010) sugeriu para a União Europeia.” (BIRD, 2013. Op. cit.).

²²⁸ VARSANO, 2014. Op. cit.

Embora cada estado seja autônomo para legislar sobre o seu IVA houve um acordo para harmonizar os impostos. A base dos IVAs estaduais inclui todos os bens exceto bebidas alcoólicas, bilhetes lotéricos e combustíveis automotivos que são sujeitos a outros impostos estaduais que utilizam tais bases. Há uma alíquota normal, 12,5%, e uma reduzida 4%, além de uma alíquota especial (1%) aplicável somente a adornos de ouro ou prata. A alíquota reduzida atinge bens constantes de uma lista que são considerados necessidades básicas ou insumos industriais ou agrícolas ou ainda bens de capital. Há também uma lista de produtos isentos que inclui cerca de 50 produtos agrícolas em estado natural para os quais há impedimento legal à tributação ou que são considerados essenciais. Há outra lista da qual cada estado pode escolher até dez produtos que queira isentar por terem importante impacto social local.

Os estados tributam operações internas e de exportação para outros estados. Exportações para o exterior não são tributadas tendo o exportador direito a crédito pelo imposto pago sobre insumos. Também dão direito a crédito o imposto pago sobre todas as demais aquisições de insumos e bens de capital no estado, mas não o imposto pago sobre insumos e bens de capital importados de outros estados. Isto, somado à cobrança do CST, implica grande viés contra aquisições de insumos fora do estado, fato que tem recebido severas críticas. Além desse problema, existe a restrição imposta pela constituição à tributação de serviços, que é de competência exclusiva do governo central. A despeito do progresso alcançado desde o início do século, a tributação indireta indiana é ainda bastante deficiente. Por isso, o processo de reforma continua.

Em 2017²²⁹, dando sequência ao processo de reformas, a Índia adotou GST (Goods and Services Tax), com base ampla, substituindo os tributos indiretos anteriores, como o IVA, CST, IS, etc. Trata-se de um IVA Dual com seis alíquotas diferentes: 0,25%, 3%, 5%, 12%, 18% e 28%. Há uma ampla lista de exceções a 0%, como frutas, vegetais e hotéis com tarifas baixas. Esta multiplicidade de alíquotas gera complexidade e insegurança jurídica. Por exemplo: (a) alíquota de uma barra de chocolate varia conforme a porcentagem de cacau; e (b) alíquota para restaurantes varia em 13% se eles têm ou não ar-condicionado ou se servem bebidas alcoólicas²³⁰.

O GST indiano tem três subdivisões: (i) CGST, estadual e o (ii) SGST, federal, que são cobrados juntos nas operações dentro dos estados, sendo cada alíquota dividida igualmente entre o governo federal e estadual (ex.: alíquota de 28% = 14% União + 14% estado). Possuem a mesma estrutura legal, com a diferença de que o crédito gerado por um não pode ser usado para pagar o outro.

E a terceira subdivisão é o IGST, de competência federal, que incide sobre operações interestaduais e de importação. A alíquota é arrecadada integralmente pelo governo federal, mas 40% da sua receita é destinada aos estados e 60% fica com a União. Seu crédito pode ser usado para pagamento do CGST, SGST e IGST.

²²⁹ Maior reforma tributária da história da Índia entra em vigor. Exame, 2017. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/major-reforma-tributaria-da-historia-da-india-entra-em-vigor/>>. Acesso em: 02.12.2019

²³⁰ Implementando uma reforma tributária de sucesso: o que o Brasil pode aprender com Austrália, Canadá e Índia. Relatório de pesquisa Endeavor Brasil – 2019/02. Op. cit.

Toda gestão do GST é realizada no portal da GSTN (Good and Services Tax Network). A GSTN é uma empresa não governamental, sem fins lucrativos, que realiza todas as funções operacionais do GST, como registro dos pagadores, cobrança, pagamentos, utilização dos créditos, desenvolvimento dos sistemas operacionais, fiscalização etc. O portal online é único para todos os pagamentos do GST e cada empresa tem um número único de registro. Há uma divisão entre União e estados para a administração das contas.

A regulamentação do GST é realizada pelo comitê gestor (GST council), que é responsável por votar as regulamentações do GST referentes a alíquotas, formas de cobrança, regimes, créditos, isenções e a distribuição de receita entre estados e União. As decisões são tomadas por maioria de dois terços, sendo que a União tem um terço dos votos e os estados têm dois terços. O comitê teve tanto sucesso que o país está avaliando reproduzir seu formato para outras áreas que demandam diálogo entre União e estados²³¹.

E empresas de serviços financeiros e manufatureiras com faturamento de até US\$ 210 mil (15 milhões de rúpias) podem contribuir entre 1 e 2% da receita ao invés de pagar o GST, enviando documentação a cada quatro meses, sem direito a crédito. Muitos pequenos contribuintes têm optado por aderir voluntariamente ao GST, mesmo quando isentos, para aproveitarem os créditos e viabilizar operações com grandes empresas²³².

A implementação do novo GST não teve faseamento, ou seja, os 17 tributos estaduais e federais foram substituídos imediatamente, ao mesmo tempo que as seis novas alíquotas do GST entraram em operação. Uma vez que não houve faseamento, ficou sob responsabilidade das empresas se prepararem com antecedência para o primeiro dia, providenciando o treinamento e contratação de pessoas para equipe, compra de software, revisão de contratos, mudança de preços e da estrutura contábil. Diversas alterações legais ocorreram durante o processo – em um ano e meio foram mais de 200 –, assim como mudanças de prazos e revisão de alíquotas. As alíquotas foram revisadas para diminuir os preços, satisfazendo grupos de interesse (como foi o caso dos comerciantes de roupas, agências de segurança, traders de commodities) ou incentivando o consumo de certos bens para aquecer a economia (como foi o caso dos eletrodomésticos em junho de 2018).

QUADRO 19: Características básicas do IVA Indiano

Características	IVA Indiano
Base de Incidência	Sobre todos bens e serviços.

²³¹ Relatório de pesquisa Endeavor Brasil – 2019/02. Op. cit.

²³² Relatório de pesquisa Endeavor Brasil – 2019/02. Op. cit.

Administração e Fiscalização	Empresa não governamental, sem fins lucrativos (via portal)
Uniformidade da legislação	Estadual e Federal Coordenadas (Comitê Gestor)
Gestão de alíquotas	Estadual e Federal Coordenadas (Comitê Gestor)
Distribuição de receitas	Receita do CGST é estadual, Receita do SGST é federal. Receita do IGST é 40% E e 60% U.
Incentivos Fiscais	Permitida concessão de alíquotas inferiores e alíquotas zero.

4.3.5. UNIÃO EUROPEIA (UE)

A UE adotou regras gerais em matéria de IVA, mas a aplicação destas regras pode variar de país para país. Na maioria dos casos, o IVA é devido sobre todos os bens e serviços em todas as fases da cadeia de abastecimento, incluindo a venda ao consumidor final. O imposto é devido desde o início até ao final de um processo de produção, por exemplo, aquisição de componentes, transporte, montagem, entregas, embalagem, seguros e transporte marítimo até ao consumidor final.

Todos os IVAs de países membros da UE seguem as regras estipuladas na Diretiva Europeia do IVA (EVD) e, por isso, são semelhantes ainda que não idênticos, visto que a EVD oferece alguma flexibilidade e dispensa determinados países de seguir alguma de suas regras.²³³ Embora a EVD regule alíquotas, ela permite ampla autonomia dos países para sua fixação: a alíquota normal não pode ser menor do que 15% e os países podem adotar uma ou, no máximo, duas alíquotas reduzidas que não podem ser menores do que 5% e são aplicáveis apenas aos bens e serviços listados em um anexo à Diretiva.²³⁴

Cada país fixa as suas próprias alíquotas, com base nas seguintes: (i) alíquota normal: cada país da UE tem uma taxa normal que é aplicável à maior parte dos fornecimentos de bens e serviços e que não pode ser inferior a 15%; (ii) alíquota reduzida: podem ser aplicadas uma ou duas taxas reduzidas, não inferiores a 5%, no fornecimento de bens e serviços específicos (com base na lista que figura no anexo III da EVD), mas, na maioria dos casos, não a serviços prestados por via eletrônica; e (iii) alíquotas especiais: alguns países da UE estão autorizados a aplicar taxas especiais de IVA a determinados fornecimentos, existentes desde a entrada em vigor do mercado único em 01.01.1991, quais sejam: (iii.a) super-reduzidas, inferiores à 5%, conforme uma lista limitada de bens e serviços; (iii.b) zero, quando o consumidor não tem de pagar IVA, mas o vendedor mantém seu direito à dedução do IVA que pagou em aquisições

²³³ EVD é a Diretiva do Conselho Europeu 2006/112/EC, de 28 de novembro de 2006, com alterações posteriores. A EVD substituiu a chamada Sexta Diretiva.

²³⁴ Título VIII, Capítulo 2 e Anexo III da EVD.

diretamente relacionadas com a venda; (iii.c) intermédias, não inferiores a 12%, aplicadas por alguns países da UE a determinados fornecimentos de bens e serviços que não estão incluídos no anexo III da EVD.

Não há controlos de fronteira no comércio entre países membros da UE. As exportações de um país membro para contribuintes de outros membros são tributadas com alíquota zero. O importador, por sua vez, não paga o imposto na entrada do bem no país, como ocorre quando importa de países não membros. O imposto é diferido até a venda posterior do bem importado ou a venda do bem ao qual se incorporou como insumo. Importações para consumo final, isto é, por importadores não registrados como contribuintes ou para consumo pessoal de contribuintes, são tributadas na origem.

Esse modelo acaba por incentivar a importação de países membros em detrimento dos demais e até mesmo do mercado doméstico deste bem, casos em que o contribuinte paga o imposto para depois obter o crédito. Para mitigar este problema, vendas acima de determinado valor realizadas pela internet são tributadas com a alíquota do país de destino e veículos pagam o imposto do país onde são registrados.

Ademais, a alíquota zero e a inexistência de controlos de fronteira são um convite à fraude, entre elas a “fraude do carrossel” que caracteriza-se pela participação de empresas de pelo menos dois Estados Membros diferentes, aproveitando o mecanismo do *reverse charge* nas transações intracomunitárias: a empresa adquirente (*missing trader*) desaparece sem entregar o IVA da transação intracomunitária e da transação interna que realiza. No esquema, existe outra empresa (*broker*) que deduz ou pede o reembolso do IVA que pagou, mas que não foi entregue ao Estado pela empresa que desapareceu. O benefício do esquema é o valor do IVA que não foi entregue ao Estado pelo *missing trader*, este normalmente transaciona as mercadorias abaixo do preço de mercado, o que origina situações de concorrência desleal.

Estes esquemas de fraude ao IVA têm defraudado as receitas fiscais dos Estados Membros em vários milhões de euros. A União Europeia, perante este grave problema, tomou algumas medidas, principalmente relacionadas com a cooperação administrativa e a troca de informações entre Estados Membros. Em 1992 instituiu-se o Sistema de Troca de Informações do IVA (VIES): uma norma do Conselho da União Europeia requer que seus membros mantenham base de dados eletrônica em que são guardadas por cinco anos informações sobre todas as exportações para contribuintes de outros países membros.²³⁵ Cada país comunica aos demais membros o valor total das exportações de bens para cada um dos contribuintes do IVA

²³⁵ VARSANO, 2014. Op. cit.

daquele país membro. Há reclamações quanto à defasagem entre o momento da operação e aquele em que a informação está disponível, o que permite que o fraudador desapareça antes de ser alcançado pela administração.

Além disso, os Estados Membros têm reagido a estas fraudes dificultando ou proibindo as deduções ou pedidos de reembolso por sujeitos passivos que tenham intervindo em esquemas de fraude carrossel. E ao responsabilizar solidariamente o adquirente pelo pagamento do IVA que não foi entregue ao Estado pelo *missing trader*.

Diante das dificuldades e críticas enfrentadas pelo modelo Europeu, Richard BIRD²³⁶ faz um comparativo com a experiência Canadense, e busca explicar como os IVAs regionais do Canadá aparentemente conseguiram evitar os problemas que causam tanta preocupação na União Europeia. A primeira razão seria a partilha de receitas do HST, compartilhadas conforme a alíquota adotada pela província do destino, enquanto na UE as regras do local de origem (em particular, a classificação zero das exportações intra-UE) têm um impacto direto nas receitas dos governos nacionais. Outra razão é que o Canadá tem de fato um único governo central. Ademais, no Canadá há um programa de equalização fiscal, de tal forma que as províncias com capacidade fiscal abaixo da média recebem subsídios federais anuais que preenchem a lacuna entre suas próprias capacidades fiscais e a capacidade média nacional. As províncias que concordaram em harmonizar seus impostos sobre vendas foram, na maioria das vezes, províncias receptoras de equalização. BIRD conclui que embora todas essas questões influenciem no desempenho comparado dos dois sistemas de IVA, talvez a razão mais importante pela qual o sistema funcione melhor no Canadá seja a existência de um IVA central superior que opera da mesma maneira em todas as províncias, para que o imposto federal seja efetivamente sustentado pelo imposto provincial, mesmo quando, como em Quebec, ambos são administrados pela província:

How have Canada's regional VATs apparently managed to avoid the problems causing such concern in the European Union? One explanation is simply that the two situations are completely different. From some perspectives, for example, the HST might be considered as simply a national tax, the revenues of which are shared according to formula among the federal and participating provincial governments. The amount of revenues received is ultimately determined by policy decisions on rates and base made by the recipient provinces, and the net result is in effect to allocate revenues on a destination basis. This approach is quite distinct from the derivation basis for taxation that applies in the European Union, where the place-of-supply rules (in particular, the zero-rating of intra-EU exports) have a direct impact on the revenues of national governments – a problem that has, of course, also long been of concern in Brazil, even with its basically origin-based state VATs. In Canada, however, even in the case of Quebec – in which, as in the European Union, the VAT is administered directly by the province, whose efforts (and laws) directly determine the revenues

²³⁶ BIRD, Richard M. Decentralizing Value Added Taxes in Federations and Common Markets. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 12, nov. 2013, p. 667.

received – with minor exceptions, there is not the same level of concern about problems such as “carousel” and “missing trader” frauds found even in countries like the United Kingdom with generally well-run VATs. The more important difference from the European Union is simply that Canada has a real central government.

Although the European Union redistributes substantial funds through its various transfers and support programmes, it does not, like Canada, operate an explicit fiscal equalization programme under which most provincial governments receive substantial transfers. The existence of an equalization system makes the HST revenue allocation formula less important than it would otherwise be. Under equalization, provinces with below-average fiscal capacity are paid annual federal grants that fill in the gap between their own fiscal capacities and the national average capacity, calculated at average provincial tax rates. Essentially, all provincial own-source revenues, including consumption taxes, are included in the formula. Although the calculation of consumption tax capacities under equalization is different than the calculation of revenue shares under the HST, the formulas are not that dissimilar, with the result that the two transfers are largely offsetting. (...)

These factors are certainly not unimportant. Still, they do not really explain why destination-base sub-central VATs seem to operate so well as in the Canadian “common market” without the problems currently associated with the Member State VATs in the European Union. Unlike Canada, the European Union began with a more or less common VAT tax base, which applies in all Member States.

Over time, Canada has managed to establish a similarly more or less common VAT base in some of its component units – but by no means all. Perhaps the most important reason why the system works in Canada is because Canada, unlike the European Union, has an over-riding central VAT that operates in the same way in every province so that the federal tax in effect underpins the provincial tax even when, as in Quebec, both are administered by the province.²³⁷

²³⁷ Tradução livre: “Como os IVAs regionais do Canadá aparentemente conseguiram evitar os problemas que causam tanta preocupação na União Europeia? Uma explicação é simplesmente que as duas situações são completamente diferentes. De algumas perspectivas, por exemplo, o HST pode ser considerado simplesmente um imposto nacional, cujas receitas são compartilhadas de acordo com a fórmula entre os governos federais e provinciais participantes. O valor das receitas recebidas é, em última análise, determinado por decisões políticas sobre taxas e base tomadas pelas províncias que vão receber, e o resultado líquido é efetivamente alocado pelas receitas com base no destino. Essa abordagem é bastante distinta da base de derivação para tributação aplicada na União Europeia, onde as regras do local de fornecimento (em particular, a classificação zero das exportações intra-UE) têm um impacto direto nas receitas dos governos nacionais - um problema que, é claro, também tem sido motivo de preocupação no Brasil, mesmo com seus IVAs estaduais baseados na origem. No entanto, no Canadá, mesmo no caso de Quebec - em que, como na União Europeia, o IVA é administrado diretamente pela província, cujos esforços (e leis) determinam diretamente as receitas recebidas - com pequenas exceções, não há o mesmo nível de preocupação com problemas como fraudes de “carrossel” e “comerciante desaparecido” encontrados mesmo em países como o Reino Unido, com IVAs geralmente bem administrados. A diferença mais importante da União Europeia é simplesmente que o Canadá tem um governo central real. Embora a União Europeia redistribua fundos substanciais através de seus vários programas de transferência e apoio, ela não opera, como o Canadá, um programa explícito de equalização fiscal, segundo o qual a maioria dos governos provinciais recebe transferências substanciais. A existência de um sistema de equalização torna a fórmula de alocação de receita do HST menos importante do que seria. Sob equalização, as províncias com capacidade fiscal abaixo da média recebem subsídios federais anuais que preenchem a lacuna entre suas próprias capacidades fiscais e a capacidade média nacional, calculada com base nas alíquotas médias dos provinciais. Essencialmente, todas as receitas provinciais de fonte própria, incluindo impostos sobre o consumo, estão incluídas na fórmula. Embora o cálculo das capacidades de imposto sobre consumo sob equalização seja diferente do cálculo das quotas de receita no HST, as fórmulas não são tão diferentes, com o resultado de que as duas transferências são em grande parte compensatórias. (...) Esses fatores certamente não são sem importância. Ainda assim, eles realmente não explicam por que os IVAs sub-centrais com base no destino parecem operar tão bem quanto no “mercado comum” canadense sem os problemas atualmente associados aos IVAs dos Estados-Membros na União Europeia. Ao contrário do Canadá, a União Europeia começou com uma base tributária de IVA mais ou menos comum, que se aplica a todos os Estados-Membros. Com o tempo, o Canadá conseguiu estabelecer uma base de IVA similarmente mais ou menos comum em algumas de suas unidades componentes - mas de nenhuma maneira todas. Talvez a razão mais importante pela qual o sistema funcione no Canadá seja o fato de o Canadá, diferentemente da União Europeia, possuir um IVA central superior que opera da mesma maneira em todas as províncias, para que o imposto federal

QUADRO 20: Características básicas do IVA Europeu

Características	IVA Europeu
Base de Incidência	Sobre todos bens e serviços, exceto aqueles expressamente excluídos.
Administração e Fiscalização	Individual, coordenada pelo VIES e EVD.
Uniformidade da legislação	Coordenada (EVD), com flexibilidades locais pré-estabelecidas.
Gestão de alíquotas	Individual, conformes parâmetros da EVD.
Distribuição de receitas	Conforme alíquotas individuais de cada país.
Incentivos Fiscais	Permitida concessão de alíquotas reduzidas, conforme lista EVD.

4.3.6. A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL DOS IVAS FEDERAIS ANALISADOS

A experiência internacional das federações que adotaram o IVA demonstra que é possível instituir um mecanismo de cobrança e repartição de receitas que atenda às peculiaridades do federalismo, sem comprometer a autonomia financeira dos entes federados.

No exemplo Australiano, a receita do GST é repartida entre estados e territórios de acordo com o Método de Equalização Fiscal Horizontal que, igualmente ao sistema alemão, pretende que todas as unidades sejam capazes de prover o mesmo padrão de serviços públicos. A diferença na Austrália é que o atingimento dessa meta está condicionado à igualdade de esforço de arrecadação própria e de eficiência no uso dos recursos públicos.

Das experiências Alemã e Australiana, percebe-se que é possível concentrar a competência legislativa na União sem que haja perda da autonomia financeira dos entes, cuja competência legislativa autônoma, nestes casos, foi substituída pela participação efetiva na formulação das políticas fiscais no âmbito nacional.

No Canadá, país federal com histórico de forte autonomia e independência dos entes, a gestão das alíquotas individuais parece ter se ajustado a essa realidade. Ademais, a existência de cooperação entre as eficientes administrações locais viabiliza a manutenção de um modelo complexo de coexistência de 3 IVAs e um Sale Tax e diferentes arranjos em cada território.

Na Índia, o IVA dual é administrado com sucesso pelo Comitê Gestor, que por meio da participação de União e Estados unifica as regras garantindo a harmonia do sistema. As alíquotas totais vigentes são divididas de maneira igualitária nas operações intraestaduais (50% recolhido via CGST federal e 50% via SGST estadual) e nas operações interestaduais e de importação, IGST é recolhido pelo governo federal com repasse de 40% aos estados.

seja efetivamente sustentado pelo imposto provincial, mesmo quando, como no Quebec, ambos são administrados pela província”.

Por outro lado, verifica-se que na coexistência de dois ou mais IVAs com múltiplas entidades administrativas e fiscalizadoras, ou ainda, com alíquotas distintas e isenções ou exceções próprias a cada território, como no caso da União Europeia, a tendência é o aumento da complexidade, em detrimento da simplicidade do sistema.

Elaboramos o Quadro 21 reunindo as principais características de cada IVA analisado.

QUADRO 21: Características básicas dos IVA federais analisados

	Alemanha	Austrália	Canadá	Índia	Europa
Base de Incidência	Bens e serviços, com exceções.	Sobre todos bens e serviços	Sobre todos bens e serviços.	Sobre todos bens e serviços.	Bens e serviços, com exceções.
Administração e Fiscalização	Estadual e coordenadas	Centralizada no Governo Federal	HST e GST: Federal QST: Quebec	Empresa não governamental	Individual, coordenada pelo VIES e EVD.
Uniformidade da legislação	Centralizada Federal	Centralizada Federal	HST e GST: Federal QST: Quebec	Coordenadas (Comitê Gestor)	Coordenada (EVD), com flexibilidades locais
Gestão de alíquotas	Centralizada Federal	Centralizada Federal	Individual	Coordenadas (Comitê Gestor)	Individual, conf. parâmetro EVD.
Distribuição de receitas	Vertical: 53% U, 45% E e 2%M. Horizontal: Variável	A receita dos Estados. Distribuição variável	GST federal, HST e QST dos entes conforme suas alíquotas	CGST estadual, SGST é federal. IGST é 40%E e 60% U.	Conforme alíquotas individuais de cada país.
Incentivos Fiscais	Permitida concessão de alíquotas inferiores, conforme listas de exceção.	Permitida concessão de alíquota zero e isenções, conforme listas de exceção.	Permitida concessão de alíquotas inferiores, isenções e alíquotas zero.	Permitida concessão de alíquotas inferiores e alíquotas zero.	Permitida concessão de alíquotas reduzidas, conforme lista EVD.

Assim como não existe um modelo único de Estado Federado, também não existe um único Modelo IVA para ser adotado por uma Federação. A exemplo dos IVAs acima estudados as possibilidades são inúmeras e se adequam às realidades e necessidades de cada país.

4.4. CONCLUSÃO: O MODELO IVA É COMPATÍVEL COM ESTADOS FEDERADOS E TEM POTENCIAL PARA ENFRENTAR OS PRINCIPAIS PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Ao contrário da grande maioria dos países, que possuem apenas um IVA, com base de incidência ampla e não-cumulativa, o Brasil possui ao menos cinco tributos sobre bens e serviços (IPI, PIS e COFINS, ICMS e ISS) que não têm nenhuma das características desejáveis de um bom sistema tributário: não são simples, nem isonômicos, nem neutros e nem

transparentes, além de comprometerem a arrecadação. As consequências são a perda de produtividade, redução dos investimentos e perda de competitividade da produção nacional, menor crescimento econômico, ineficiência na alocação de capital no Brasil e, como derradeira, a fragilização do modelo federativo brasileiro.

O livro “Não basta arrecadar: a tributação como instrumento de desenvolvimento” publicado em 2013 pelo BID²³⁸, demonstra que as reformas tributárias pró-desenvolvimento exigidas pelos países da América Latina, como o Brasil, devem respeitar, os princípios de um bom IVA, simples e de base ampla:

Segundo, as reformas devem estabelecer sistemas tributários mais simples, com bases impositivas mais amplas. A maioria dos sistemas da região é excessivamente complexa, devido a uma abundância de isenções e privilégios para certas atividades, setores ou grupos de contribuintes. O resultado, em geral, são impostos que distorcem profundamente a alocação de recursos e resultam em bases impositivas limitadas e frágeis. **A mudança para sistemas tributários com bases amplas que crie um ambiente que incentive a inovação e novas empresas é um dos meios mais seguros de promover um crescimento com maior produtividade e melhorias sustentáveis do bem-estar e da equidade na região.** (grifo nosso).

Diagnóstico e proposta semelhante foi feita pela OCDE em seu último Relatório Econômico sobre Brasil²³⁹:

A realização de reformas em diversas áreas seria um grande passo e poderia ser o empurrão muito necessário ao investimento no Brasil. **Um dos elementos-chave é o fragmentado sistema de impostos sobre o consumo (os chamados impostos indiretos), o qual eleva o custo do capital ao limitar os reembolsos do imposto pago sobre ativos fixos e faz do Brasil o país com os mais altos custos de conformidade fiscal (Figura 23). Os seis tributos sobre o consumo existentes no Brasil são cobrados em parte pelo governo federal e em parte pelos estados, cada um dos quais aplicando seu próprio código fiscal, base tributária e alíquotas de impostos. As empresas que desejam oferecer mercadorias e serviços em nível nacional devem cumprir as regras fiscais de todos os estados (CNI, 2014). Os créditos tributários para insumos intermediários são acumulados somente se forem incorporados à mercadoria final.**

Uma solução seria consolidar os diferentes tributos sobre o consumo em um único imposto sobre valor agregado com regras simples - seguindo o exemplo recente da Índia – como recomendado no Relatório Econômico da OCDE sobre o Brasil de 2015 (OCDE, 2017c, OCDE, 2015g). (grifo nosso).

Embora existam diversas técnicas para se tributar o consumo - as mais conhecidas são (i) incidência por etapas sobre o valor agregado (IVA); (ii) incidência monofásica no consumo final/varejo (sales tax); e (iii) incidência na origem sobre a produção (ex. IPI e ICMS) - em princípio todas têm o mesmo objetivo: tributar os consumidores de bens e serviços para garantir

²³⁸ CORBACHO, Ana; CIBILS, Vicente Fretes; LORA Eduardo. Disponível em : <<https://publications.iadb.org/en/publication/16134/nao-basta-arrecadar-tributacao-como-instrumento-de-desenvolvimento-sumario>>. Acesso em 01.02.2018.

²³⁹ Relatórios Econômicos da OCDE: Brasil 2018. O relatório foi debatido pelo Comité de Revisão Económica e de Desenvolvimento da OCDE em 13 de novembro 2017. O relatório é publicado sob a responsabilidade do Secretário Geral da OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 03.12.2019.

receita ao Estado. Mas se toda técnica da tributação sobre o consumo pressupõe que o ônus econômico seja arcado pelo consumidor final, por que a técnica do valor agregado tem se mostrado a forma mais usada para arrecadação dos tributos sobre o consumo, inclusive em países federados?

A primeira e mais importante razão é a tributação multifásica, distribuída pela cadeia de produção. O IVA é arrecadado ao longo da cadeia, ou seja, a cada operação de saída há incidência do imposto sobre o valor agregado na etapa, de modo que o total da tributação sobre o valor agregado ao longo da cadeia é igual à alíquota total sobre o preço final pago pelo consumidor. Assim, apesar de recair economicamente sobre o consumidor na última etapa da cadeia, o modelo possibilita que parte do valor total do imposto que será arcado pelo consumidor final seja antecipado nas várias etapas prévias da cadeia.

Além de representar dinheiro em caixa a cada etapa da produção - não sendo necessário esperar o final da cadeia para arrecadar, o modelo IVA diminui a evasão ao fracionar seu recolhimento e estimula o “third party reporting”²⁴⁰, em que as empresas contribuintes se fiscalizam entre si ao longo da cadeia. Isto porque, uma vez que o crédito é sempre repassado para a etapa subsequente, é interesse do adquirente que se emita a nota fiscal com destaque do valor do imposto devido, o que facilita a fiscalização pelas autoridades. Em suma, ao dividir o recolhimento ao longo da cadeia, o modelo IVA é mais vantajoso porque favorece a arrecadação e facilita a fiscalização, pois os próprios agentes são incentivados a fiscalizar seus fornecedores para poderem creditar o imposto pago.

Já no *sales tax*, a tributação é concentrada na última fase da cadeia de produção, aumentando a possibilidade de evasão, pois recai sobre uma única etapa. Este modelo também aumenta a dificuldade de fiscalização, vez que sua incidência é altamente pulverizada²⁴¹.

Por sua vez, no modelo da tributação na origem, sobre a produção, tem-se a vantagem da facilidade de arrecadação e fiscalização, principalmente em cadeias concentradas. Por outro lado, no caso dos produtos que servem de insumos para outras cadeias, como não há a possibilidade de aproveitamento de crédito, haverá a incidência cumulativa deste imposto.

Outras razões técnicas que justificam a superioridade do IVA, inclusive em países federados é: (i) baixo custo de compliance para as empresas e grande facilidade de arrecadação

²⁴⁰ Cria-se, assim, um ambiente em que os próprios agentes econômicos se fiscalizam entre si, pois para que haja dedução do imposto, deve-se exigir a nota fiscal daquele que pagou anteriormente. (Rita DE LA FERIA, disponível em: <<https://youtu.be/zcqlwM7QzE?t=557>> . Acesso em: 03.12.2019.)

²⁴¹ O sucesso do modelo estadunidense está relacionado a duas particularidades daquele país: as alíquotas do sales tax são baixas, os territórios que menos tributam somam 5% e os que mais tributam somam 10%, o que por si só já diminui a tentativa de evasão fiscal. Ademais, o país prevê severas penalidades para os sonegadores, o que inibe ainda mais as práticas neste sentido. <<https://taxfoundation.org/sales-tax-rates-2019/>> Acesso em: 03.12.2019.

para o fisco, (ii) baixo grau de evasão, com grande potencial de receita; (iii) neutralidade interna, pois tributa de uma só forma toda base de consumo e assim não cria distorções de mercado; e (iv) neutralidade externa, pois utiliza o princípio do destino e não cria distorções das decisões de investimento. Ademais, o princípio do destino incentiva as exportações e desincentiva as importações, além de evitar a guerra fiscal e a corrosão a base impositiva.

Por fim, e não menos importante, as razões práticas que justificam a adoção do modelo dizem respeito à economia política, diante da alta aceitação deste modelo por organizações internacionais, como OCDE, BID e FMI e a possibilidade de aproveitamento da larga experiência internacional na utilização deste imposto, todo arcabouço doutrinário, legislativo e jurisprudencial, permitindo o transplante jurídico das melhores regras e práticas aplicáveis à realidade da federação brasileira.

Conclui-se que o Modelo IVA moderno, tal qual melhores práticas exploradas neste Capítulo, tem potencial para resolver os problemas decorrentes do atual modelo de tributação sobre o consumo do Brasil e seus reflexos nefastos no federalismo brasileiro, sem que ofenda o pacto federativo, desde que garantida a autonomia financeira dos entes federados. O quadro 22, de elaboração própria abaixo, busca sintetizar esta constatação:

QUADRO 22: Indicativo do potencial de solução do Modelo IVA para os principais problemas da tributação sobre o consumo no Brasil

Principais características do Modelo IVA	Potencial de solução dos problemas da tributação sobre o consumo no Brasil
Adoção do critério destino	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fim do maior incentivo à Guerra Fiscal (horizontal). ➤ Desoneração da produção. ➤ Destinação do produto da arrecadação ao território do consumo. contribui para diminuição das desigualdades territoriais do país.
Incidência sobre receita líquida de impostos	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fim do contencioso sobre a incidência de um imposto sobre outro. ➤ Fim da complexidade para cálculo do imposto devido. ➤ Maior transparência e controle sobre a carga tributária.
Base ampla e vedação à concessão de incentivos fiscais	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fim dos conflitos de competência e da disputa pelas bases impositivas. ➤ Fortalecimento da base de incidência e aumento da arrecadação. ➤ Fim das guerras fiscais. ➤ Diminuição de complexidades e custos de conformidade.
Não cumulatividade plena, com direito a crédito integral e imediato	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fim da incidência cumulativa. ➤ Desoneração dos investimentos e bens do ativo. ➤ Desoneração das exportações. ➤ Maior competitividade do bem/serviço nacional.
Alíquota única	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fim do acúmulo de créditos em operações internas.

	➤ Diminuição de complexidades e custos de conformidade.
Substituição tributária para trás	➤ Fim da Substituição Tributária para frente, dos problemas nas transações interestaduais e da distorção de preços ao consumidor.

Reitere-se que, a exemplo dos IVAs adotados por outros países Federados mencionados neste Capítulo, as possibilidades são inúmeras e podem ser adequadas à realidade e necessidade da federação brasileira, garantindo a autonomia financeira dos entes federados e, consequentemente, sua compatibilidade ao pacto federativo brasileiro.

Ainda que se trata de um único imposto, o IVA pode garantir a autonomia financeira de Municípios, Estados e Distrito Federal e União – ou seja, todos os níveis da nossa Federação, seja por meio do simples compartilhamento de receita, da sua adoção na forma “dual”, pela administração e fiscalização compartilhadas ou, ainda, pela gestão de alíquotas próprias, além de tantos outros arranjos possíveis que em diferentes formas garantem a autonomia financeira dos entes federados.

5 – AS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL PARA A UNIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO BRASILEIRA E INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) E O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO

Resumo: As PEC 45/2019 e PEC 110/2019 propõem a substituição dos tributos sobre o consumo por um imposto de modelo IVA, não cumulativo e cobrado no destino (Imposto sobre Bens e Serviços, o IBS). Considerando as características do Federalismo brasileiro, observa-se que a reforma que respeite o requisito da autonomia dos entes é capaz de atender o pacto federativo brasileiro. Neste sentido, observa-se que as duas propostas analisadas têm instrumentos eficazes para atender o requisito da autonomia financeira, bem como potencial de promover o fortalecimento do Pacto federativo brasileiro e o ideal do cooperativismo entre os entes, especialmente mediante adoção de medidas compartilhadas na gestão do novo imposto unificado.

5.1. AS ATUAIS PROPOSTAS DE REFORMA SOBRE O CONSUMO QUE CONVERGEM PARA UM MODELO IVA: PEC 45/2019 E PEC 110/2019

Durante os anos de 2019 e 2020, duas propostas de emenda constitucional (PEC) ganharam notoriedade e avançaram no debate sobre a adoção no Brasil de um único imposto sobre bens e serviços, no Modelo IVA: a PEC 45/2019, protocolada na Câmara dos Deputados²⁴² e a PEC 110/2019, em trâmite no Senado²⁴³. Ambas compreendem a criação de um novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), incidente no destino, sobre base ampla de bens e serviços, que irá substituir os atuais tributos, buscando uniformizar a tributação federal e subnacional sobre o consumo, cuja receita seria partilhada entre a União, os estados e os municípios.

Em 14.02.2020, foi instalada a Comissão Mista do Congresso, formada por 25 senadores e 25 deputados, que têm a tarefa de produzir um texto único sobre a PEC 45/2019 e PEC 110/2019. Antes de instalada a comissão mista, a assessoria legislativa do Congresso Nacional publicou um comparativo entre as duas propostas²⁴⁴, ressaltando que ambas convergem para

²⁴² PEC 45/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Acesso em: 02.12.2019.

²⁴³ PEC 110/2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline>>. Acesso em: 02.02.2020.

²⁴⁴ Consultorias Legislativas do Congresso Nacional, 25.06.2019. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria->

adoção do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos, com base de incidência ampla praticamente idênticas: todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis e a locação.

O documento ressalta, ainda, as diferenças específicas de cada proposta nos seguintes aspectos: (i) competência tributária do IBS; (ii) número de tributos substituídos pelo IBS; (iii) determinação da alíquota do IBS; (iv) concessão de benefícios fiscais; (v) partilha da arrecadação do IBS; (vi) vinculação da arrecadação do IBS; (vii) transição do sistema de cobrança dos tributos; (viii) transição da partilha de recursos; (ix) o Imposto Seletivo; e (x) outras matérias. Abaixo, elaboramos um quadro comparativo meramente ilustrativo sobre as conclusões daquele estudo:

QUADRO 23: Comparativo PEC 45/2019 X PEC 110/2019
(Conforme estudo da assessoria legislativa do Congresso Nacional)

Características	PEC 45/2019	PEC 110/2019
Base de Incidência	Todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis e a locação.	Todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis e a locação.
Competência tributária	Instituído por meio de lei complementar federal.	Instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder reservado a Estados e municípios.
Tributos substituídos	IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS (Total 5).	IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, ICMS, ISS, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação (Total 9).
Determinação da alíquota	A alíquota de referência se propõe a substituir a arrecadação dos tributos atuais. Cada ente federativo poderá alterar a alíquota do seu território ("sub-alíquota"), aplicável a todos os bens e serviços neles consumidos.	Lei Complementar fixa a alíquota padrão e alíquotas diferenciadas. A alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional.
Benefícios fiscais	Não permite a concessão de benefício fiscal.	Autoriza a concessão de benefícios fiscais, por LC, nas operações com alimentos, medicamentos; transporte público urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação.
Partilha da arrecadação	Cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua "sub-alíquota".	O produto da arrecadação é partilhado entre União, estados, distrito federal e municípios mediante entrega de recursos a cada ente federativo (repasse de cota-parte).

Vinculação da arrecadação	As destinações estão vinculadas as parcelas da sub-alíquota de cada ente federativo.	Vinculação às despesas (de saúde, educação) e aos fundos constitucionais, seguro desemprego, BNDES.
Transição da cobrança	Duração total de 10 anos (2+8).	Duração total de 6 anos (1+5).
Transição da partilha	Duração total de 50 anos (20+30).	Duração total de 15 anos (5+10).
Imposto Seletivo	Imposto extrafiscal, cobrados sobre determinados bens, serviços ou direitos com o objetivo de desestimular o consumo. Caberá à lei (ordinária) ou medida provisória instituidora definir os bens, serviços ou direitos tributados.	Imposto arrecadatório cobrado sobre operações com petróleo e derivados, combustíveis e lubrificantes, gás natural, cigarros e fumos, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.
Outras matérias	Não há.	Extinção da (CSLL), incorporada ao IRPJ; ITCMD de competência federal, com arrecadação dos municípios; inclusão de aeronaves e embarcações no IPVA, com a arrecadação dos municípios; adicional do IBS para financiar a previdência; e, criação de fundos estadual e municipal para reduzir a disparidade dos entes.

Posteriormente, a Instituição Fiscal Independente (IFI) do Senado Federal²⁴⁵ publicou a Nota Técnica nº 38 de 11.10.2019²⁴⁶ para comentar "as duas propostas de reforma tributária atualmente em evidência no Congresso Nacional: a PEC 45, de 2019, que tramita na Câmara dos Deputados, e a PEC 110, de 2019, em análise no Senado Federal."

O documento faz um diagnóstico inicial sobre os problemas da tributação brasileira sobre o consumo e ressalta que "a experiência e a literatura internacional recomendam que a tributação sobre bens e serviços seja feita por intermédio de um único imposto sobre valor adicionado (IVA), no qual o valor devido em cada operação é deduzido do valor pago na etapa anterior. Com essa sistemática, a incidência se dá exclusivamente sobre o consumo. Outras características desejáveis são simplicidade, base ampla (restrita ao consumo), menor número possível de alíquotas, de benefícios e de regimes especiais, e uniformidade em todo o território nacional. As duas propostas em tramitação no Congresso Nacional, a PEC nº 45 e a PEC nº 110, ambas de 2019, baseiam-se em diagnóstico similar e, por isso, apresentam como pontos essenciais, a extinção de vários tributos sobre bens e serviços atualmente existentes e a

²⁴⁵ A IFI – Instituição Fiscal Independente – foi criada no final de 2016 com o objetivo de ampliar a transparência nas contas públicas. Veja mais em: <https://www12.senado.leg.br/ifi>, acessado em 02.02.2020.

²⁴⁶ Nota Técnica nº 38 de 11.10.2019 - IFI. Disponível em <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>>. Acessado em 02.02.2020.

substituição por um imposto do tipo IVA, instituído por lei complementar, denominado imposto sobre bens e serviços (IBS)." O documento prossegue destacando as diferenças entre as propostas, de forma exaustiva e bastante elucidativa, conforme a seguir resumido, utilizando os termos do próprio estudo:

- a) **Alíquotas do IBS:** na PEC 45, a alíquota do IBS é definida por meio de lei específica de cada ente. Já na PEC 110, a alíquota é a mesma para todos os entes, fixada em lei complementar.
- b) **Regulamentação e Gestão do IBS:** na PEC 45 a regulamentação e a gestão são da União, estados e municípios. Na PEC 110 a gestão e a regulamentação são atribuídas apenas aos estados e municípios.
- c) **Benefícios Fiscais:** a PEC 45 não permite a concessão de benefícios tributários, nem a diferenciação de alíquotas entre bens e serviços. Na PEC 110 existe a possibilidade de diferenciação de alíquotas entre bens e serviços e a concessão de benefícios nos casos especificados.
- d) **Imposto Seletivo:** a PEC 45 propõe um imposto seletivo propriamente dito, com a intenção de desestimular o consumo de certos bens e serviços, a exemplo de cigarros e bebidas. A PEC 110 propõe imposto seletivo bem mais abrangente, incluindo insumos utilizados no processo produtivo como combustíveis, serviços de telecomunicações e energia elétrica, além de veículos automotores. As alíquotas podem ser diferenciadas, mas sem superar a alíquota padrão do IBS, exceto nos casos de bebidas e cigarros. Dada a abrangência, o imposto visa também arrecadar e parte da sua receita é dividida com os estados.
- e) **Tributos extintos:** a PEC 45 extingue cinco tributos, sendo três de competência da União, IPI, PIS e Cofins, além do ICMS e do ISS, de competência de estados e municípios, respectivamente. Já a PEC 110 extingue esses cinco tributos, mais quatro de competência da União: IOF, salário-educação, Cide-combustíveis e Pasep. Todos os nove tributos incidem sobre bens e serviços, exceto salário-educação e IOF, que é híbrido.
- f) **Valor da arrecadação dos tributos extintos:** no período 2014-2017, os cinco tributos extintos pela PEC 45 arrecadaram 12,3% do PIB em média, enquanto os nove suprimidos na PEC 110 geraram 13,4% do PIB. Ainda que apenas dois tributos extintos não sejam da União, a participação dos tributos federais é de 38,9% e de 43,8% do total da receita dos tributos extintos, na PEC 45 e 110, respectivamente, por conta da importância da receita do ICMS.

- g) **Previsão de alíquota para recuperação da arrecadação:** estima-se alíquota de 25,3% e 23,8% nos casos da PEC 45 e 110, respectivamente. A alíquota é mais baixa na PEC 110 porque o imposto seletivo é bem mais abrangente do que o previsto na PEC 45. A alíquota não é baixa em ambas as propostas por conta da elevada carga tributária sobre bens e serviços. Uma alíquota menor dependeria da redução da carga sobre bens e serviços, compensada pelo aumento da tributação sobre a renda.
- h) **Efeitos sobre a receita, transferências federativas verticais e neutralidade:** a PEC 45 propicia a neutralidade, pois as alíquotas de referência do IBS devem ser calculadas de modo a gerar a mesma receita produzida pelos tributos extintos da respectiva competência. Essa calibragem de alíquotas ocorre no período de transição de dez anos, quando os tributos extintos são gradualmente substituídos pelos novos. Também no caso das transferências federativas, as chamadas alíquotas singulares de referência que determinam os montantes transferidos devem ser fixadas de modo a resultar nos mesmos valores obtidos antes da reforma. Já na PEC 110, os percentuais da divisão da receita do IBS com União (35,57%), municípios (22,91%) e estados (calculada por resíduo em 41,52%), a partilha da receita do imposto seletivo com os estados (20%) e a partilha da parcela do IBS da União com os estados (5,7%) e municípios (5,3%) estão todos fixados no texto constitucional. Por isso, a análise da neutralidade na PEC 110 requer a realização de cálculos. Supondo-se que a receita de 13,4% do PIB gerada pelos impostos extintos seja integralmente recomposta pelo IBS e pelo imposto seletivo, e que a receita do IBS corresponda a 85% do total da receita gerada pelos dois novos impostos, a aplicação dos percentuais fixados resulta em perda de 0,22% do PIB para União e ganho de 0,15% e 0,07% do PIB para estados e municípios respectivamente. Como a PEC 110 também transfere a receita do IPVA e do ITCMD para os municípios, em montante equivalente a 0,4% do PIB, no cômputo final, União e estados perdem 0,22% e 0,25% do PIB, respectivamente, enquanto municípios ganham 0,47% do PIB. Aparentemente, houve a opção por elevar a participação dos municípios, dividindo-se o ônus entre estados e União.
- i) **Efeitos sobre a distribuição de receitas horizontais:** em relação aos municípios, a distribuição orienta-se basicamente pelo local do consumo, no caso da PEC 110, e pelo local do consumo e população, no caso da PEC 45, havendo ainda, em ambos os casos, pequena parcela dirigida de acordo com o que dispuser lei estadual. Quanto aos estados, a mudança concentra-se na substituição do ICMS, cobrado e apropriado preponderantemente no estado de origem, com base nas alíquotas interestaduais, por

parcela da receita do IBS apropriada no local do consumo. Isso vale para as duas PECs. Em relação à PEC 110, a definição dos critérios de distribuição entre os estados dos 20% da receita com o imposto seletivo que cabe a esses entes foi deixada para lei complementar. Trata-se de questão importante por conta da ampla base de incidência atribuída a esse imposto pela referida PEC.

- j) Mecanismos de compensação de perdas:** As duas PECs oferecem mecanismos temporários de compensação de perdas hipotéticas. Na PEC 45, a compensação se dá por cerca de cinquenta anos. Na primeira fase, de vinte anos, estados e municípios recebem pelo menos o valor corrigido da receita recebida com o ICMS e ISS, respectivamente e o aumento real da receita com o IBS é transferido entre os entes já de acordo com o local do consumo. Na segunda fase, com duração de trinta anos, o peso do critério da preservação do valor real das receitas diminui de modo linear, em favor do local do consumo. Quanto à PEC 110, a compensação se estende por quinze anos. Na primeira fase, com duração de cinco anos, a arrecadação com o IBS e o imposto seletivo é distribuída entre União, cada estado e cada município de acordo com a respectiva participação no total da receita com os tributos extintos. Na segunda fase, com mais dez anos, o critério de distribuição é substituído linearmente pelas regras definitivas de divisão de receitas com base no destino.
- k) Flexibilidade na determinação das receitas próprias:** A PEC 45 confere maior flexibilidade aos entes em relação à situação atual ao permitir que alterem a respectiva alíquota de IBS em relação à alíquota de referência, mediante lei específica. A alíquota de referência do ente é a que garante a mesma receita proporcionada pelos tributos extintos. Essa alíquota é dividida em alíquotas singulares de referência, cada qual associada a uma partilha ou vinculação de receita prevista atualmente na Constituição. Quando o ente eleva alíquota de referência, gera receita extra que não precisa ser partilhada ou destinada às áreas com receitas vinculadas, já que as alíquotas singulares relativas às partilhas e vinculações permanecem fixas. As próprias alíquotas singulares podem ser ajustadas, em relação às de referência, gerando recursos livres, à exceção das alíquotas associadas às partilhas de receita entre entes. Quanto à PEC 110, a flexibilidade é reduzida, pois as alíquotas do IBS são definidas em lei complementar de âmbito nacional e os percentuais de partilhas e vinculações estão quase todos fixados no texto constitucional. No caso dos estados, acrescenta-se que deixam de receber a receita gerada pelo IPVA e o ITCMD, o que reduz o grau de liberdade conferido a esses entes. A União também sofre algumas restrições com a PEC 110 ao perder

completamente a competência sobre 30% do total de sua atual receita, parcela correspondente à receita dos tributos extintos, já que esse ente não recebe atribuições na gestão e regulamentação do IBS. Outra restrição decorre da extinção da CSLL cuja receita não é partilhada. A extinção exigirá mudanças na legislação do imposto de renda que levem ao aumento compensatória da receita, mas, nesse caso, a receita extra precisará ser partilhada com os demais entes.

- l) Flexibilidade na concessão de alíquotas diferenciadas:** a maior flexibilidade da PEC 110 está no âmbito da adoção de alíquotas diferenciadas entre bens e serviços, seja no IBS, seja no imposto seletivo, bem como na concessão de benefícios tributários nas operações com os bens e serviços especificados. A PEC 45 veda essas práticas, à exceção da devolução do imposto pago pela população de baixa renda. Há que se observar, contudo, que a opção por alíquotas diferenciadas ou concessão de benefícios terá que ser materializada na lei complementar de âmbito nacional, envolvendo, portanto, outros entes, a exemplo do que ocorre na definição da alíquota padrão do IBS.
- m) Outras providências:** Diferentemente da PEC 45, a PEC 110 contém outras providências além das estritamente ligadas à extinção e criação de tributos.
- n) Texto substitutivo à PEC 110:** possibilidade do IVA dual, restrição ao imposto seletivo, ampliação dos benefícios tributários. O relatório com texto substitutivo à PEC 110 foi apresentado na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal. A alteração mais importante é a substituição do IBS por outros dois IBSS bastante similares ao original, sendo um federal e outro gerido e regulamentado pelos estados e municípios.

Como se observa, há diversos aspectos das duas propostas que mereceriam aprofundamento mas não se relacionam com o cerne desta Dissertação. O Quadro 31 abaixo busca sintetizar as principais características das duas propostas que se relacionam de forma direta com o objeto do presente estudo.

QUADRO 24: Principais Características da PEC 45/2019 e PEC 110/2019

	PEC 45/2019	PEC 110/2019
Base de Incidência	Sobre todos bens e serviços.	Sobre todos bens e serviços.
Administração e Fiscalização	Centralizada no Comitê Gestor, com participação de U, E, DF e M	Centralizada no Comitê Gestor, com participação de E, DF e M (excluída União)
Uniformidade da legislação	Centralizada em Lei Complementar federal.	Centralizada em Lei Complementar de iniciativa dos Estados, DF e municípios (excluída União)

Gestão de alíquotas	Cada ente federativo poderá alterar a alíquota do seu território por lei ordinária, válida para todos os bens e serviços consumidos no território.	Lei Complementar fixa a alíquota padrão e alíquotas diferenciadas. A alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional.
Distribuição de receitas	Variável conforme alíquotas singulares de cada ente.	Fixadas no texto constitucional: União (35,57%), municípios (22,91%) e Estados (41,52%).
Incentivos Fiscais	Não é permitido.	Autoriza a concessão de benefícios fiscais, por LC, nas operações com alimentos, medicamentos, transporte público urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação.

5.2. O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E AS PRINCIPAIS MUDANÇAS PROPOSTAS PELAS PEC 45/2019 E PEC 110/2019

Conforme concluiu-se no Capítulo 3, tem-se que (i) uma federação pressupõe a convivência harmônica e a autonomia individual dos entes federados; (ii) a autonomia financeira, ao lado da união indissolúvel dos membros, é o núcleo do Pacto federativo da Cláusula Pétreia da CF/88; (iii) o constituinte originário buscou garantir a autonomia financeira através da divisão de competências impositivas e da partilha de receitas do produto arrecadado; e (iv) não há óbice no texto constitucional e na jurisprudência para que referido modelo seja alterado, desde que se preserve a autonomia financeira, consistente na capacidade de autofinanciamento das atividades estatais, ou seja, recursos suficientes para o exercício de suas competências.

Com estas premissas estabelecidas, partindo das características básicas dos IVAs adotados pelos Estados Federados analisados anteriormente, destacamos as principais mudanças que a adoção de um imposto unificado sobre o consumo poderá trazer ao sistema brasileiro atual, de modo a analisar seu impacto no Pacto federativo brasileiro, quais sejam: (i) unificação da base de incidência; (ii) uniformidade da legislação; (iii) administração e fiscalização compartilhadas; (iv) adoção do critério destino; (v) alíquotas uniformizadas; e (vi) concessão de isenções e alíquotas reduzidas.

A seguir estes aspectos serão analisados à luz do Pacto federativo brasileiro.

5.2.1. UNIFICAÇÃO DA BASE DE INCIDÊNCIA

A base de incidência do IVA é ampla, sobre todo o consumo de bens e serviços, eliminando a atual divisão existente entre setores da economia (indústria, comércio e serviço) e respectivos entes (União, estados, distrito federal e municípios): neste sentido, a base de

incidência do novo IBS será a mesma para todos os entes que compartilharem esta competência, ainda que se adote um IVA dual, como no Canadá ou na Índia.

A unificação das bases de incidência atualmente divididas entre os entes federados, portanto, expande o âmbito material de suas respectivas competências. São extintos o ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS mas suas materialidades são somadas e outorgadas em conjunto aos entes federados.

Com relação ao Pacto federativo, podemos destacar os possíveis impactos positivos desta mudança da unificação da base de incidência: (i) aumento da capacidade arrecadatária dos entes federados que irão compartilhar a competência do novo imposto e consequente impacto positiva na autonomia financeira; (ii) eliminação dos conflitos de competência atualmente existentes entre os entes, especialmente com relação às denominadas "zonas cinzentas"²⁴⁷ que existem hoje, causadas por esta "compartimentalização" da base, aumentando o potencial arrecadatório com impacto positivo na autonomia financeira e diminuindo a litigiosidade e as tensões federativas nas disputas pelas bases de incidência, contribuindo para harmonia da federação.

O atual conflito de competências e as denominadas zonas cinzentas que residem entre os limites de incidência dos tributos indiretos geram insegurança para o contribuinte e muita litigiosidade, além de, em muitos casos, beneficiarem a evasão fiscal. Eliminá-las, através da unificação da base de incidência é uma medida eficaz para aumentar o potencial arrecadatório dos entes e acabar com os conflitos de competência. Quando todos tributam sobre uma mesma base e um mesmo fato gerador, os interesses que antes eram antagônicos, tornam-se interesses comuns dos entes, o que também fortalece o federalismo brasileiro e seu ideal cooperativista.

Desta forma, entendemos que a unificação da tributação sobre o consumo sobre uma única base ampla, comum a todos os Entes, contribui para a funcionalidade da tributação e encontra-se de acordo com o Pacto federativo brasileiro, desde que resguardada a autonomia financeira de cada ente, ou seja, desde que cada ente receba a parcela do produto arrecadado em seu território em montante compatível às suas competências, não há óbice para esta unificação.

²⁴⁷ Há diversas atividades que, em razão de suas particularidades, não se encaixam nos conceitos tradicionais fechados de "circulação de mercadorias" ou "obrigação de dar" para fins de incidência do ICMS, tampouco de "prestação de serviço", ou "obrigação de fazer" para fins de incidência de ISS. Muitas vezes essas atividades se misturam ou se confundem e a legislação não é clara o suficiente para dirimir dúvidas sobre a correta incidência. Como exemplo, podemos citar a atual disputa de competência de ISS e ICMS sobre as atividades da chamada "economia digital" (software, download, streaming).

Hamilton DIAS DE SOUZA²⁴⁸ entende de forma oposta. Na opinião do jurista, não há autonomia federativa no modelo do IBS pois a rigidez das competências impositivas exclusivas combinados com partilha de receitas tal qual realizada pelo constituinte originário é condição para o exercício da autonomia federativa e não poderia ser modificada:

Assim, o equilíbrio inaugural da composição orçamentária dos entes, formado por recursos próprios oriundos de competências impositivas exclusivas combinados com receitas divididas entre eles, deve ser mantido, na medida em que é condição para o exercício da autonomia concebida pela Assembleia Constituinte. É dizer: o “mix” de receitas próprias e alheias, em sua concepção originária, é parte da “forma federativa de Estado” pretendida pela CF/88. Desse modo, não pode tal conjunto ser desfigurado, retirando-se dos Estados e Municípios fatos geradores que lhes foram conferidos pela CF/88 originária e transferindo-os para a União Federal, pois isso implica supressão de parte substancial de seu poder de instituir impostos próprios. Se o fizer, o Constituinte Derivado abandonará a racionalidade inaugural do autofinanciamento estatal e, com isso, da própria autonomia dos entes.

(...)

Enfim, é a competência tributária privativa que permite a cada ente instituir tributos, graduar suas alíquotas em razão da política fiscal desejada e autogerir-se independentemente da vontade e interferência dos demais.

No quadro acima, a inconstitucionalidade da PEC n. 45/2019 deriva de violação concreta ao Pacto federativo. Afinal, retira-se dos Estados e Municípios competência para tributar como melhor lhes pareça o consumo, para transferi-la à União. Ora, num modelo em que 43% da arrecadação dos Municípios e 88% da arrecadação dos Estados fica nas mãos da União, como se pode sustentar não ter havido enfraquecimento de suas autonomias?

Entendemos de forma distinta. Primeiro, a afirmação de que se estaria “retirando dos Estados e Municípios” seus fatos geradores e “transferindo-os para a União Federal”, não procede. Nas duas propostas analisadas - à exemplo de outros IVAs unificados adotados por outros Estados federados - a receita do IBS é compartilhada pelos três entes, ampliando suas antigas bases impositivas exclusivas, que passarão a ser a mesma para os três entes, de forma compartilhada. Em outras palavras, o IBS não irá “suprimir” a competência dos municípios em instituir o ISS, irá aumentá-la: além dos serviços, os municípios tributarão também mercadorias e direitos. O IBS não irá “suprimir” a competência dos Estados em instituir o ICMS: além das mercadorias e serviços de transporte já de competência estadual, poderão tributar todos os serviços e direitos não abrangidos pela competência do ICMS.

No IBS, estados e distrito federal manterão a competência da base impositiva que recai sobre o ICMS atual e, adicionalmente, passarão a tributar os serviços que hoje são exclusivos dos municípios; estes, por sua vez, passarão a tributar mercadorias e serviços de transporte

²⁴⁸ Entendemos que este é o artigo mais completo já escrito para fundamentar as razões pelas quais o IBS feriria o Pacto federativo, seja pela amplitude abordada, seja pela quantidade de referências que inclui. Também por essa razão este artigo será mencionado muitas vezes nesta parte do trabalho. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019>>. Acesso em: 02.12.2019.

interestadual e intermunicipal e de comunicação que antes não eram abarcados por sua competência tributária, e que hoje são tributados apenas pelos estados e distrito federal.

Segundo, no nosso entender a repartição de competências é elemento relevante do Estado Federal, mas não deve ser considerada insuscetível de alterações. Desde que resguardadas respectivas autonomias, especialmente a financeira que é o objetivo final da repartição de competências impositivas, não há óbice constitucional à transferência de competências de um ente federado a outro.²⁴⁹

Conforme reconhece DIAS DE SOUZA, o que o constituinte quis garantir é justamente a autonomia financeira, através da junção de receitas próprias e repasses de recursos. Desta forma, ainda que o IBS fosse um imposto da União - o que não procede à luz da PEC 45/2019 e menos ainda da PEC 110/2019, que exclui a União da competência impositiva do imposto - a forma federativa do estado brasileiro estaria resguardada se os percentuais de repasse lhes garantisse a independência financeira. Afinal, não há qualquer limitação ou imposição constitucional acerca de eventual percentual mínimo ou máximo de receitas próprias ou alheias cuja combinação se prestaria a garantir a forma federativa de Estado.

Diante do diagnóstico inicial deste estudo, vale indagar: devemos insistir na manutenção dessas competências impositivas, repartidas ainda na década de 1960 quando as realidades econômica, social e cultural eram completamente distintas da atual? Há outra pergunta que se faz pertinente. O que é mais importante: as competências originalmente repartidas ou o próprio Pacto federativo? Ora, se são justamente essas competências “fatiadas” que nos conduziram ao colapso do sistema e prejudicaram o federalismo brasileiro, entendemos que devemos buscar outro modelo que atenda ao Pacto federativo.

É justamente por essa razão que discordamos da ideia defendida por DIAS DE SOUZA no sentido de que “é a competência tributária privativa que permite a cada ente instituir tributos, graduar suas alíquotas em razão da política fiscal desejada e autogerir-se independentemente da vontade e interferência dos demais”. A nosso ver, a concorrência da competência entre os três entes federativos contribuiu para o colapso atual dos tributos indiretos no Brasil.

Uma federação pressupõe não apenas a autonomia dos entes federados, mas também e, com igual importância, a convivência harmônica entre eles. Assim, para que se preserve o federalismo, o conceito de “plena autonomia” não pode se sobressair ao conceito de coexistência harmônica, sob pena de se formar uma federação fraca ou, de fato, inexistente.

²⁴⁹ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 143.

Ademais, não há competência absoluta em matéria de tributação sobre o consumo. Os Estados devem observar os critérios estabelecidos pela LC 87/96, as alíquotas mínimas e máximas são definidas pelo Senado e as isenções dependem de convênios aprovados por unanimidade perante o CONFAZ. Os Municípios, por sua vez, também têm de observar os contornos da LC 116/2003 e a taxativa lista de serviços anexa, sendo proibido tributar serviços que não estejam expressamente ali contemplados, além de terem de respeitar as alíquotas mínima e máxima estabelecidas em lei complementar nacional.

Em outras palavras, na estrutura federativa o que deve sobressair é a necessidade de boa convivência entre os dois valores que compõem o seu cerne: a autonomia das partes e a integridade do todo; independência e, ao mesmo tempo, interdependência. A chave para a boa coordenação e organização federativa está na adoção de discursos e práticas viabilizadoras da “unidade na diversidade”, compatibilizando autonomia e interdependência das unidades federativas, com a combinação adequada entre cooperação e competição (ABRUCIO, 2001).

Não é possível defender um ideal de estado federal e ao mesmo tempo pregar a autonomia total para cada ente instituir seus impostos indiretos da forma como bem entender “independentemente da vontade e interferência do demais”: é justamente esse descaso com relação aos impactos que a decisão de um ente causa no outro - e no sistema como um todo - que acaba corrompendo a harmonia da federação e, portanto, o próprio federalismo.

Tanto a PEC 45/2019 quanto a PEC 110/2019 propõem a unificação da base de incidência sobre o consumo e têm potencial de promover aumento da capacidade arrecadatória dos entes federados, com eliminação dos conflitos de competência atualmente existentes entre os entes, diminuindo a litigiosidade e as tensões federativas nas disputas pelas bases de incidência, criando um interesse uma base de interesse comum compartilhada para todos os entes, contribuindo para atuação cooperativa e harmonia da federação.

5.2.2. UNIFORMIDADE DA LEGISLAÇÃO

Conforme ressaltado por Richard BIRD a experiência do Canadá sugere que uma lei uniforme e uma única administração central são mais efetivas e eficientes, mas a existência de uma boa administração tributária em todos os níveis, bem como um alto grau de cooperação intergovernamental, poderá suprimir essa necessidade de uniformidade total²⁵⁰. Sendo assim, mesmo na adoção de um IVA dual, como no caso da Índia e Canadá, é recomendável que exista

²⁵⁰ BIRD, 2013. Op. cit.

uniformidade na legislação de todas as esferas, especialmente em um país como o Brasil, com enormes desigualdades regionais e diversas administrações públicas carentes.

Seja qual for o modelo adotado pelo Brasil, a opção por uma legislação uniforme do imposto em todo território nacional poderá sobremaneira colaborar para redução das complexidades e dos custos de conformidade para as administrações públicas e privadas, além de contribuir para harmonia federativa dos entes com o fim da instituição de regras locais que prejudicam os demais.

Ao analisar a proposta da PEC 45/2019 que propõe a uniformidade legislativa pela instituição do IBS via Lei Complementar federal, DIAS DE SOUZA²⁵¹ entende que esta característica o transformaria em um imposto da União, cabendo aos demais entes “apenas o repasse das receitas” dele advindas, o que também estaria em desacordo com o Pacto federativo brasileiro:

Objeta-se, ainda, que o IBS será “imposto nacional”, pois será instituído por lei complementar com quórum qualificado de aprovação. O argumento, todavia, é formal e materialmente enganoso. Afinal, complementares são aquelas leis designadas pelo texto constitucional para tratar de determinados temas, que, por sua relevância, exigem “maioria absoluta” do Congresso (CF/88, art. 69). Logo, quaisquer questões, e não apenas as de interesse nacional, podem ser objeto desse veículo normativo, bastando, para tanto, que a CF/88 assim o imponha. (...) Por isso, a instituição do IBS pela via de lei complementar, por si só, não lhe retira o caráter federal. (...) Só é dado ao Congresso descer a pormenores nos limites dos interesses próprios da União. E, no caso, como o regramento do IBS será exaurido por lei da União, formalmente, o imposto é federal.

Tal constatação confirma-se pela dimensão material do IBS. Instituir tributo é legislar substancialmente sobre ele, “mediante a descrição” de “suas respectivas hipóteses de incidência”. No caso do IBS, isso será feito pelo legislativo federal. Mas não é só. A iniciativa para o projeto de lei pertencerá ao Presidente, bem como a sanção e o veto. O regulamento será editado pelo Comitê Gestor, embora tal competência seja do Presidente da República (CF/88, art. 84). As ações sobre o imposto serão julgadas pela Justiça Federal, sem qualquer atuação da Justiça Estadual. Enfim, toda a estrutura material do IBS remete a poderes da União, daí ele ser federal. Isso não se altera por haver partilha do produto arrecadado, pois, se assim fosse, IR e IPI (cujos produtos sempre foram distribuídos aos demais entes) seriam considerados “tributos nacionais”, e não o são.

O IBS da PEC 45/2019 não é um imposto da União com arrecadação repassada aos demais entes federados - esta alternativa não foi adiante em projetos de reforma anteriores por encontrar legítima resistência entre os entes federados -, trata-se de um imposto com competência compartilhada, instituído por lei complementar federal. O IBS da PEC 110/2019 por sua vez, propõe a instituição do imposto por intermédio do Congresso Nacional, com poder reservado a Estados e municípios, o que afasta complementa a crítica de se tratar de um imposto da União.

²⁵¹ DIAS DE SOUZA. Op. cit.

De fato, no Direito Tributário brasileiro atual não há um paralelo comparável ao futuro IBS de ambas propostas, afinal o que sempre marcou os impostos indiretos no Brasil foi a repartição de competências e o poder conferido para cada exercer sua competência impositiva autonomamente - e é justamente esta razão que contribuiu sobremaneira para todos os problemas atuais²⁵².

O critério espacial da regra-matriz de incidência tributária²⁵³ no caso dos impostos sobre o consumo (IPI, ICMS e ISS) é complexo e tende a envolver vários entes da federação. Daí porque a necessidade de uniformização da legislação vigente em todo território nacional: se um Estado particulariza qualquer aspecto do seu ICMS, por exemplo, sujeitando uma nova mercadoria à sistemática da substituição tributária, o impacto nos demais Estados é imediato.

No sistema atual, a diversidade de legislações, em especial no caso do ISS e ICMS, é a maior causa da complexidade do sistema tributário. Concentrar todo arquétipo do IBS - seus limites, incidências, infrações e afins - em lei complementar (federal, no caso da PEC 45/2019 ou de competência reservada aos estados e municípios, como propõe a PEC 110/2019) é uma excelente solução para garantir a harmonização do IVA na federação brasileira. Tantas são as vantagens de um modelo harmônico que já foram tratadas de diversas formas neste trabalho, valendo ressaltar especialmente a simplicidade, baixa complexidade e a segurança jurídica que propicia.

Relembre-se que o federalismo é “a fórmula histórico-programática de composição política que permite harmonizar a coexistência, sobre idêntico território, de duas ou mais ordens de poderes autônomos, em suas respectivas esferas de competência”²⁵⁴. É necessário que se harmonize a tributação sobre o consumo para que possamos atender o ideal federalista.

Aliás, entendemos que esta era a intenção do legislador constituinte ao optar pela uniformidade em detrimento da individualidade; a harmonia da federação, combatendo guerra fiscal; buscando o desenvolvimento nacional; construído de forma alinhada entre todos os entes da federação (art. 3º, II, art. 152, caput, art. 151, I). Inclusive o STF tem diversas decisões que

²⁵² O ICMS e o ISS também possuem, pelas exigências constitucionais, uma legislação uniforme nacional (papel da lei complementar e das resoluções do senado no caso do ICMS). Entretanto, tal exigência trouxe mais complexidade, litigiosidade e insegurança, na medida em que não é obedecida pelos entes federados.

²⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 146-150.) Regra-matriz de incidência tributária é “o mínimo irreduzível do deôntico”, ou seja, todos os elementos imprescindíveis para regulação da conduta de pagar tributos. Os elementos da regra-matriz são a hipótese e a consequência, que se desdobram em critérios. Dentre os critérios da hipótese está o critério espacial (onde) ao qual nos referimos.

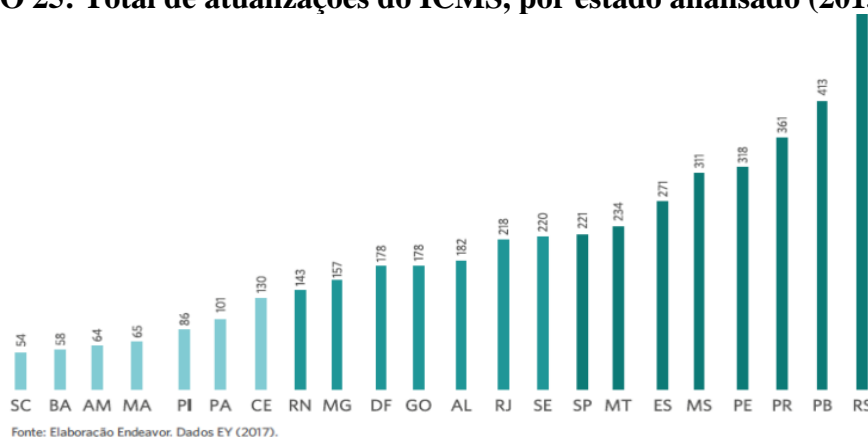
²⁵⁴ DÓRIA. op. cit.

reafirmam a importância das normas gerais em matéria tributária para unificação da legislação nacional:

A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativa de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federados e os administrados’. (RE 433.352-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, DJE de 28-5-2010.)

No cenário atual, Estados não têm liberdade para instituir ICMS de forma distinta do que consta da Lei Complementar 87/96 e, ainda assim o fazem, prejudicando os contribuintes e todo ambiente de negócios, fomentando guerra fiscal e contribuindo para erosão da base tributável deste imposto. Em outras palavras, podemos dizer que temos hoje no Brasil 27 ICMS diferentes, com especificações próprias de acordo com cada ente. A título exemplificativo dos efeitos nefastos que o poder legislativo individual de cada ente pode causar no aumento da complexidade do sistema, observe-se abaixo a quantidade de alterações na legislação do ICMS, no período de 2013-2017, sendo o Rio Grande do Sul o recordista com 558 mudanças nestes 4 anos:

QUADRO 25: Total de atualizações do ICMS, por estado analisado (2013-2017)²⁵⁵



O mesmo ocorre no caso dos municípios que não deveriam inovar em relação à Lei Complementar nº 116/2003, e mesmo assim o fazem. Ambos, Estados e municípios, produzem suas leis locais repetindo o conteúdo das leis complementares e indo além, inovando ou violando alguma disposição expressa da lei nacional.

É a própria experiência brasileira que nos conduz a conclusão pragmática: se não houver unificação da legislação em Lei Complementar, a ausência de harmonização poderá afetar a eficácia e funcionalidade do novo sistema de tributação indireta. É por isso que, no nosso

²⁵⁵ Figura: elaboração Endeavor. Disponível em <<https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/diagnostico-da-complexidade-tributaria-no-brasil/>> Acesso em: 02.12.2019

entender, a unificação da tributação sobre o consumo brasileira demanda a unificação da legislação em todo território nacional, por meio de uma única lei centralizadora, cujas regras não sejam passíveis de mudança por cada ente federado. Eventuais alterações devem ser realizadas de forma centralizada e unificada para que sejam válidas para todos os entes.

O fato de ser instituído por Lei Complementar federal, conforme proposta da PEC 45/2019 não faz com que o IBS seja um imposto federal, pois sua competência é compartilhada. Aliás, a própria jurisprudência do STF atribui à “lei complementar nacional” a competência uniformizadora e que, naturalmente, cabe à União como guardiã da federação.

À exemplo das experiências Alemã e Australiana, é possível concentrar a competência legislativa na União sem que haja perda da autonomia financeira dos entes, cuja competência legislativa autônoma pode ser substituída pela participação efetiva na formulação das políticas fiscais no âmbito nacional, como ocorre nos casos destas nações, ou ainda, pela autonomia na instituição de suas alíquotas individuais, como propõe a PEC 45/2019.

Por sua vez, a proposta da PEC 110/2019, além de manter a competência compartilhada entre os três níveis da federação e determinar a unificação da legislação em lei complementar, conferiu iniciativa exclusiva para legislar aos estados, distrito federal e municípios, excluindo a União. Além de viável, esta alternativa parece conceder maior garantia participativa e decisiva para os entes subnacionais e afasta por completo o argumento de que o IBS seria um imposto da União.

5.2.3. COMITÊ GESTOR: ADMINISTRAÇÃO E FISCALIZAÇÃO COOPERATIVA

A experiência internacional demonstra que o IVA Federal funciona bem por meio da (i) centralização da administração e fiscalização do imposto no Governo Federal, como no caso da Austrália; ou (ii) integração entre as diversas administrações, como no caso do Canadá, Alemanha e União Europeia; ou (iii) coordenada através de um comitê gestor com participação de todos os entes, como no caso da Índia.

Caso a reforma brasileira não opte pela centralização total em um ente, deverá ser promovida a integração das administrações fazendárias de forma autônoma ou através de um comitê gestor centralizado: uma boa administração tributária é fundamental para o bom funcionamento do modelo do IVA nos estados federais, não apenas para garantir a eficiência, mas especialmente porque tal modelo tem o potencial de incentivar a integração e atuação conjunta dos entes.

O Brasil já possui algumas experiências positivas que podem ser aperfeiçoadas para implementação operacional do IBS, a exemplo do (i) Sistema Público de Escrituração Digital

(SPED)²⁵⁶, Nota Fiscal Eletrônica dos Estados e a recém implantada Nota Fiscal Eletrônica de Serviços dos municípios têm o potencial de, juntos, fornecerem todos os dados e tecnologia necessários para total integração dos sistemas. Além de promover a justiça fiscal através do combate mais eficaz à sonegação, um sistema integrado propõe a simplificação das obrigações acessórias e a redução do custo administrativo dos contribuintes.

Neste contexto, PEC 45/2019 e PEC 110/2019 propõem a criação de um Comitê Gestor que funcionará como um órgão conjunto centralizador que, à exemplo da Índia, tem potencial de promover o fortalecimento do Pacto federativo brasileiro e contribuir para o ideal cooperativo, colaborando para garantia da unidade da federação por um lado e da uniformidade da ação estatal por outro, além de facilitar a relação fisco-contribuintes: em um modelo centralizado, os contribuintes não mais terão que se relacionar com diversos entes, mas apenas com o ente central. A diferença entre as duas propostas é que a PEC 45/2019 prevê a participação de todos os entes no Comitê Gestor, já a PEC 110/2019 exclui a União.

Ricardo LODI²⁵⁷ entende que o Comitê Gestor “embora integrado por representantes de estados e municípios, assim como o Congresso Nacional, é entidade federal, onde a autonomia de cada estado e de cada município não é exercida em qualquer medida”:

Ao contrário do que sugere o texto da PEC 45/19, na sistemática do IBS, a competência para legislar sobre o tributo seria também da União, por meio da lei complementar. O regulamento do imposto também seria elaborado de forma centralizada, pelo comitê gestor nacional, que, embora integrado por representantes de estados e municípios, assim como o Congresso Nacional, é entidade federal, onde a autonomia de cada estado e de cada município não é exercida em qualquer medida.

Não nos parece pertinente essa comparação. Em nosso entender, o Congresso Nacional garante a representatividade do povo perante o Poder Legislativo Federal²⁵⁸, conforme

²⁵⁶ O Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 e fez parte do projeto governamental Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal. O sistema entrou em vigor para algumas empresas em 2008, em caráter de teste, atingindo em 2009 grande parte das empresas tributadas pelo lucro real no Brasil. A partir de 2014, o Sistema passou a abarcar a grande maioria das empresas brasileiras tributadas também pelo lucro presumido.

²⁵⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. ConJur, 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>>. Acesso em: 02.12.2019

²⁵⁸ Art. 44. O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Parágrafo único. Cada legislatura terá a duração de quatro anos.

Art. 45. A Câmara dos Deputados compõe-se de representantes do povo, eleitos, pelo sistema proporcional, em cada Estado, em cada Território e no Distrito Federal. § 1º O número total de Deputados, bem como a representação por Estado e pelo Distrito Federal, será estabelecido por lei complementar, proporcionalmente à população, procedendo-se aos ajustes necessários, no ano anterior às eleições, para que nenhuma daquelas unidades da Federação tenha menos de oito ou mais de setenta Deputados. § 2º Cada Território elegerá quatro Deputados.

Art. 46. O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário. § 1º Cada Estado e o Distrito Federal elegerão três Senadores, com mandato de oito anos. § 2º A representação de cada Estado e do Distrito Federal será renovada de quatro em quatro anos, alternadamente, por um e dois terços. § 3º Cada Senador será eleito com dois suplentes.

princípios democráticos. Outra é a função e natureza do Comitê Gestor, que não está ligado ao Poder Legislativo e não prescinde de representatividade popular. Trata-se de um órgão administrativo, cuja Governança será fixada de forma a garantir todas as autonomias do federalismo.

Ainda que a arrecadação seja concentrada no Comitê Gestor, as alíquotas atribuídas a cada ente, seja por lei ordinária individual (PEC 45/2019), seja por lei complementar de iniciativa dos Estados de municípios (PEC 110/2019), garantem a individualização da receita de cada ente. Caberá ao Comitê Gestor operacionalizar o sistema e concentrar a arrecadação, garantindo, de um lado, (i) facilidade ao contribuinte pagador de impostos e, de outro, (ii) facilidade para os entes cobrarem e arrecadarem sua parte do IBS.

Quanto à possibilidade de participação da União (PEC 45/2019) ou sua exclusão (PEC 110/2019) entendemos que as duas propostas são viáveis sob o aspecto da autonomia financeira. A PEC 45/2019 parece oferecer maior garantia e igualdade de participação a todos os entes, por outro lado a PEC 110/2019 mantém o controle com estados e municípios, cabendo-lhes assegurar a parcela da receita do IBS que será disponibilizada para União.

O Comitê Gestor não deve interferir na autonomia financeira dos entes, tampouco na autonomia política ou administrativa. Ele funcionará apenas como um órgão facilitador, que integrando e unificando os sistemas, permitirá ao contribuinte o cumprimento de suas obrigações fiscais de forma simples, viabilizando a arrecadação de diversos municípios que hoje não dispõem de recursos administrativos para instituir, cobrar e fiscalizar os impostos.

O Comitê Gestor poderá, ainda, concentrar as importantes funções de garantir (i) a ausência de perdas arrecadatórias no período de transição; (ii) a devolução dos créditos acumulados; (iii) eventual devolução do IBS às famílias de baixa renda; e (iv) a destinação de recursos aos fundos de desenvolvimento regionais.

5.2.4. ADOÇÃO DO CRITÉRIO DESTINO

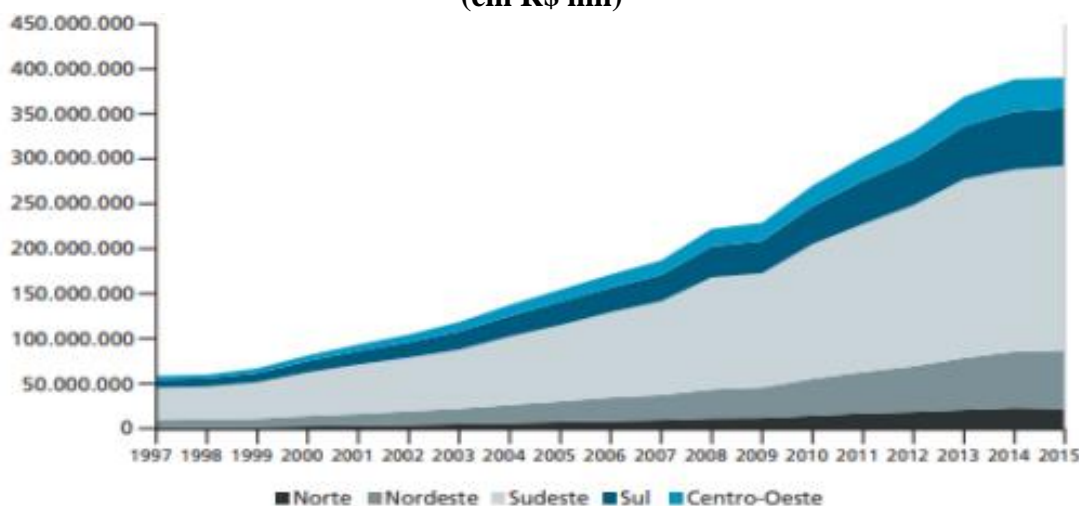
A adoção do princípio do destino nas operações interestaduais dá fim ao atual e principal incentivo perverso à Guerra Fiscal, corrigindo um grande problema da tributação indireta brasileira, que ao incidir na origem recai sobre a produção e não sobre o consumo como deve ser. Com a mudança para o critério destino cada ente federado arrecadaria o imposto incidente apenas nas operações realizadas por consumidores finais localizados dentro do seu território, não importando o local de origem em que foram produzidos. Na mudança para o critério

Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

destino, os bens e serviços remetidos para outros estados/municípios não geram arrecadação: a arrecadação se dá apenas no consumo final. Assim, os incentivos fiscais atuais concedidos pelos estados e municípios para atrair atividade produtiva em seus não teriam mais razão de existir, pois será irrelevante a localização da unidade produtiva ou do estabelecimento vendedor.

O princípio da origem tende a favorecer os entes mais ricos da federação, já que os estados e municípios que concentram a atividade produtiva são mais ricos e arrecadam mais. No caso brasileiro, o ICMS na origem favorece estados do Sudeste, que ficam com mais da metade da arrecadação (51,7%); seguido pela região Sul (17,1%), Nordeste (16,1%), Centro-Oeste (9,3%) e, por fim, Norte (5,8%), observe-se²⁵⁹:

QUADRO 26: Distribuição do ICMS por região (1997-2015)
(em R\$ mil)



Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Por outro lado, nos parece que a mudança para o critério destino tende beneficiar os Estados do Nordeste, que apesar de serem populosos com mercado consumidor ativo - tanto local quanto turístico - têm um nível de produção relativamente menor – já que a indústria está mais concentrada nas outras regiões do país - e acabam por arrecadar menos na lógica da origem.

Assim, a adoção do critério destino contribui para descentralizar a arrecadação deslocando-a dos polos mais desenvolvidos para os locais de consumo: a arrecadação do ente passará a ser proporcional ao tamanho do mercado consumidor do território: nada mais justo do ponto de vista distributivo, nada mais eficiente e simples do ponto de vista descentralizador.

²⁵⁹ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *ICMS: entraves jurídicos e econômicos e propostas de melhoria*. Capítulo publicado em: *Tributação no Brasil : estudos, ideias e propostas : ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos* / organizador: Adolfo Sachsida. Brasília : Ipea, 2017.

Como consequência desta mudança, a tendência é que os lobbies²⁶⁰ deixem de trabalhar pela renúncia fiscal dos tributos indiretos e passem a focar nos tributos sobre a renda - de competência federal - bem como no pleito por investimentos - seja em infraestrutura, seja em qualificação de mão de obra, ou até mesmo subsídios via orçamento. Essa mudança também traz mais transparência para o processo político e diminui a utilização da tributação sobre o consumo como instrumento político, contribuindo para manter a receita da arrecadação.

5.2.5. ALÍQUOTAS UNIFORMIZADAS E POSSIBILIDADE DE GESTÃO DE ALÍQUOTAS INDIVIDUAIS

Nas experiências Alemã e Australiana, a alíquota de cada ente é definida pelo Governo Federal. Por outro lado, os estados têm efetiva participação na elaboração das leis federais que lhe afetam, especialmente no que diz respeito à formulação de políticas fiscais. Assim, as unidades subnacionais têm espaço muito restrito para o exercício de autonomia fiscal mas participam intensamente da formulação das políticas que afetam suas finanças.

No caso da Alemanha, pouco menos da metade da arrecadação é destinada aos entes subnacionais, e a distribuição horizontal dos recursos varia conforme critérios específicos, que utilizam a média de renda per capita para buscar melhor distribuição da receita entre os entes conforme suas necessidades. Estes instrumentos garantem a autonomia financeira de cada ente, conforme suas necessidades. Na Austrália, toda a receita líquida é dos estados, e o critério de partilha é semelhante, somando-se os esforços de arrecadação local.

Já no Canadá, a possibilidade de gestão das alíquotas individuais de cada ente parece estar em acordo com o histórico do país de forte autonomia federativa. Nesse modelo, cada ente fica com a receita correspondente à sua própria alíquota, o que parece promover total independência nas gestões fiscais.

Na Índia, as alíquotas totais são decididas pelo Comitê Gestor, com participação de todos entes, e a receita é dividida de maneira igualitária nas operações intraestaduais (50% recolhido via CGST federal e 50% via SGST estadual) e nas operações interestaduais e de importação, IGST é recolhido pelo governo federal com repasse de 40% aos estados. Como se vê, a Índia combina o sistema de receita própria e repasse de recursos pelo Governo Federal.

²⁶⁰ Assim entendidos os grupos de pressão, formados por pessoas ou organizações em prol de interesses comuns e que têm como atividade buscar influenciar, aberta ou secretamente, decisões do poder público, especialmente do poder legislativo, em favor destes determinados interesses privados - são movimentos legítimos e naturais em qualquer democracia. Ocorre que um sistema tributário frágil e passível de concessões acaba sendo alvo constante desses lobbies que o utilizam como instrumento para garantia de alguma vantagem ou benefício para determinado setor da economia. A utilização deste mecanismo e o crescente número de concessões de benefícios e desonerações fiscais contribuiu para o cenário de crise fiscal atual.

Embora todos os sistemas sejam capazes de promover a necessária autonomia financeira do ente, nos parece que o modelo Canadense, ao resguardar a cada ente federado a competência legislativa para editar a alíquota vigente em seu território, promove maior grau de autonomia, permitindo que cada ente adeque sua alíquota para atender suas peculiaridades orçamentárias.

Richard BIRD destaca, que de acordo com a literatura do federalismo fiscal de segunda geração, é fundamental que cada ente tributante seja capaz de determinar sua própria alíquota de IVA independentemente para manutenção de suas autonomias fiscais:

Most importantly, as the second-generation fiscal federalism literature emphasizes, it is critical from the perspective of improving accountability that each taxing government is able to determine its own VAT rate independently. VAT is not perfect, but no tax is, and it is clearly better than RST for regional as well as central governments from an economic – if not so clearly a political – perspective.²⁶¹

Mesmo em um regime de competências compartilhadas entre os diferentes níveis da federação, a manutenção da competência individual para que cada ente possa estipular suas alíquotas e gerir suas receitas autonomamente é um importante instrumento para garantir maior grau de autonomia financeira.

Considerando que a autonomia financeira é núcleo essencial do Pacto federativo brasileiro e diante das realidades e necessidades distintas de cada ente no vasto território brasileiro, reforçadas pela enorme desigualdade socioeconômica do país, é recomendável que a instituição do IVA brasileiro inclua a possibilidade de gestão das alíquotas individuais de cada ente, como forma de fortalecer suas autonomias financeiras.

A PEC 110/2019 não atribui essa autonomia individual a cada ente e prevê que as alíquotas serão as mesmas em todo território nacional. Já a PEC 45/2019 tem essa particularidade adicional, não contemplada pela PEC 110/2019, que resguarda a cada ente federado a competência legislativa para editar a alíquota vigente em seu território, via lei ordinária local, garantindo a autonomia financeira para atender às suas peculiaridades orçamentárias. Isso significa que os entes poderão adequar suas alíquotas de acordo com seus planos políticos, bem como auferir e gerir as receitas decorrentes da sua arrecadação de acordo com seus interesses individuais.

DIAS DE SOUZA²⁶² entende que referida competência para instituição de alíquotas individuais seria “residual” e que “a redução por parte dos Estados e Municípios não poderá

²⁶¹ “Tradução livre: Mais importante, como enfatiza a literatura do federalismo fiscal de segunda geração, é crítico, sob a perspectiva de melhorar a prestação de contas, que cada governo tributador seja capaz de determinar sua própria taxa de IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) independente. O IVA não é perfeito, mas nenhum imposto é, e é claramente melhor que o RST (Retail Sale Tax) para os governos regionais, bem como centrais, de uma perspectiva econômica - se não tão claramente política.” (BIRD, 2013. Op. cit.).

²⁶² DIAS DE SOUZA, Op. cit.

implicar diminuição proporcional das chamadas ‘alíquotas singulares de referência’ fixadas pelo Senado Federal:

Por fim, registre-se que a competência reservada aos Estados e Municípios para a determinação de suas alíquotas é residual. Primeiro, porque eventual aumento ou redução deverá ser uniforme para todos os itens, o que, por si só, reduz a margem para calibração da carga tributária. Segundo, porque a redução por parte dos Estados e Municípios não poderá implicar diminuição proporcional das chamadas “alíquotas singulares de referência” fixadas pelo Senado Federal. Tal circunstância mostra que, na prática, será remota a possibilidade de modulação do IBS, sob pena de comprometimento das finanças locais. Ademais, o próprio uso concreto dessa competência pelos entes é duvidoso. De um lado, não é sequer razoável imaginar que os Estados e Municípios tenham capacidade econômica de suportar eventual redução generalizada de carga tributária, dada a sua combalida situação. De outro, não há mecanismos que lhes permitam excepcionar certos itens ou setores, como aqueles com baixas margens de lucro, sendo improvável que haja liberdade suficiente para quaisquer majorações.

De fato, de acordo com a PEC 45/2019, eventual elevação ou diminuição das alíquotas deverá atingir toda a base de consumo e isso não tem qualquer impacto no Pacto federativo. As razões da adoção alíquota uniforme na PEC 45/2019 se justificam essencialmente pela promoção da simplicidade, neutralidade e transparência, valores essenciais de um sistema tributário sobre o consumo moderno que não causa distorções alocativas, em abandono ao atual paradigma de interferência do Estado nas decisões econômicas.

Não procede o entendimento de que as alíquotas de referência não poderão ser facilmente alteradas pelos entes federados: poderão ser alteradas a qualquer tempo por lei ordinária²⁶³, em valor inferior ou superior às alíquotas referenciais, conforme necessidade orçamentária de cada ente. Assim, a proposta da PEC 45/2019 promove a transparência e a legalidade, pois qualquer alteração de carga tributária deverá passar pela aprovação da assembleia legislativa do território correspondente, em respeito aos ideais democráticos e do princípio da repartição dos poderes, que tanto precisam ser amadurecidos e fortalecidos em nossa sociedade.

DIAS DE SOUZA prossegue alertando para a possibilidade de fuga dos mercados consumidores, em razão da mudança para o critério destino:

Como a tributação é concentrada no destino, providências desse tipo poderão implicar fuga de mercados consumidores, em busca de melhores preços. Exemplo: imagine-se o que ocorreria com os “postos de gasolina” de determinado município, se sua alíquota fosse mais alta que a das municipalidades vizinhas.

Certamente, os consumidores abasteceriam seus veículos nas redondezas. O mesmo aconteceria com inúmeros outros itens sensíveis a pequenas variações de preço, como alimentos, vestuário e serviços de menor complexidade. Tudo a demonstrar que a prerrogativa de alteração de alíquotas por Estados e Municípios é mais formal do que

²⁶³ Para manter a simplicidade e transparência do sistema, é recomendável que as alterações de alíquota eventualmente promovidas por um ente sejam obrigatoriamente informadas no sistema integrado do Comitê Gestor para cálculo adequado do imposto devido e da receita respectiva que deverá ser destinada ao ente.

substancial. Na realidade, trata-se apenas de resquício de competência (*rectius*, autonomia) deixado pela PEC n. 45/2019 aos entes.

Na prática, é muito difícil que isso ocorra. Suponhamos que o Município de São Paulo precise aumentar 20% de sua arrecadação total de IBS, o que seria um aumento bastante significativo. Isso faria com que sua alíquota fosse majorada para 2,40%, considerando a alíquota de referência inicial de 2%. Exceto nas regiões fronteiriças, tal aumento não justificaria que um cidadão paulistano se deslocasse para outro Município para abastecer seu carro, tendo em vista o próprio gasto com a locomoção, o tempo perdido, etc.

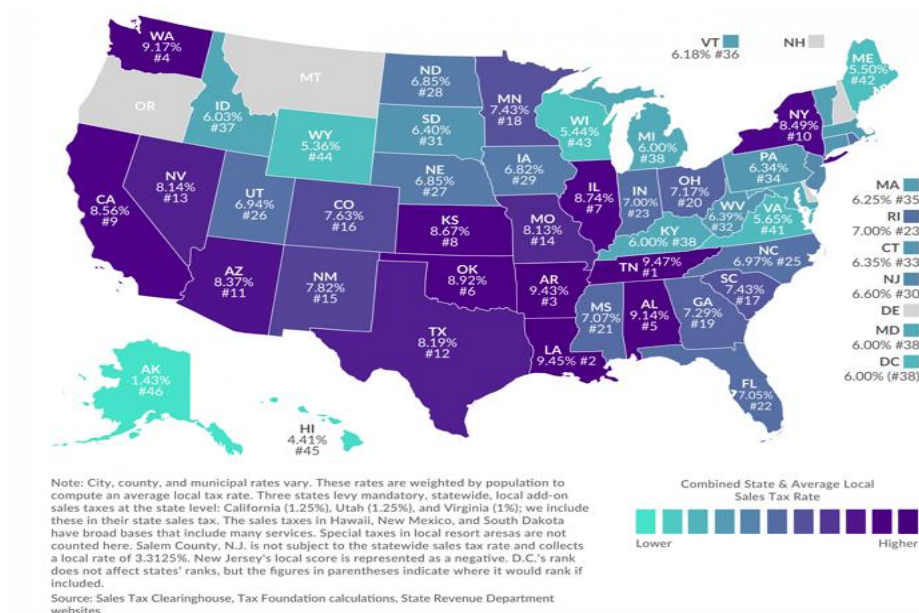
Pode-se alegar que, dependendo do valor da compra, a perda financeira da locomoção e do tempo se justificaria. Ainda nesta hipótese, o efeito causado por esta sistemática beneficia o consumidor e aumenta a responsabilidade fiscal dos entes, pois diante de qualquer necessidade de aumento da carga tributária, impactos como esse e eventuais efeitos indesejados pelas Secretarias de Fazenda deverão ser minuciosamente estudados antes de implementados.

A possibilidade de instituir alíquotas individuais do IBS no modelo da PEC 45/2019 promove ambiente de competição fiscal em favor do contribuinte, como ocorre com o *Sale Tax* americano, cuja alíquota é estabelecida por cada estado e pelos entes locais (cidades, condados, distritos especiais e autoridades de trânsito). No exemplo estadunidense, atualmente 45 Estados cobram *sale tax* estadual (válido para todo estado) e 38 também coletam o *sale tax* local. A alíquota final da compra realizada em determinada região é a soma de ambas alíquotas. Em 2019, os cinco estados com as maiores alíquotas somadas são Tennessee (9,47%), Louisiana (9,45%), Arkansas (9,43%), Washington (9,17%) e Alabama (9,14%). Os cinco estados com as menores taxas médias combinadas são Alasca (1,43%), Havaí (4,41%), Wyoming (5,36%), Wisconsin (5,44%) e Maine (5,50%).²⁶⁴

QUADRO 27: Mapa de Alíquotas dos Sales Taxes por estado estadunidense (2019)

Soma das alíquotas estaduais e locais (elaboração Tax Foundation)

²⁶⁴ TAX FOUNDATION. State and Local Sales Tax Rates, January 2019 Disponível em: <<https://taxfoundation.org/sales-tax-rates-2019/>> Acesso em: 12.02.2019



A literatura americana é bastante ampla sobre os efeitos positivos desta competição para o consumidor, trazendo diversas recomendações aos entes tributantes²⁶⁵. Veja-se que a lógica é justamente oposta à da Guerra Fiscal. No modelo brasileiro de guerra fiscal, as empresas são beneficiárias dos incentivos, concedidos de forma irregular em sua grande maioria e com pouca ou nenhuma transparência, causando distorções alocativas e concorrenciais, não havendo como assegurar que tal vantagem econômica será repassada no preço para o consumidor final. No modelo do IBS da PEC 45/2019, eventuais alíquotas inferiores deverão ser aprovadas por lei, de forma transparente, democrática e responsável, e irão impactar diretamente no bolso do consumidor - e não a empresa. Trata-se de uma competição fiscal que beneficia o mercado consumidor e requer responsabilidade das assembleias legislativas.

²⁶⁵ Neste sentido, podemos citar:

- 1) Mehmet Serkan Tosun and Mark Skidmore, "Cross-Border Shopping and the Sales Tax: A Reexamination of Food Purchases in West Virginia," Research Paper 2005-7, Regional Research Institute, West Virginia University, September 2005. <http://rri.wvu.edu/wp-content/uploads/2012/11/Tosunwp2005-7.pdf>. See also T. Randolph Beard, Paula A. Gant, and Richard P. Saba, "Border-Crossing Sales, Tax Avoidance, and State Tax Policies: An Application to Alcohol," Southern Economic Journal 64, no. 1 (July 1997): 293-306.
- 2) Susan Chandler, "The sales tax sidestep," Chicago Tribune, July 20, 2008, http://articles.chicagotribune.com/2008-07-20/business/0807190001_1_sales-tax-tax-avoidance-tax-landscape. Arthur Woolf, "The Unintended Consequences of Public Policy Choices: The Connecticut River Valley Economy as a Case Study," Northern Economic Consulting, Inc., November 2010, <http://www.documentcloud.org/documents/603373-the-unintended-consequences-of-public-policy.html>.
- 3) Len Lazarick, "Raise taxes, and they'll move, constituents tell one delegate," Marylandreporter.com, Aug. 3, 2011, <http://marylandreporter.com/2011/08/03/raise-taxes-and-theyll-move-constituents-tell-one-delegate/>.

Sobre essa questão, a Tax Foundation²⁶⁶ é bastante elucidativa ao tratar da possibilidade de evasão de mercado consumidor quando há uma diferença significativa entre as alíquotas de duas jurisdições próximas, especialmente para as grandes compras. Por essa razão, os governos estaduais e locais devem ser cautelosos ao aumentar suas alíquotas em relação aos seus vizinhos, pois isso pode render menos receita do que o esperado ou, em casos extremos, pode representar perda de receita, apesar da alíquota elevada:

É provável que a evasão de impostos sobre vendas ocorra em áreas onde há uma diferença significativa entre as taxas de duas jurisdições. Pesquisas indicam que os consumidores podem e deixam áreas com impostos altos para fazer grandes compras em áreas com impostos baixos, como cidades e subúrbios. Por exemplo, evidências sugerem que os consumidores da área de Chicago fazem grandes compras nos subúrbios vizinhos ou on-line para evitar a taxa de imposto de vendas de Chicago de 10,25%.

No nível estadual, as empresas às vezes se localizam fora das fronteiras de áreas com alto imposto sobre vendas para evitar serem sujeitas a suas taxas. Um exemplo disso ocorre na Nova Inglaterra, onde, embora a I-91 atravessasse o lado de Vermont do rio Connecticut, muitos outros estabelecimentos de varejo optam por se localizar no lado de New Hampshire para evitar impostos sobre vendas. Um estudo mostra que as vendas per capita nos condados de fronteira em New Hampshire, isentas de impostos, triplicaram desde o final da década de 1950, enquanto as vendas per capita nos condados de fronteira em Vermont permaneceram estagnadas. O estado de Delaware, na verdade, usa seu sinal de boas-vindas na rodovia para lembrar os motoristas de que Delaware é o "lar das compras isentas de impostos". **Os governos estaduais e locais devem ser cautelosos ao aumentar as taxas muito altas em relação aos seus vizinhos, pois isso renderá menos receita do que o esperado ou, em casos extremos, perdas de receita, apesar da alíquota do imposto mais alta.**" (grifo nosso).

No modelo do IBS da PEC/45 exige-se responsabilidade na fixação das alíquotas individuais, impactando favoravelmente a responsabilidade na gestão pública, em consonância à lei de responsabilidade fiscal.

5.2.6. RESTRIÇÃO À CONCESSÃO DE ISENÇÕES E ALÍQUOTAS REDUZIDAS

Não obstante as recomendações de adoção de alíquota única e ausência de concessão de incentivos fiscais, todos os IVAs federais analisados neste Capítulo 5 possuem exceções, em maior ou menor grau, que permitem isenções ou aplicação de alíquotas inferiores para determinados tipos de bens, serviços ou atividades empresariais.

Há inúmeras razões não técnicas que justificam a adoção de isenções e alíquotas inferiores: no caso da União Europeia, por exemplo, foi necessária para acomodar tradições

²⁶⁶ A Tax Foundation é a principal organização sem fins lucrativos de políticas tributárias dos EUA, fundada em 1937, dedica sua pesquisa há mais de 80 anos à "melhorar a vida por meio de políticas tributárias que levam à maior crescimento econômico e oportunidades."

locais de cada país, já no caso da Índia, foi uma concessão política para atender diferentes grupos de interesse²⁶⁷.

Com exceção da União Europeia e do Canadá, a lista de exceções - isenções e alíquotas reduzidas - é válida para todo território nacional, o que diminui a complexidade e as distorções alocativas e concorrenciais causadas pelo sistema atual brasileiro de concessão de incentivos fiscais. Neste aspecto, quanto aos benefícios fiscais tradicionalmente concedidos no Brasil pelos entes federados para atração de investimentos em seus territórios, importante ressaltar que a adoção do critério destino, por si só, desestimula esta prática.

De toda forma, é preciso ter em mente que o objetivo de um imposto geral sobre o consumo deve ser apenas o de arrecadar para financiar a despesa governamental, da forma mais simples e menos onerosa possível. O desenvolvimento regional e a descentralização industrial, por exemplo, são objetivos que devem estar contemplados na política nacional e regional de desenvolvimento, e há uma variedade de estratégias e instrumentos de política pública que podem ser utilizados para esse fim de forma mais eficiente.

Ademais, quanto menor o número de exceções para isenções ou alíquotas diferenciadas, menor a complexidade do sistema e menor também os acúmulos de créditos na cadeia, bem como maior é a arrecadação. Por isso, é recomendável que a adoção do IVA no Brasil idealmente não contemple isenções nem benefícios fiscais e, caso contemple, traga-os expressos em lista diminuta.

A proposta da PEC 45/2019 veda a concessão de incentivos fiscais e adoção de diferentes faixas de alíquotas. Já a PEC 110/2019 autoriza a concessão de benefícios fiscais e diferenciação de alíquotas nas operações com alimentos, medicamentos, transporte público urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação. Observe-se que, mesmo na proposta da PEC 110/2019, a eventual concessão deverá ser veiculada por lei complementar e terá validade para todo território nacional.

Sobre a restrição à concessão de incentivos fiscais, LODI²⁶⁸ assevera que “Quanto aos benefícios fiscais, que hoje são aprovados através de convênios entre todos os estados no ICMS, fenômeno que constitucionalmente também é previsto no ISS entre os municípios, passam a ser

²⁶⁷ Implementando uma reforma tributária de sucesso: o que o Brasil pode aprender com Austrália, Canadá e Índia. Relatório de pesquisa Endeavor Brasil – 2019/02. Op. cit.

²⁶⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>>. Acesso em: 02.12.2019.

vedados no IBS”. Por sua vez, AVILA²⁶⁹ entende que cabe ao ente decidir se quer ou não tributar, e como quer tributar, do contrário se estaria ferindo sua autonomia federativa:

Ele será instituído por uma lei complementar aprovada pelo Congresso Nacional, e esta suprimirá o poder de os entes federados decidirem se e como instituem os seus impostos. (...)

O novo imposto ainda terá uma alíquota única para todos os bens consumidos e serviços prestados no território de cada Estado. Com isso, estes não poderão traçar políticas por meio da tributação, nem poderão diferenciar, conforme os seus interesses e suas circunstâncias políticas, econômicas e até geográficas, os bens e os serviços. A rigor, as competências tributárias, traduzidas por faculdades atribuídas aos entes federados para decidir tributar ou não tributar e para decidir como tributar, serão suprimidas em favor de uma alíquota única. Nem mesmo bens ou serviços essenciais, que repercutem sobre direitos fundamentais e devem ter suas alíquotas diferenciadas, poderão ser tratados de forma distinta.

Em suma, o novo imposto, se assim for concebido, suprimirá a autonomia em nome da uniformidade. Demolirá um dos pilares do prédio federativo, tal como concretamente edificado pelo constituinte originário, impedindo-o que permaneça de pé.

O argumento principal é que o poder de conceder isenções é “um dos pilares do prédio federativo”. Entendemos que este argumento não procede.

A Constituição Federal restringe a concessão de isenções e benefícios fiscais unilaterais por parte dos Estados (art. 155, §2º, XII, ‘g’) e por parte dos Municípios (art. 156, §3º, III), há alíquotas mínimas e máximas do ISS (arts. 8º, inciso II, e 8º-A da LC 116/2016) e previsão de Resolução do Senado Federal (RSF) para instituir os limites de alíquotas aplicáveis ao ICMS (art. 155, §2º, incisos IV, V e II da CF/88, *ex vi* RSF 22/1989 e RSF 13/2012) e proibição de qualquer outro tipo de artifício normativo que acarrete alíquota efetiva menor que a mínima (Vide Julgamento do STF da ADPF 189²⁷⁰).

O nosso Federalismo Fiscal não considera o direito de conceder isenção um dos pilares do prédio federativo porque no ICMS basta um Estado se opor a tal pretensão de outro no CONFAZ para que o exercício seja obstado de forma válida (Conforme art. 155, §2º, XII, ‘g’, CF/88 e arts. 1º e seguintes da LC 24/1975).

A prática reiterada dos Estados de concederem benefícios unilateralmente sem a devida aprovação pelo Confaz é inconstitucional e uma das causas de nossos problemas federativos (como exposto anteriormente). Se um Estado pode vetar, individualmente, a concessão de uma

²⁶⁹ ÁVILA, Humberto. IVA, uma proposta inconstitucional. Exame, 2018. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/blog/opiniao/iva-uma-proposta-inconstitucional/>> . Acesso em: 02.12.2019

²⁷⁰ O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), na sessão virtual encerrada em 28.08.2020, julgou inconstitucional o artigo 41 da Lei Complementar 118/2002 do Município de Barueri (SP), que, na redação dada pela Lei Complementar 185/2007, fixou alíquota reduzida, por meio de abatimentos na base de cálculo do ISS que permitia excluir os demais tributos (IR, CSLL, PIS e a Cofins) e deduzir o que considera “receitas de terceiros” para atividades como leasing, construção civil, plano de saúde e agências de turismo. A decisão foi tomada na análise de agravo regimental interposto na, ajuizada pelo Governo do Distrito Federal. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3749871>> Acesso em 20.10.2020.

isenção por outro no CONFAZ no atual modelo, não vemos impedimento para que o Poder Constituinte derivado possa alterar a regra e retirar esta autorização.

Um ente não pode fazer o que bem entende a pretexto de sua autonomia e em detrimento da autonomia de outro ente. Tal prática, além de corroer a base tributável desses impostos, diminuir a arrecadação e tornar os Estados reféns dessa política, tem um efeito nefasto na economia, causando inúmeras distorções alocativas, interferindo na livre concorrência e, ao custo das desonerações de um ou outro setor, tem-se a tributação majorada dos demais.

O STF no julgamento da ADI 4.565-MC²⁷¹, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, já decidiu que o fato do ICMS se tratar de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de utilizar sua competência legislativa para retaliar outros entes, conforme ementa abaixo transcrita:

- 1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto, mas a legislação atacada subverte essa ordem (art. 155, § 2o, II, b da Constituição).*
- 2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição).*

Se o núcleo do Pacto federativo brasileiro é a autonomia financeira dos entes, não há como defender tal prática, que levou os estados a essa disputa fratricida, substancial perda de receita. Como vimos até aqui, o Pacto federativo brasileiro quis garantir a autonomia financeira, política e administrativa dos entes e, com igual importância, a unidade harmônica da federação. A prática defendida pelos simpatizantes dos benefícios fiscais locais compromete a autonomia financeira, bem como o desenvolvimento coordenado e harmônico. A uniformidade e a união da federação não devem ser colocadas em segundo plano em nome de uma suposta “autonomia de conceder benefícios”.

Referida “autonomia de conceder benefícios” não está protegida pelo Pacto federativo e há outras formas muito mais eficazes de se fazer política para combater desigualdades: a tributação sobre o consumo não é instrumento adequado e eficiente para se fazer qualquer tipo política, apenas arrecadatória. É por isso que a PEC 45/2019 veda totalmente a concessão de incentivos fiscais e a PEC 110/2019 somente os permite sobre a lista expressa, mediante lei complementar, e cujas concessões serão válidas em todo território nacional.

²⁷¹ STF. ADI 4.565-MC. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno, julgado em 07.04.2011. DJE 27.06.2011 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1263902>>. Acesso em: 02.12.2019.

Com relação à afirmação de ÁVILA no sentido de que os entes "não poderão traçar políticas por meio da tributação, nem poderão diferenciar, conforme os seus interesses e suas circunstâncias políticas, econômicas e até geográficas, os bens e os serviços" esclarece-se que as propostas não manietam o poder dos entes - União, estados, distrito federal e municípios - no desenho e execução de suas políticas públicas.

Políticas públicas devem ser implementadas por meio de investimentos (gastos), e não por renúncia fiscal (financiamento)²⁷². As duas propostas do IBS mantêm incólumes as autonomias dos entes quanto ao desenho e execução de suas políticas públicas, afastando o argumento de que os entes não poderão traçá-las livremente: poderão sim, deslocando tais políticas que hoje se encontram no lado do financiamento, para o lado do gasto no orçamento público. Esta mudança, além de mais eficiente do ponto de vista de obtenção de resultados, é mais transparente e está sujeita ao controle social.

Ademais, deve-se considerar que a extinção das isenções é acompanhada da mudança do critério da tributação para o destino o que altera substancialmente o poder de utilização dos tributos sobre consumo como instrumento de incentivo à instalação de empresas no território do Estado ou Município. Neste novo modelo (destino) a guerra fiscal será pelo cidadão/consumidor e não pela empresa/produtora. As críticas quanto à restrição de concessão de incentivos fiscais regionais parecem desconsiderar a profundidade dessa mudança.

As duas propostas do IBS não ferem a o Pacto federativo brasileiro ao restringir total ou parcialmente a concessão de incentivos, mas pelo contrário têm potencial de (i) fortalecer a autonomia financeira, na medida em que evita ou limita a renúncia fiscal e aumenta a arrecadação, bem como (ii) fortalecer a harmonia entre os entes, com o fim dos incentivos fiscais concedidos unilateralmente, em detrimento das demais regiões.

²⁷² A adoção de alíquotas diferenciadas para bens considerados essenciais é uma “política tributária mal focalizada”, que beneficia mais as famílias de alta renda, sendo muito mais eficiente arrecadar o imposto integralmente e utilizar a receita para gastos cujos benefícios sejam focalizados nas famílias de baixa renda (VARSANO, 2014). As isenções tendem a ser mecanismos ineficientes para subsidiar determinado produto ou serviço, pois é provável que grande parte do subsídio seja revertido em maiores lucros ao empresário, além de financiar uma produção ineficiente (DE LA FERIA e KREVER, 2013). A restituição do imposto para famílias de baixa renda é um mecanismo mais barato para o Estado e 12x mais eficiente do que as isenções de cesta básica (KANCZUK, 2017).

5.3. CONCLUSÃO: O MODELO IVA E AS PROPOSTAS DO IBS (PEC 45/2019 E PEC 110/2019) REVELAM-SE COMPATÍVEIS COM O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E TÊM POTENCIAL DE FORTALECÊ-LO

De uma forma geral, adoção de um modelo IVA no Brasil, com a unificação da base de incidência tem o potencial de aumentar a capacidade arrecadatória dos entes federados e eliminar os conflitos de competência atualmente existentes entre os entes. A uniformidade da legislação contribui para a diminuição de complexidades, litigiosidade e do custo de conformidade das administrações públicas e privadas. Por sua vez, a administração e fiscalização centralizadas, integradas ou coordenadas têm o potencial de fortalecer o federalismo cooperativo. A adoção do critério destino elimina as guerras fiscais e promove melhor redistribuição de arrecadação. A possibilidade de gestão de alíquotas individuais, com maior flexibilidade na PEC 45/2019, tem o potencial de aumentar a autonomia financeira dos entes. E, por fim, a diminuta concessão de isenções e alíquotas reduzidas pode aumentar a arrecadação e diminuir complexidades.

O Modelo IVA apresenta-se como uma solução para os problemas atuais da tributação sobre o consumo no Brasil e a experiência internacional analisada revela que a integração e cooperação entre as administrações fazendárias é recomendável para o bom funcionamento do IVA em Federações: a adoção de uma tributação unificada sobre o consumo no Brasil, nos moldes do IVA, poderá ser um marco importante no fortalecimento do federalismo brasileiro e do ideal cooperativista da CF/88.

O IBS, no modelo da PEC 45/2019, é um imposto compartilhado por União, estados, distrito federal e municípios, instituído por lei complementar editada pelo Congresso Nacional, resguardada a cada ente federado a competência legislativa para editar a sua alíquota, com fiscalização centralizada no Comitê Gestor, de forma coordenada pelos entes federados e com receita individualizada conforme alíquotas autônomas de cada um deles.

O IBS, no modelo da PEC 110/2019, é um imposto compartilhado por União, estados, distrito federal e municípios, instituído por lei complementar editada pelo Congresso Nacional de iniciativa exclusiva dos estados, distrito federal e municípios, com fiscalização centralizada no Comitê Gestor, de forma coordenada por estados, distrito federal e municípios e com receita individualizada conforme alíquota decida pela Lei Complementar.

Em ambos, mantêm-se as autonomias financeiras, dos entes: na PEC 45/2019 especialmente pela possibilidade de gestão das alíquotas individuais, e na PEC 110/2019 pela definição em Lei Complementar de iniciativa exclusiva dos estados, distrito federal e

municípios. A liberdade no desenho e execução de políticas públicas mantém-se inalterado em ambos os modelos.

Conclui-se que a adoção do Modelo IVA atende os pressupostos do Pacto federativo brasileiro e as duas propostas analisadas, PEC 45/2019 e PEC 110/2019, respeitam a autonomia financeira, conforme suas particularidades.

6 - CONCLUSÃO: A UNIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO CONFORME MODELO IVA OU PROPOSTAS DO IBS NÃO FERE O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E TEM POTENCIAL DE FORTALECÊ-LO

O fato de uma base única sobre o consumo ter sido fatiada de acordo com diversos setores da economia e cada uma dessas competências ter sido entregue a um dos três entes de níveis distintos da federação fez com que o modelo brasileiro de tributação sobre o consumo se tornasse complexo, em razão da legislação fragmentada, quantidade de obrigações acessórias, normas locais conflitantes com as normais gerais, com incidências descoordenadas e cumulativas, ineficiente do ponto de vista arrecadatário, com erosão da base tributável devido à guerra fiscal, além de gerar litigiosidade, diante dos conflitos de competência, variações de alíquotas, classificação e distinção de regimes, bem como causador de insegurança jurídica, desincentivando investimentos.

Tem-se assim que o atual sistema tributário sobre o consumo acabou por corromper as razões originais que deram forma ao modelo federativo brasileiro na CF/88, afetando a harmonia entre os entes e suas autonomias financeiras, demonstrando um conflito entre o direito normativo formal e a realidade das finanças públicas: a forma federativa de Estado brasileiro tal qual idealizada pelo constituinte não corresponde à realidade prática atual.

Diante deste cenário, buscando responder se a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo seria uma solução adequada ao federalismo brasileiro, adentramos na análise dos contornos o Pacto federativo brasileiro, concluindo que seu núcleo está da união indissolúvel do Estado Federal constituído pela União, estados, distrito federal e municípios, e na autonomia individual de cada ente.

Para que se concretize a autonomia dos entes federados, a autonomia financeira se impõe como pressuposto para realização das demais autonomias política e administrativa, através da disposição de recursos suficientes para exercer as competências que lhe foram outorgadas, ou seja, pela capacidade do ente federado fazer face aos seus compromissos (competências constitucionalmente outorgadas), garantida através de dois mecanismos distintos e complementares: a divisão de competências impositivas e a partilha de receitas do produto arrecadado.

Não há no texto constitucional e sequer na Jurisprudência pátria qualquer óbice para alteração da competência impositiva e dos repasses do produto arrecadado, conforme estrutura original arquitetada pelo legislador constituinte, desde que resguardada a autonomia dos entes.

A divisão de competências para instituição de tributos e os repasses do produto arrecadado conforme constam do texto constitucional não são imutáveis: os arranjos são passíveis de inúmeras possibilidades, o que é imutável no Pacto federativo brasileiro é a garantia de autonomia e união dos entes federados. E o que garante a autonomia e, portanto, o Pacto federativo, é a capacidade de utilizar recursos próprios para satisfazer, através do orçamento próprio, a necessidade de bens e serviços públicos, conforme competências e encargos atribuídos a cada ente.

Ressalte-se ainda que, no nosso entender, sob a ótica da autonomia financeira como pressuposto para manutenção do Pacto federativo, a (art. 153 a 156, CF/88) e os repasses constitucionais (arts. 157 a 159, CF/88) são meramente subsidiários e podem ser instituídos por uma questão de conveniência e eficiência do ponto de vista arrecadatório: o que realmente importa não é quem - qual ente - arrecada, mas sim a qual ente é destinado o produto da arrecadação, pois é a existência de recurso em caixa que garante a autonomia protegida pelo Pacto federativo. Por se tratar de uma tributação com base unificada, os Estados Federais que adotam o modelo IVA aplicam características específicas para atender o requisito da autonomia dos entes subnacionais. Quando comparado a outras formas de tributação sobre o consumo, conclui-se pela superioridade do modelo IVA, que revela potencial de solucionar os principais problemas da tributação sobre o consumo do Brasil, tendo flexibilidade para atender os contornos do Pacto federativo brasileiro, podendo garantir a autonomia aos entes subnacionais por meio de diferentes formas.

A experiência internacional analisada revela que a integração e cooperação entre as administrações fazendárias é recomendável para o bom funcionamento do IVA em Federações: a adoção de uma tributação unificada sobre o consumo no Brasil, nos moldes do IVA, poderá ser um marco importante no fortalecimento do federalismo brasileiro e do ideal cooperativista da CF/88. Neste sentido, a unificação dos tributos sobre o consumo, no modelo IVA, conforme as propostas da PEC 45/2019 e PEC 110/2019 ou outra que também garanta a autonomia financeira dos entes, têm os contornos necessários e potencial técnico para enfrentar os principais desafios da tributação sobre o consumo da federação brasileira e, além de não ferir pacto federativo, têm potencial de fortalecê-lo.

Isto porque, unificação da base de incidência sobre o consumo tem potencial de promover aumento da capacidade arrecadatória dos entes federados, com eliminação dos conflitos de competência atualmente existentes entre os entes, diminuindo a litigiosidade e as tensões federativas nas disputas pelas bases de incidência, criando uma base de interesse comum compartilhada para todos os entes.

As críticas à unificação das bases de incidência sobre o consumo, no sentido que se estaria retirando dos Estados e Municípios seus fatos geradores ignoram que em realidade estar-se-ia mantendo as competências atuais e ampliando-os, uma vez Estados passarão a tributar os serviços que hoje são exclusivos dos municípios e estes, por sua vez, passarão a tributar mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação que antes não eram abarcados por sua competência tributária. Ademais, embora a repartição de competências seja um elemento relevante do Estado Federal tal qual desenhada pelo constituinte, não é insuscetível de alterações. Desde que resguardadas respectivas autonomias, especialmente a financeira que é o objetivo final da repartição de competências impositivas, não há óbice constitucional à transferência de competências de um ente federado a outro.

Ademais, a uniformidade da legislação contribui para a diminuição de complexidades, litigiosidade e do custo de conformidade das administrações públicas e privadas. À exemplo das experiências Alemã e Australiana, é possível concentrar a competência legislativa na União sem que haja perda da autonomia financeira dos entes, cuja competência legislativa autônoma pode ser substituída pela participação efetiva na formulação das políticas fiscais no âmbito nacional, como ocorre nos casos destas nações ou, ainda, pela autonomia na instituição de suas alíquotas individuais, como propõe a PEC 45/2019. Por sua vez, a proposta da PEC 110/2019, além de manter a competência compartilhada entre os três níveis da federação e determinar a unificação da legislação em lei complementar, conferiu iniciativa exclusiva para legislar aos estados, distrito federal e municípios, excluindo a União. Além de viável, esta alternativa parece conceder maior garantia participativa e decisiva para os entes subnacionais e afasta por completo o argumento de que o IBS seria um imposto da União.

O fato de ser instituído por Lei Complementar federal, mitigando-se as competências legislativas individuais dos entes subnacionais apenas para a disposição das alíquotas não faz com que o IBS seja um imposto federal. É a própria experiência brasileira que nos conduz a conclusão pragmática: se não houver unificação da legislação em Lei Complementar, a ausência de harmonização poderá afetar a eficácia e funcionalidade do novo sistema de tributação indireta. É por isso que, no nosso entender, a unificação da tributação sobre o consumo brasileira demanda a unificação da legislação em todo território nacional, por meio de uma única lei centralizadora, cujas regras não sejam passíveis de mudança por cada ente federado, conforme determina a própria jurisprudência do STF que atribui à “lei complementar nacional” a competência uniformizadora e que, naturalmente, cabe à União como guardião da federação.

Ainda, tanto a PEC 45/2019 quanto a PEC 110/2019 propõem a criação de um Comitê Gestor que funcionará como um órgão conjunto centralizador que, à exemplo da Índia, tem potencial de promover o fortalecimento do Pacto federativo brasileiro e contribuir para o ideal cooperativo, colaborando para garantia da unidade da federação por um lado e da uniformidade da ação estatal por outro, além de facilitar a relação fisco-contribuintes: em um modelo centralizado, os contribuintes não mais terão que se relacionar com diversos entes, mas apenas com o ente central. A diferença entre as duas propostas é que a PEC 45/2019 prevê a participação de todos os entes no Comitê Gestor, já a PEC 110/2019 exclui a União.

A adoção do critério destino elimina as guerras fiscais e promove melhor redistribuição de arrecadação, uma vez que dá-se fim ao principal incentivo à Guerra Fiscal, corrigindo um grande problema da tributação indireta brasileira, que ao incidir na origem recai sobre a produção e não sobre o consumo como deve ser. Com a mudança para o critério destino cada ente federado arrecadaria o imposto incidente apenas nas operações realizadas por consumidores finais localizados dentro do seu território, não importando o local de origem em que foram produzidos. Na mudança para o critério destino, os bens e serviços remetidos para outros estados/municípios não geram arrecadação: a arrecadação se dá apenas no consumo final. Assim, os incentivos fiscais atuais concedidos pelos estados e municípios para atrair atividade produtiva em seus não teriam mais razão de existir, pois será irrelevante a localização da unidade produtiva ou do estabelecimento vendedor. Como consequência desta mudança, a tendência é que os lobbies deixem de trabalhar pela renúncia fiscal dos tributos indiretos e passem a focar nos tributos sobre a renda - de competência federal - bem como no pleito por investimentos - seja em infraestrutura, seja em qualificação de mão de obra, ou até mesmo subsídios via orçamento. Essa mudança também traz mais transparência para o processo político e diminui a utilização da tributação sobre o consumo como instrumento político, contribuindo para manter a receita da arrecadação.

A possibilidade de gestão de alíquotas individuais, com maior flexibilidade na PEC 45/2019 mantém a autonomia financeira dos entes. Considerando que a autonomia financeira é núcleo essencial do Pacto federativo brasileiro e diante das realidades e necessidades distintas de cada ente no vasto território brasileiro, reforçadas pela enorme desigualdade socioeconômica do país, é recomendável que a instituição do IVA brasileiro inclua a possibilidade de gestão das alíquotas individuais de cada ente, como forma de preservar suas autonomias financeiras. A PEC 110/2019 não atribui essa autonomia individual a cada ente e prevê que as alíquotas serão as mesmas em todo território nacional. Já a PEC 45/2019 tem essa particularidade adicional, não contemplada pela PEC 110/2019, que resguarda a cada ente federado a competência

legislativa para editar a alíquota vigente em seu território, via lei ordinária local, garantindo a autonomia financeira para atender às suas peculiaridades orçamentárias. Isso significa que, através de lei ordinária local, os entes poderão adequar suas alíquotas de acordo com seus planos políticos, bem como auferir e gerir as receitas decorrentes da sua arrecadação de acordo com seus interesses individuais. Assim, a proposta da PEC 45/2019 promove a transparência e a legalidade, pois qualquer alteração de carga tributária deverá passar pela aprovação da assembleia legislativa do território correspondente, em respeito aos ideais democráticos e do princípio da repartição dos poderes, bem como promove ambiente de competição fiscal em favor do contribuinte, como ocorre com o *Sale Tax* americano.

E, por fim, a diminuta concessão de isenções e alíquotas reduzidas pode aumentar a arrecadação e diminuir complexidades. A proposta da PEC 45/2019 veda a concessão de incentivos fiscais e adoção de diferentes faixas de alíquotas. Já a PEC 110/2019 autoriza a concessão de benefícios fiscais e diferenciação de alíquotas nas operações com alimentos, medicamentos, transporte público urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação. Observe-se que, mesmo na proposta da PEC 110/2019, a eventual concessão deverá ser veiculada por lei complementar e terá validade para todo território nacional.

As críticas de que as propostas retiram a autonomia dos entes de conceder benefícios dentro de seus territórios está em descompasso com a realidade brasileira dos últimos 30, cujo sistema de concessão indiscriminada de benefícios fiscais locais, à revelia do CONFAZ, casou a corrosão da base tributável desses impostos, diminuiu a arrecadação e causou efeitos nefastos na economia, diante das inúmeras distorções alocativas e interferência na livre concorrência. Referida “autonomia de conceder benefícios” não está protegida pelo Pacto federativo e há outras formas mais eficazes de se fazer política para combater desigualdades: a tributação sobre o consumo não é instrumento adequado e eficiente para se fazer qualquer tipo política, apenas arrecadatória. É por isso que a PEC 45/2019 veda totalmente a concessão de incentivos fiscais e a PEC 110/2019 somente os permite sobre a lista expressa, mediante lei complementar, e cujas concessões serão válidas em todo território nacional. Políticas públicas devem ser implementadas por meio de investimentos (gastos), e não por renúncia fiscal (financiamento). As duas propostas do IBS mantêm incólumes as autonomias dos entes quanto ao desenho e execução de suas políticas públicas, afastando o argumento de que os entes não poderão traçá-las livremente: poderão sim, deslocando tais políticas que hoje se encontram no lado do financiamento, para o lado do gasto no orçamento público. Esta mudança, além de mais eficiente do ponto de vista de obtenção de resultados, é mais transparente e está sujeita ao controle social.

Conclui-se que a adoção do Modelo IVA no Brasil tem flexibilidade para atender os pressupostos do Pacto federativo brasileiro e as duas propostas analisadas, PEC 45/2019 e PEC 110/2019, não ferem o pacto federativo conforme suas características e particularidades, sendo que em ambas mantêm-se as autonomias financeiras dos entes: na PEC 45/2019 especialmente pela possibilidade de gestão das alíquotas individuais e, na PEC 110/2019 pela definição em Lei Complementar de iniciativa exclusiva dos estados, distrito federal e municípios. A liberdade no desenho e execução de políticas públicas mantém-se incólume em ambos os modelos.

BIBLIOGRAFIA

AGÊNCIA DO SENADO. Instalada comissão mista do Congresso que analisará reforma tributária. Disponível em:

<<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/02/19/instalada-comissao-mista-do-congresso-para-analisar-a-reforma-tributaria>>. Acesso em: 03.03.2020.

_____. Eleições: Senado tem a maior renovação da sua história. Senado notícias, Brasília, 08.10.2018. Disponível em:

<<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/10/08/eleicoes-senado-tem-a-maior-renovacao-da-sua-historia>> Acesso em 02.02.2019.

AUSTRALIAN PARLIAMENT HOUSE. Commonwealth payments to the states. Budget Review 2013–14. Index. 2014. Disponível em: <https://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_Departments/Parliamentary_Library/pubs/rp/BudgetReview201314/ComPayments>. Acesso em 02.02.2020.

ABRUCIO, Fernando Luiz. A Reconstrução das Funções Governamentais no Federalismo Brasileiro. In: Wilhelm Hofmeister; José Mário Brasiliense Carneiro. (Org.). Federalismo na Alemanha e no Brasil. V. 1. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001.

_____. Reforma do estado e o contexto federativo brasileiro. 2a ed., São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, 1999.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; LUKIC, Melina Rocha; e CASTRO, Kleber Pacheco de. “ICMS: crise federativa e obsolescência.” Revista Direito GV, São Paulo, v.14, n.3. 2018. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/78026>>. Acesso em: 02.12.2019.

AFFONSO, R. A crise da federação no Brasil. Ensaios, FEE, Porto Alegre, v. 15, n. 2, 1994.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. Competências na Constituição de 1988. São Paulo: 1991, Editora Atlas.

ANGELIS, Ângelo. A Substituição Tributária no ICMS – Problemas e Possíveis Soluções, Monografia apresentada ao concurso de monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais – FENAFISCO, maio de 2012. disponível em <https://proafr.files.wordpress.com/2012/08/monografiaaangelisfenafisco-maio2012.pdf> - Acessado em 02.12.2019.

APPY, Bernard. Porque o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_1610.pdf>. Acesso em: 02.12.2019

_____; ARAÚJO, Erika. *Pós-constituente e impostos indiretos: deformar ou reformar?* In: PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO Jr., Geraldo. Política fiscal e desenvolvimento no Brasil. Campinas: Editora Unicamp, 2006.

ARRETCHE, Marta T. S. Estado federativo e políticas sociais: determinantes da descentralização. Rio de Janeiro: Revan. São Paulo: Faesp, 2000. p. 302.

AGRA, W. de M. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho et al. (coord). 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. IVA, uma proposta inconstitucional. Exame, São Paulo, 18/10/2018. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/blog/opiniaao/iva-uma-proposta-inconstitucional/>>. Acesso em: 02.12.2019.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11a edição, revista e completada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional no 10/96, por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2006

BARFORD, Vanessa; HOLT, Gerry. Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'. BBC News, Londres, 21/052013. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>>. Acesso em: 02.12.2019.

BARRETO, Paulo Ayres; BOMTEMPO, Bruno Palhares; PESSOA, Leonel Cesarino. KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Conflitos de Competência ISS x ICMS. In Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT-SP, Vol. I. São Paulo: Max Liminad e FGV Direito SP, 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 55, p. 27-52. 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27.pdf>. Acesso em 16.05.2019.

BEINER, Bernhard. *Os investimentos Governamentais na Infraestrutura Social: o Caso do Finsocial*. Rio de Janeiro: IPEA, 1988.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BIJOS, D. Federalismo e estratégias eleitorais em sistemas proporcionais com lista aberta: o caso do Brasil. *Revista do Serviço Público*. Brasília, v. 63, n. 1, jan./mar. 2012.

BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescido. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BIRD, Richard. *Transparência e tributação: algumas reflexões preliminares*. São Paulo: FISCOSoft, 2013.

_____. Decentralizing Value Added Taxes in Federations and Common Markets. *Bulletin for International Taxation*, Volume 67, No 12, publicação: 17.11.2013.

_____, VATs in Federations and Common Markets. Rotman School of Management Working, Paper No. 2115616, 2012.

_____, SMART, Michael. VAT in a Federal System: Lessons from Canada. Rotman School of Management Working, Paper No. 2115622, 2012.

_____, MINTZ, Jack M. Tax Assignment in Canada: A Modest Proposal. In: Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism. School of Policy Studies, Queen's University, London, 2000.

_____. The VAT as a Local Business Tax. Tax Notes International, Volume 72, No 5, 2013.

BRAITHWAIT, John. Responsive Regulation and Developing Economies. World Development Vol. 34, Nº. 5, 2006.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC 45/2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Íntegra em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=AEA6C16D4CEA9D230F13B03D34046A00.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Câmara dos Deputados. PEC 6/2019. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1712459&filename=PEC+6/2019> Acesso em 02.12.2019.

_____. Consultoria Legislativa do Congresso Nacional, 25.06.2019. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf> Acesso em 02.02.2020.

_____. Senado Federal. PEC 110/2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Íntegra em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Senado Federal. Gráfico União deu isenções com impostos compartilhados. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/partilha-dos-tributos>>. Acesso em: 02.12.2019

_____. Senado Federal. Receitas tributárias são concentradas pela União. Disponível em <https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/partilha-dos-tributos>>. Acesso em: 16.10.2019.

_____. Ministério da Fazenda; Receita Federal. *Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por Tributo e Bases de Incidência*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/carga-tributaria-bruta-atingiu-32-43-do-pib-em-2017/carga-tributaria-2017-1.pdf>>. Acesso em: 06.05.2019.

_____. Ministério da Fazenda; Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2016: análise por tributos e bases de incidência*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 05.07.2018

_____. Pesquisa de orçamentos familiares 2008-2009: análise do consumo alimentar pessoal no Brasil / IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento. - Rio de Janeiro: IBGE, 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 3/5/2007, DJ de 22/06/2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº. 80.511, voto do rel. min. Celso de Mello, j. 21-8-2001, 2ª T, DJ de 14/09/2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade Por Omissão nº. 25, 30/11/2016, Plenário, Relator Min. Gilmar Mendes. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13385039>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 705.423. Relator: Ministro Edson Fachin. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14291555>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.357. Rel. Min. Alexandre de Moraes. julgada em 30/08/2019, DJE 16/09/2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1884929>> . Acesso em 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº. 190, Relator: Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798565>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 926, Relator: Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em: 01.09.1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346696>> Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 572.762, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 18.06.2008 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=546141>> Acesso em 02/12/2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 477.854-ED Relatora Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, julgado em: 28.04.2009 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593767>> Acessado em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 499.613-AgR, Relator Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, julgado em 07.08.2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561409>> Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 531.566-AgR Relator Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgado em: 09.06.2009 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=598817>> Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 548.018-AgR, Relator Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgado em 19.08.2010 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616543>> Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 591.033, Relatora Min. Ellen Grace, Tribunal Pleno, julgado em 17.11.2019. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619654>> Acesso em: 02.02.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Segurança nº. 2336 AgR, Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 07.04.2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611498>> Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 587.008, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 02.02.2011 Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622600>>. Acesso em 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4228, Relator(a): Min Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2018, Disponível em

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=747914421>> Acesso em 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Cível Originária nº. 758, Relator Min. Marco Aurélio, julgado em 19.12.2016. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13251296>> Acesso em: 02.02.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.565-MC. Rel; Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno DJ: 07.04.2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1263902>>. Acesso em 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº. 665.186-, Relator Min. Celso de Mello, 2ª Turma, julgado em 01.02.2011 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619736>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Tutela Antecipada nº. 451 AgR, Relator Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 18.05.2011 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=623682>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.597-MC, Relator Min.Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 30.06.2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1424299>>. Acesso em: 02.12.2019

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 478.753 AgR, Relator Min. Ayres Britto, 2ª Turma, julgado em 02.08.2011. DJe: 13.10.2011 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628549>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 535.135-AgR, Relator Min. Ayres Britto, 2ª Turma, julgado em 16.08.2011. DJe de 18.10.11. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628872>>. Acesso: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário nº. 664.844-AgR, Relatora Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, julgado em 14.02.2012. DJe de 06.03.2012. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1795319>> Acesso em 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 607.100 AgR, Relator Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 18.09.2012. DJe 02.10.2012. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2857732>> Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 695.421AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, julgado em 24.04.2013. DJe 15.05.2013. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3791790>> Acesso em 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 726.333 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, julgado em 10.12.2013. DJe 03.02.2014. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5144806>> Acesso em: 02.12.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 991.329 Relator Min. Marco Aurélio, 1ª Turma, julgado em 14.08.2018. DJe 19.09.2018. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748236257>> Acesso em: 02.12.2019.

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento nº. 015.289/2018-4. Rel. Min. Vital do Rêgo. Julgado em 15/05/2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/PROC%253A01528920184%2520TIPOPROCESSO%253A%2522RELAT%25C>

[3%2593RIO%2520DE%2520LEVANTAMENTO%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuid=431136d0-1639-11ea-8a83-3d0d7320142d](https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiMzkxNTRkZGMtY2E4NC00OWRmLWI0NjEtY2YwNmQ1OGEyMjExIiwidCI6ImNmODdjOTA4LTRhNjUtNGRlZS05MmM3LTExZWE2MTVjNjMyZSIsImMiOiR9)> Acesso em 03.12.2019.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária. Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais. CONFAZ, 2019. Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiMzkxNTRkZGMtY2E4NC00OWRmLWI0NjEtY2YwNmQ1OGEyMjExIiwidCI6ImNmODdjOTA4LTRhNjUtNGRlZS05MmM3LTExZWE2MTVjNjMyZSIsImMiOiR9>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Tesouro Nacional. Dívida Pública Federal Relatório Anual/2019 (ano base 2018) – Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/269444/RAD_2019.pdf/85c6fb46-144a-4c26-88f2-6b15e4098744>. Acesso em 02.02.2020.

_____. Tesouro Nacional. Planilha de monitoramento de indicadores do RRF. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/planilha-de-monitoramento-de-indicadores-do-rrf/2019/114>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Tesouro Nacional. Planilha de monitoramento de indicadores do RRF. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:30009>. Acesso em: 02.12.2019.

CAMPEDELLI, Laura Romano. Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento. Dissertação (Mestrado em Direito e Desenvolvimento) - Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2016.

CANADO, Vanessa Rahal. Legalidade tributária e decisão judicial: Desmistificando o modelo civil law e recolocando o papel da jurisprudência para regulação de condutas no direito tributário brasileiro. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2013.

CANZIAN, Fernando. 70% dos municípios dependem em mais de 80% de verbas externas. Folha de São Paulo, São Paulo. 07.02.2019. Disponível em <<http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/70-dos-municipios-dependem-em-mais-de-80-de-verbas-externas.shtml>> Acessado em 02.12.2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços - Versão 2.2. Julho de 2019. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf> Acesso em: 02.12.2019.

_____. Nota Técnica nº 02: Alíquota única do IBS. 26.06.2017. Disponível em: <<http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/12/1706-Al%C3%ADquota-%C3%ADnica-do-IBS-v4.pdf>> Acesso em: 02.12.2019.

_____. Nota Técnica nº 04: IBS: Aplicação do Regime de Crédito Financeiro. 2017. Disponível em: <<http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/12/NT-04-IBS-Credito-financeiro-v1.pdf>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Nota Técnica nº 07: Benefícios Fiscais e o IBS. 26.09.2018. Disponível em: <<http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/12/1809-Benef%C3%ADcios-Fiscais-e-o-IBS-v.3.pdf>> Acesso em: 02.12.2019.

_____. Nota Técnica nº 08: Exoneração do IBS para Famílias de Baixa Renda". 30.09.2018. Disponível em: <<http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/12/1809-Al%C3%ADvio-Tribut%C3%A1rio-de-Fam%C3%ADlias-de-Baixa-Renda-v.3.pdf>>. Acesso em: 02.12.2019.

CHANDLER, Susan. The sales tax sidestep. Chicago, 20.07.2008. Disponível em: <http://articles.chicagotribune.com/2008-07-20/business/0807190001_1_sales-tax-tax-avoidance-tax-landscape> Acesso em 02.12.2019.

COELHO, Isaias. *Acordo com União Europeia requer melhorar os impostos*. Estadão, 2019. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/acordo-com-uniao-europeia-requer-melhorar-os-impostos>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Alíquota única do IBS. Disponível em <http://www.agenciaplat.com.br/testebd/wp-content/uploads/2017/05/201702_Porque20aledquota20fanica20do20IBS_v2.pdf>. Acesso em 02.12.2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COSTA, Valeriano. Federalismo. In: AVELAR, Lúcia & CINTRA, Antônio Octávio (Org.). *Sistema político brasileiro: uma introdução*. Rio de Janeiro: Fundação Konrad-AdenauerStiftung; São Paulo: Fundação Unesp Ed., 2007.

CNOSSEN, Sijbren. *VAT Coordination in Common Markets and Federations Lessons from European Experience*, 2009.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. *Pesquisa: os problemas da empresa exportadora brasileira: 2008*. CNI. Brasília, 2008. Disponível em: <https://bucket-gw-cni-static-cms-si.s3.amazonaws.com/media/filer_public/89/0c/890cc0fc-2e11-4739-9cca-b28f1bf7a0e2/problemasdaempresaexportadora_2008.pdf>. Acesso em: 02.12.2019.

CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

_____. (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.

_____; CARVALHO, P.B. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luis Eduardo. (Org.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. V. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. apud GOMES, E. C. da S. Fundamentos das transferências intergovernamentais. *Revista Direito Público*, v. 6, n. 27, 2009.

CORBACHO, Ana. CIBILS, Vicente Fretes. LORA, Eduardo. Não Basta arrecadar: a tributação como instrumento de desenvolvimento nas américas. Washington: BID, 2013.

CORREIA NETO, C. de B. Repartição das Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais. In: CONTI, J. M.; SCAFF, F. F.; BRAGA, C. E. F. (Org.). *Federalismo Fiscal e Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito, 2010.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 33ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. O conceito de autonomia financeira e a obrigatoriedade no exercício das competências tributárias. *Revista de Direito Tributário*. v. 117. São Paulo: Malheiros, 2012.

DELFIN NETTO, A. Repartição das Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais. In: CONTI, J. M.; SCAFF, F. F.; BRAGA, C. E. F. (Org.). *Federalismo Fiscal e Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito, 2010.

DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT (February 1, 2013). in Rita de la Feria (ed.), VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives (Wolters Kluwer, 2013). Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=2273111>> Acesso em 03.12.2019.

DE OLIVEIRA, Ricardo Victalino. A Configuração Assimétrica Do Federalismo Brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

DERZI, M. A. M.; SANTIAGO, I. M. Valor adicionado nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular. *Interesse Público*, v. 43, 2007.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. Reforma Tributária: a PEC 45/19 afronta o Pacto federativo. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019>> Acesso em: 02.12.2019.

DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. vol. D-I.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

DOS SANTOS, Lucas Siqueira. Reforma Tributária No Brasil: Histórico, Necessidades e Propostas. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2015.

DWORKIN, R. *O império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

EBRILL, Liam. et al., The Modern VAT, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/A-tributação-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necessárias-para-conformá-lo-às-melhores-práticas-internacionais.pdf>> Acesso em 03.12.2019.

ENAP. Escola Nacional de Administração Pública. Módulo 1 - Conceitos introdutórios sobre federalismo e federalismo fiscal, 2017. Disponível em <<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3182/1/M%C3%B3dulo%201%20-%20Conceitos%20introdut%C3%B3rios%20sobre%20federalismo%20e%20federalismo%20fiscal.pdf>> Acesso em 02.12.2019.

ENDEAVOR. PEC 45 e ambiente de negócios. São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/diagnostico-da-complexidade-tributaria-no-brasil>> Acesso em 02.12.2019.

_____. Implementado uma Reforma Tributária de sucesso: O que o Brasil pode aprender com a Austrália, Canadá e Índia. Relatório de pesquisa Endeavor Brasil – 2019/02. Disponível em: <<https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando-uma-reforma-tributaria-de>>

sucesso/?gclid=CjwKCAiAnfjyBRBxEiwA-EECLP9oMN0OYJ1jVUjcsuV2twgbMNCY0V0nBAhzzs-f0fK78Qq9Fes51hoCO8QQA vD_BwE>. Acesso em: 03.03.2020.

FAORO, Raymundo. Os Donos do Poder. Formação do Patronato Político Brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Globo, 2001.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Relatório Fiesp sobre custos tributários do investimento. São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/relatorio-fiesp-de-custos-tributarios-do-investimento>>. Acesso em: 02.12.2019.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1971.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Unanimidade ou maioria nas deliberações do CONFAZ – Considerações sobre o tema a partir do princípio federativo. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário, 2012.

FRANCO, Afonso Arinos de Melo. Direito constitucional: teoria da constituição, as constituições do Brasil. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

GALA, Paulo. A Teoria Institucional de Douglass North. Revista de Economia Política, vol. 23, no 2 (90), 2003.

GAMA, Tácio Lacerda . *Federação, autonomia financeira e competência tributária: é possível uma federação sem repartição de competências tributárias?*. In: X Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2013, São Paulo. Congresso Nacional de Estudos Tributários Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. v 10. São Paulo: Noeses, 2013.

GIAMBIAGI, Fábio; Ana Cláudia Duarte ALEM. “Finanças Públicas – teoria e prática no Brasil”, 4ª Ed rev. e atualizada. Rio de Janeiro, Elsevier, 2011.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. *Fundamentos das transferências intergovernamentais*. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União (TCU) n. 110, set/dez, 2007.

GREMAUD, Amaury Patrick. VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. TONETO JÚNIOR, Rudinei. *Economia Brasileira Contemporânea*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HARARI, Yuval Noah. *Sapiens: Uma breve história da humanidade*. São Paulo: L&PM Edições, 2015.

HARRISON, G. KRELOVE, R. VAT Refunds: A Review of Country Experience. IMF Working Paper WP/05/218, Fundo Monetário Internacional, 2005.

HORTA, Raul Machado. *Problemas do federalismo, in Perspectivas do Federalismo Brasileiro, Estudos Sociais e Políticos 2*. Rio de Janeiro: Edições de Revista Brasileira de Estudos Políticos da Universidade de Minas Gerais, 1958.

HOFFE, Otfried. *Justiça Política – Fundamentação de uma filosofia crítica do direito e do estado*. São Paulo: Vozes, 1991.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Produto Interno Bruto - PIB. IBGE, 2018. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acesso em: 02.12.2019.

INSTITUTO FISCAL INDEPENDENTE. Nota Técnica nº 38 de 11.10.2019 - IFI. Disponível em <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>>. Acesso em 02.02.2020.

JORDY, Fabio Semeraro. *Federalismo Cooperativo e Sistema Constitucional Tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2006.

JORNAL O GLOBO. A incrível máquina de arrecadar impostos, 26/01/2014. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/opiniao/a-incrivel-maquina-de-arrecadar-impostos-11399031>>. Acesso em 16.08.2019.

JÚNIOR, Paulo César de Carvalho Gomes; NEVES, Ana Carolina de Carvalho. Federalismo Fiscal, Repartição de Receitas Tributárias, Contribuições Especiais e DRU: Apontando uma solução democrática que resulta na amenização da crise político-fiscal dos estados-membros e do Distrito Federal. Disponível em <<http://www.pge.ba.gov.br/arquivos/File/TESEDRU.pdf>>, Acesso em 04.12.2013.

KANCZUK, Fábio. Equilíbrio Geral e Avaliação de Subsídios. Ministério da Fazenda. 2017. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/centrais-deconteudos/apresentacoes/arquivos/2017/apresentacao_equilibrio-gerale-avaliacao-de-subsidios_fabio-kanczuk.pdf> Acesso em 02.12.2019.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 2 ed. João Baptista Machado (trad). São Paulo: Martins Fontes, 1987.

KEEN, Michael. VIVAT, CVAT and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems. In: IMF Working Papers, International Monetary Fund, 2000.

KPMG. Australia - Indirect tax guide, 2019. Disponível em <<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/australia-indirect-tax-guide.html>>. Acesso em 02.02.2020.

LAFER, Celso. A reconstrução dos direitos humanos – um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

LAZARICK, Len. Raise taxes, and they'll move, constituents tell one delegate. Marylandreporter.com, 03.08.2011. Disponível em: <<http://marylandreporter.com/2011/08/03/raise-taxes-and-theyll-move-constituents-tell-one-delegate/>>. Acesso em 02.12.2019.

LIMA, Bianca Pinto; GERBELLI, Luiz Guilherme. Estado e contribuintes disputam quase R\$ 5 trilhões em tributos, mostra estudo. G1, São Paulo, 01.11.2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/11/01/estado-e-contribuintes-disputam-quase-r-5-trilhoes-em-tributos-mostra-estudo.ghtml>> Acesso em 02.12.2019.

LISBOA, Marcos; MENDES, Marcos; GAZZANO, Marcelo. in Por que o governo deve cortar gastos para o Brasil crescer? Não há como elevar a dívida ou os impostos; avanço da despesa é insustentável. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/09/por-que-o-governo-deve-cortar-gastos-para-o-brasil-crescer.shtml>>. Acesso em 02.02.2020.

LOPES, Cláudio Célio De Araújo. Modelo IVA de Tributação como Instrumento Para Um Novo Federalismo Fiscal Brasileiro Diante Da Globalização. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) - Universidade de Fortaleza. Fortaleza, 2006.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Regla y Compás, o Metodología para un trabajo jurídico sensato. In: COURTIS, Christian. Observar la Ley. *Ensayos sobre metodología de la investigación jurídica*. Editorial Trotta: Madri, 2006.

LUCIK, Melina Rocha. Reforma Tributária: a solução é o modelo canadense. Jota, Brasília, 03.07.2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. ICMS: ENTRAVES JURÍDICOS E ECONÔMICOS E PROPOSTAS DE MELHORIA. Capítulo publicado em: Tributação no Brasil : estudos, ideias e propostas : ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos. SACHISIDA, Adolfo (org). Brasília: Ipea, 2017.

MACHLUP, F. *The production and distribution of knowledge in the United States*. Princeton University: Literary Licensing, LLC, 2012.

Maior reforma tributária da história da Índia entra em vigor. Exame, São Paulo, 30/06/2017. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/maior-reforma-tributaria-da-historia-da-india-entra-em-vigor/>> Acesso em: 02.12.2019.

MELO, Marcus André. O sucesso inesperado das reformas de segunda geração: federalismo, reformas constitucionais e política social. *Revista de Ciências Sociais*. V. 48, n. 4. Rio de Janeiro, 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0011-52582005000400004&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em 22.05.2019.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Baron de la. *Do espírito das leis*. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

MARÈ, Mauro Taxing Consumption At Federal And State Level: Tertium Non Datur?. 4th Meeting of the OECD Network On Fiscal Relations Across Levels Of Government, Paris, November 26 – 27, 2007.

MARTELLO, Alexandre. Arrecadação federal soma R\$ 115 bilhões e bate recorde para meses de fevereiro. G1, Brasília, 21.03.2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/03/21/arrecadacao-tem-alta-real-de-53percent-em-fevereiro-para-r-115-bilhoes.ghtml>> Acesso em: 16.08.2019.

MENDES, M. F. *Por Que o Brasil Cresce Pouco? - Desigualdade, Democracia e Baixo Crescimento no País do Futuro*. Elsevier, 2014.

NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge University Press. 1990.

_____. *Institutions*, Journal of Economic Perspectives, Volume 5, No 1, 1991.

_____. "The New Institutional Economics and Development," Economic History 9309002, University Library of Munich, Germany, 1993.

NOTÍCIAS STF. Ação Cível Originária (ACO) 3262, com liminar deferida em favor do Estado de Goiás. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=414816>>. Acesso em: 02.02.2020

NOTÍCIAS STF. Petição (PET) 7173, com liminar deferida em favor do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=351257&caixaBusca=N>>. Acesso em 02.02.2020.

OECD (2018). Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, Consumption Tax Trends, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>> Acesso em 02.12.2019.

_____. Relatórios Econômicos da OCDE: Brasil 2018. Disponível em: <<http://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>> Acessado em: 03.12.2019.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

OLIVEIRA, Júlio M. *A relação entre educação, transparência, democracia e qualidade da tributação*. In Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Prof. Aires Barreto. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord). São Paulo: Quartier Latin, 2011.

OLIVON, Beatriz. Carf julga IPI de produtos Nivea com dupla função. Valor, Rio de Janeiro, 05.08.2019. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/08/05/carf-julga-ipi-de-produtos-nivea-com-dupla-funcao.ghml>>. Acesso em: 02.12.2019.

PAZ, Sue-Ellen Nonato. *Análise da Tributação do Consumo no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Economia) - Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2008.

PIERSON, P. Increasing returns, path dependence, and the study of Politics. *The American Political Science Review*, v. 94, n. 2, p. 251-267, 2000.

PRADO, Mariana Mota. O paradoxo das reformas do estado de direito: quando reformas iniciais se tornam obstáculos para reformas futuras. *Rev. Sociol. Polit.* vol.21, no.45, Curitiba, 2013.

_____. TREBILCOCK, Michael J. Path Dependence, Development, and the Dynamics of Institutional Reform. University of Toronto Law Journal, Legal Studies Research Series, No. 09-04, 2009.

PRICEWATERHOUSECOOPERS e CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. A Substituição Tributária do ICMS no Brasil", Confederação Nacional da Indústria. Brasília, 2001. Disponível em: <https://bucket-gw-cni-static-cms-si.s3.amazonaws.com/media/filer_public/27/a3/27a3d47f-f48c-4023-8408-6bf2efab1ded/20121123175026561531i.pdf> Acesso em 02/12/2019.

PWC. Paying Taxes 2020, Londres, 2019. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019.html>>. Acesso em: 02.12.2019.

PWC. Overall ranking and data tables. Londres, 2019. Classificação geral e tabela de dados. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019/overall-ranking-and-data-tables.html>> Acesso em: 02.12.2019.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; ACCA, Thiago dos Santos. Como Respondo Cientificamente a uma Questão Jurídica Controversa. In: QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina (coord). *Metodologia Jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso*. 1a ed., 2a tiragem. São Paulo: Saraiva, 2013.

QUINTILIANO, Leonardo David. Autonomia Federativa: Delimitação No Direito Constitucional Brasileiro. Tese (Doutorado em Direito Constitucional). - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012.

RAWLS, J. Uma teoria de justiça. Portugal: Editorial Presença, 1993.

RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competências tributárias no Brasil sob a ótica da teoria normativa do federalismo. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. *Direito tributário: política fiscal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva (Série GVLaw), 2016.

REFORMA TRIBUTÁRIA E SIMPLIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: UM IVA MODERNO PARA O BRASIL. Escola de Direito de São Paulo da FGV. 14.12.2018. Disponível em: <<https://youtu.be/zcqlwM7QzE?t=9790>>. Acesso em 02.12.2019.

REVERBEL, C. E. D. O federalismo numa visão tridimensional do direito. Editora Livraria do Advogado, 2011, p. 133.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. ConJur, Brasília, 09.04.2019 Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Federalismo e guerra fiscal entre os estados. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: APERJ. 2014.

SALUSSE, Eduardo. O Brasil tem R\$ 4 trilhões de créditos tributários a recuperar. Valor, Rio de Janeiro, 08.02.2018. Disponível em: < <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5314673/o-brasil-tem-r-4-trilhoes-de-creditos-tributarios-recuperar> > Acesso em 16.08.2019.

SANTI, Eurico; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson; APPY, Bernard. Nossa Reforma Tributária. Publicado no Jornal Estado de São Paulo, São Paulo, 04.07.2016. Disponível em: <<https://www.ccif.com.br/nossa-reforma-tributaria-2/>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Fisco e contribuintes estão alienados na névoa do sistema. ConJur, Brasília, 20.03.2014. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-mar-20/eurico-santi-fisco-contribuintes-alienados-nevoa-sistema>>. Acesso em 02.12.2019.

_____; PRADO, Lucilene; ZOCKUN, Maria Helena. *IPi e Valor Tributável Mínimo: Análise Econômica, Evolução Histórica da Legislação Abstrata, da Jurisprudência e da Prática*. São Paulo: Max Limonad, 2019.

_____. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade*. São Paulo: FISCOsoft, 2014.

_____. Narcos Tributário e a reabilitação da federação, do voto, dos poderes e da legalidade. Jota, Brasília, 07.10.2015. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/narcos-tributario-e-a-reabilitacao-da-federacao-do-voto-dos-poderes-e-da-legalidade-07102015>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____; SANTIN, Lina; CAMPEDELLI, Laura Romano, KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. SIMPLES-JUSTO/GAJ: Princípios e diretivas para um novo modelo. Jota, Brasília, 24.10.2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/simples-justogaj-principios-e-diretivas-para-um-novo-modelo-24102016>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Novo ICMS do Mato Grosso: a simplicidade é a maior das sofisticações. São Paulo: Jota, Brasília, 21.11.2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/novo-icms-mato-grosso-simplicidade-e-maior-das-sofisticacoes-21112016>>. Acesso em 07.08.2019.

_____; CORRÊA, A. R. *(In)visibilidade institucional e transparência como estratégias de valorização da atividade tributária: que Receita Federal queremos em 2018, no seu aniversário de 50 anos?*. São Paulo: Max Limonad, 2017.

_____; SANTIN, Lina. *Será o fim da substituição tributária?*. Jota, Brasília, 06.03.2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sera-o-fim-da-substituicao-tributaria-06032018>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. “Sete diretivas para uma reforma de qualidade do sistema tributário em 2019”. Jota, 2019. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sete-diretivas-reforma-sistema-tributario-2019-31072018>>. Acessado em 02.12.2019.

_____. O Leão gago e os conflitos de interesse no Carf. Jota, Brasília, 11.04.2015. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-leao-gago-e-os-conflitos-de-interesse-no-carf-11042015>>. Acesso em 02.12.19.

_____; JÚNIOR, Aldo de Paula; SANTIN, Lina; CYPRIANO, Gabriel. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto federativo. O Jota, Brasília, 20.05.2019. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-2005201>> Acesso em: 02.12.2019.

SANTIN, Lina. É preciso repensar o Direito e relações institucionais entre público e privado. Jota, Brasília, 07.05.2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/e-preciso-repensar-o-direito-e-relacoes-institucionais-entre-publico-e-privado-07052018>>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. PEC 45: por que há resistência a um IVA brasileiro? Jota, Brasília, 09.07.2019. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-por-que-ha-resistencia-a-um-iva-brasileiro-09072019>. Acesso em 02.12.2019.

_____. Reforma sobre consumo e ampliação da base de incidência para unificação de bens e serviços. Jota, Brasília, 05.06.2019. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-sobre-consumo-e-ampliacao-da-base-de-incidencia-para-unificacao-de-bens-e-servicos-05062019>. Acesso em: 02.12.2019.

_____. Reforma tributária sobre o consumo e a simplicidade benéfica do IBS, Jota, Brasília, 09.02.2019. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-sobre-o-consumo-e-a-simplicidade-benefica-do-ibs-09022019>>. Acesso em 02.12.2019.

SCAFF, Fernando Facury. ROCHA, Francisco Sergio Silva. Princípios, elementos e conceito do Estado Federal. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (Coord.). *O Federalista atual: teoria do federalismo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.

_____. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. Consultor Jurídico, Brasília, 16.04.2019. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>> Acesso em 02.12.2019.

SEN, Astha. Essays On Sub-national Value Added Tax Of India And Tax Incidence. Dissertation, Georgia State University, 2015.

SCHAPIRO, Mario Gomes. Repensando a Relação entre Estado, Direito e Desenvolvimento: Os Limites do Paradigma Rule of Law e a Relevância das Alternativas Institucionais. In: Revista Direito GV, São Paulo, Jan-Jun 2010.

_____. Banco de Desenvolvimento, Regulação e Auto-Regulação: complementaridade regulatória no mercado brasileiro de capital de risco. In: SCHAPIRO, Mario Gomes; TRUBEK, David M. (Orgs.) Direito e Desenvolvimento – um diálogo entre os BRICS. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9a edição, São Paulo: Malheiros, 1992.

_____, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição*. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVEIRA, Wilson; MIRANDA, Tiago. Câmara tem 243 deputados novos e renovação de 47,3%. Câmara dos Deputados. Brasília, 08/10/2018. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/545896-camara-tem-243-deputados-novos-e-renovacao-de-473/>> Acesso em 02.12.2019.

SOARES, Esther Bueno. Origem e evolução do Estado Federal. In RAMOS, Dircêo Torrecillas (Coord.). *O Federalista atual: teoria do federalismo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.

SPIILIMBERGO, Antonio; SYMANSKY, Steve; BLANCHARD, Olivier. Fiscal Policy for the Crisis. IMF Staff Position Note. International Monetary Fund, 29 dez. 2008. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2008/spn0801.pdf>>. Acesso em 02.02.2020.

SPIILIMBERGO, Antonio, SRINIVASAN, Krishna. Brazil: boom, bust, and the road to recovery. International Monetary Fund, Washington, DC, 2018.

STIGLITZ, Joseph. Economics of the Public Sector. 4rd ed. New York/London: WW Northon & Company, 2015.

SPONVILLE, A. C. Pequeno tratado de grandes virtudes. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

SWISTAK, Artur. VAT in federal countries: international experience. Seminar: ICMS and the Future of the States, Sao Paulo, Brazil, September, 2015.

TAMANAHA, The Primacy of Society and the Failures of Law and Development. Cornell International Law Journal, Vol. 44, 2011

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TAX FOUADATION. State and Local Sales Tax Rates, January 2019 Disponível em: <<https://taxfoundation.org/sales-tax-rates-2019/>> Acesso em: 12.02.2019

THE WORLD BANK. Time to prepare and pay taxes (hours) - Brazil. Washington, 2019. Disponível em: <<https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?contextual=aggregate&end=2018&locations=BR&start=2018&view=bar>>. Acesso em: 02.12.2019.

THIAGO, Marina. “Por que é urgente reformar a tributação sobre o consumo”. Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/ensaio/2019/Por-que-%C3%A9-urgente-reformar-a-tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-o-consumo>>. Acesso em: 03.03.2020.

THIAGO, Mariana; BEZERRA, Renata Mendes. ENDEAVOR. Tributação e crescimento das empresas no Brasil. Relatório de pesquisa Endeavor Brasil -2019/01. Disponível em: <https://images.endeavor.org.br/uploads/2019/03/07152736/tributacao_web.pdf?_ga=2.34173793.1379281060.1575404673-249813029.1575404673> Aceso em 02/12/2019.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

VALOR ECONÔMICO. STF já concedeu suspensão de pagamento de dívida com a União a 17 Estados. <<https://valor.globo.com/politica/noticia/2020/04/08/stf-ja-concedeu-suspensao-de-pagamento-de-divida-com-a-uniao-a-17-estados.ghtml>> Acesso em 10.04.2020

VASCONCELOS, Breno; MESSIAS, Lorreine; LONGO, Larissa Luzia. *Estado e contribuintes disputam quase R\$5 trilhões em tributos, mostra estudo*. G1, 2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/11/01/estado-e-contribuintes-disputam-quase-r-5-trilhoes-em-tributos-mostra-estudo.ghtml>>. Acesso em: 02.12.2019.

VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*, Publicação do Banco Interamericano de Desenvolvimento, Instituições para o Desenvolvimento Divisão de Gestão Fiscal e Municipal, IDB-DP-335, Fevereiro de 2014.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Temas de direito público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

VIOL, Andréa Lemgruber. *O processo de Reforma Tributária no Brasil: mitos e verdades*. Brasília: Editora da UnB, 2000.

WOOLF, Arthur. The Unintended Consequences of Public Policy Choices: The Connecticut River Valley Economy as a Case Study. Northern Economic Consulting, Inc., November 2010. Disponível em: <<http://www.documentcloud.org/documents/603373-the-unintended-consequences-of-public-policy.html>>. Acesso em 02/12/2019.

ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.