



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Jorge Celso Fleming de Almeida Filho

Federalismo fiscal e eficiência:

Contribuições para um modelo mais eficiente de federalismo fiscal no Brasil

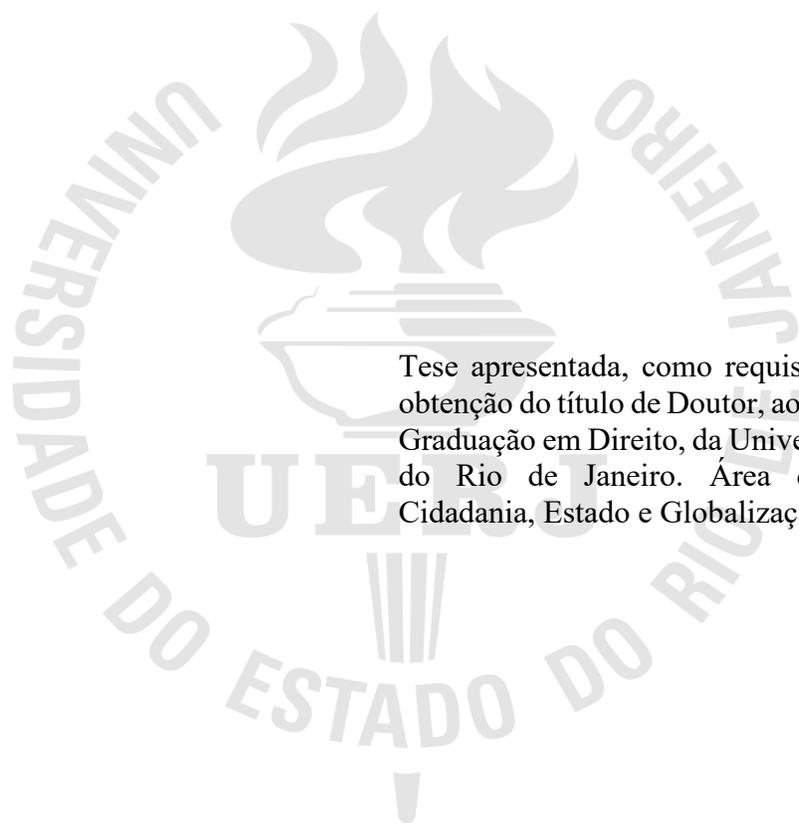
Rio de Janeiro

2019

Jorge Celso Fleming de Almeida Filho

Federalismo fiscal e eficiência:

Contribuições para um modelo mais eficiente de federalismo fiscal no Brasil



Tese apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Rio de Janeiro

2019

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

A447 Almeida Filho, Jorge Celso Fleming de

Federalismo fiscal e eficiência tributária: contribuições para um modelo mais eficiente de federalismo fiscal no Brasil / Jorge Celso Fleming de Almeida Filho. - 2019.

233 f.

Orientadora: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira.

Tese (Doutorado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

I. Federalismo- Teses. 2.Eficiência (Brasil) –Teses. 3. Reforma tributária – Teses. I. Oliveira, Gustavo da Gama Vital. II. Falbo, Ricardo Nery. III. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. IV. Título.

CDU 347.73(81)

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Jorge Celso Fleming de Almeida Filho

Federalismo fiscal e eficiência tributária:

Contribuições para um modelo mais eficiente de federalismo fiscal no Brasil

Tese apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 21 de fevereiro de 2018.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Fábio Zambitte Ibrahim

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz

Universidade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Marco Antônio Ferreira Macedo

Universidade Federal Fluminense

Prof. Dra. Bianca Xavier Gomes

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Rio de Janeiro

2019

DEDICATÓRIA

Ao único Deus dedico esta obra, pelo que Ele é.
A Jesus Cristo seja a honra, a glória e o louvor.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que tem me sustentado e me guiado por um caminho seguro e cuja intervenção possibilitou a realização desta obra.

Aos meus pais (Jorge Celso e Amélia), cujo amor forjou o homem que sou.

À minha esposa Jessika, companheira e cúmplice das minhas alegrias e tristezas.

Aos meus amados filhos (Jorge Celso, Helena e Lorena), pelo amor incondicional que sinto por vocês, amor que me ajuda a escolher o caminho que devo seguir. Perdão pela ausência. Foi por vocês.

À minha irmã Nara, pela amizade e carinho, fruto da criação em um lar de amor e união.

À minha irmã Rita Elisa, grande incentivadora e responsável pelo meu ingresso no mestrado da UERJ, minha eterna gratidão!

À minha irmã Adriana, *in memoriam*, cujo convívio a vida me furtou.

Os meus primeiros professores de Direito: Carlos Eduardo Guerra; Paulo Rocha (*in memoriam*) e João Marcelo Rocha agradeço por terem me apresentado o Direito de um modo didático e conceitualmente sólido. Estejam certos de que seus ensinamentos representam o embrião de muitas ideias desenvolvidas nesta dissertação.

Ao meu orientador, o professor Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira, sou grato pelos profundos ensinamentos passados na disciplina Federalismo e Guerra fiscal, além da atenciosa e paciente orientação ao longo da elaboração da tese.

Agradeço ao professor Sérgio André pelas críticas feitas na defesa de minha dissertação de mestrado que originaram o embrião desta tese.

Ao professor Fábio Zambitte, agradeço por compor a banca e pela confiança em mim depositada desde meus primeiros passos no programa de pós-graduação da UERJ.

À toda equipe do escritório Fleming Advogados, que comigo compartilhou a concretização deste sonho.

Aos colegas da Procuradoria do Estado e do Mestrado e Doutorado UERJ, agradeço pela amizade, convívio e troca de ideias, contribuições imprescindíveis para a realização deste trabalho.

No mais, agradeço aos meus alunos de todos esses anos pelo estímulo intelectual que representaram.

Bons jovens têm sonhos ou disciplina. Jovens brilhantes têm sonhos e disciplina. Pois sonhos sem disciplina produzem pessoas frustradas, que nunca transformam seus sonhos em realidade, e disciplina sem sonhos produz servos, pessoas que executam ordens, que fazem tudo automaticamente e sem pensar.

Augusto Cury, Filhos brilhantes alunos fascinantes.

RESUMO

ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Federalismo Fiscal e eficiência tributária: contribuições para um modelo mais eficiente de federalismo fiscal no Brasil*. 2019. 233 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

A iniquidade fiscal e a baixa qualidade dos gastos sociais fizeram do Brasil um dos países mais ineficientes e desiguais do mundo. A reforma tributária necessária surge da junção dos conceitos de federalismo fiscal e tributação ótima. Federalismo fiscal é a forma como são discriminadas as receitas tributárias em uma federação. Tributação ótima é o resultado do equilíbrio entre eficiência e equidade. A reforma tributária esperada deve prever um arranjo mais eficiente de distribuição das bases de incidência entre os entes da federação, respeitadas suas respectivas vocações e necessidades financeiras, aliado a um novo sistema de transferências intergovernamentais. A mudança deve ser estrutural e por emenda constitucional, haja vista a necessidade de reduzir e redefinir as competências tributárias. Embora bastante esperada pela sociedade e pelo empresariado, a reforma tributária constitucional vem encontrando dificuldades *políticas, jurídicas e econômicas*, que não podem obstaculizar sua aprovação. A reforma deve preservar a autonomia financeira dos entes subnacionais, ainda que por meio de transferências intergovernamentais. Sugere-se a criação do IVA Dual, em substituição aos atuais tributos incidentes sobre o consumo (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins), e o aumento da progressividade dos impostos sobre patrimônio e renda. O IVA Dual decorre do compartilhamento da base tributária consumo entre a União e os Estados, compatibilizando autonomia, neutralidade e harmonização. Para reduzir a regressividade do sistema, deve haver redução da carga tributária sobre o consumo e aumento da tributação sobre a renda e o patrimônio. A reforma também deve reconduzir as contribuições ao propósito para o qual foram criadas, de modo a evitar comprometimento das finanças dos entes subnacionais, pela artificial centralização federativa causada pelo uso abusivo das contribuições.

Palavras-chave: Federalismo Fiscal. Eficiência. Reforma tributária. IVA Dual.

ABSTRACT

ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Federalism and Tax Efficiency*: Fiscal federalism and tax efficiency: contributions to a more efficient model of fiscal federalism in Brazil. 2019. 233 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

Fiscal iniquity and the low quality of social spending have made Brazil one of the most inefficient and unequal countries in the world. The necessary tax reform arises from the junction of the concepts of fiscal federalism and optimal taxation. Fiscal Federalism is the way tax revenues are broken down into a federation. Optimal taxation is the result of the balance between efficiency and equity. The expected tax reform should provide for a more efficient arrangement of distribution of the bases of incidence between the entities of the federation, respecting their respective vocations and financial needs, together with a new system of intergovernmental transfers. The change must be structural and constitutional amendment, given the need to reduce and redefine tax competencies. Although much awaited by society and business, the constitutional tax reform is encountering political, legal and economic difficulties, which can not hamper its approval. The reform must preserve the financial autonomy of subnational entities, albeit through intergovernmental transfers. It is suggested the creation of Dual VAT, replacing the current taxes levied on consumption (ICMS, IPI, ISS, PIS and Cofins), and the increase in taxes on capital and income. The Dual VAT comes from the sharing of the tax base consumption between the Union and the States, making autonomy, neutrality and harmonization compatible. To reduce the regressivity of the system, there should be a reduction in the tax burden on consumption and an increase in taxation on income and equity. The reform should also realign the contributions to the purpose for which they were created, in order to avoid compromising the finances of subnational entities, by the artificial centralization federative caused by the abusive use of contributions.

Keywords: Fiscal Federalism. Efficiency. Tax reform. Dual VAT.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADRs	<i>alternative disput resolution</i> ”
AIDF	Autorização de Impressão de Documentos Fiscais
ANA	<i>Agência Nacional de Águas</i>
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ANTAQ	Agência Nacional de Transportes Aquaviários
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CRFB	Constituição da República Federal do Brasil
CND	Certidão negativa de débito fiscal
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
CPC	Código de Processo Civil
CPMF	Contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
EC	Emenda Constitucional
FGTS	<i>Fundo de Garantia do Tempo de Serviço</i>
FUNDAF	Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IGF	Imposto Sobre Grandes Fortunas
IOF	Imposto sobre operações financeiras
IPEA	<i>Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada</i>
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre propriedade de veículos automotores
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas
IRRF	Imposto sobre a renda retido na fonte
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
IVV	Imposto sobre Venda a Varejo
IVVS	Imposto sobre Venda a Varejo de Bens e Serviços
LC	Lei Complementar
LICC	Lei de Introdução ao Código Civil
LINDB	Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NCPC	Novo Código de Processo Civil
ONG	Organização não governamental
Pasep	Contribuição para o programa de formação do patrimônio do servidor público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição para o programa de integração social
RE	Recurso Especial
REsp	Recurso Extraordinário
SAT	Seguro de Acidente do Trabalho
STF	Superior Tribunal Federal

STJ	Superior Tribunal de Justiça
TAC	Termo de Ajustamento de Conduta
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1 APRESENTAÇÃO DO TEMA E OBJETIVOS DA TESE	15
2 PLANOS DE TRABALHO	20
3 PRESSUPOSTOS FÁTICOS E TEÓRICOS	23
3.1 Um Diagnóstico de ineficiência do federalismo fiscal brasileiro	23
3.2 Reforma tributária e suas dificuldades: políticas, jurídicas e econômicas	31
3.3 Federalismo político e fiscal brasileiro	40
3.4 Partilha de receitas e a cláusula pétrea da forma federativa	50
3.5 Distribuição das competências tributárias por base de incidência	59
3.5.1 <u>Facilidade de se exportar o tributo</u>	65
3.5.2 <u>Mobilidade da base tributária</u>	67
3.5.3 <u>Economias de escala na administração do tributo</u>	70
3.5.4 <u>Não induzir à alocação ineficiente de recursos econômicos</u>	70
3.5.5 <u>Associação do tributo pago a benefícios providos pelo governo local</u>	70
3.5.6 <u>Viabilidade administrativa para cobrança do tributo</u>	71
3.5.7 <u>Equidade em âmbito nacional</u>	71
3.6 Princípio da eficiência aplicado ao federalismo fiscal	73
3.7 Teorias econômicas sobre federalismo fiscal	84
4 COMPETIÇÃO FISCAL	93
4.1 Conceito	93
4.2 Competição fiscal no direito comparado	97
4.2.1 <u>América do Norte</u>	98
4.2.2 <u>Europa</u>	99
4.3 Competição fiscal no Brasil	101

4.3.1 <u>Guerra Fiscal no ICMS</u>	102
4.3.2 <u>Guerra Fiscal no IPVA</u>	106
4.3.3 <u>Guerra Fiscal no ISS</u>	111
5 AS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS E A GESTÃO FISCAL DOS GOVERNOS SUBNACIONAIS	119
5.1 O paradoxo da eficiência	120
5.2 Esforço fiscal dos entes periféricos e efeito <i>fly paper</i>	122
5.3 Transferências compensatórias e reforma tributária	124
5.4 Autonomia para concessão de benefícios fiscais sobre impostos partilháveis	131
5.5 O problema das contribuições “sem nenhum caráter”	132
6 IVA DUAL: UMA ALTERNATIVA À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	135
6.1 Breve histórico da tributação sobre o consumo	136
6.2 Críticas ao modelo atual	140
6.2.1 <u>Complexidade</u>	142
6.2.2 <u>Onerosidade</u>	144
6.2.3 <u>Conflituosidade</u>	145
6.3 Aspectos gerais do IVA	147
6.4 Neutralidade x Seletividade	150
6.5 IVA dual	154
6.5.1 <u>Conceito e características</u>	155
6.5.2 <u>Experiência internacional</u>	158
6.5.3 <u>As vantagens do IVA dual</u>	165
6.5.4 <u>IVA dual e a tributação sobre serviços</u>	167
6.5.5 <u>IVA dual e os princípios do destino</u>	169
6.5.6 <u>O regime de alíquotas no IVA dual</u>	172

6.5.7 <u>A legislação de regência do IVA dual</u>	174
6.5.8 <u>A administração tributária do IVA dual</u>	175
7 A INIQUIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE E RENDA NO BRASIL	176
8 PROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM TRAMITAÇÃO	183
8.1 Breve contextualização	183
8.2 A PEC 31/2007	193
8.3 Emenda substitutiva global à PEC nº 293-A	195
8.4 Elogios e críticas ao IVA Nacional	197
9 QUEM DEVE TRIBUTAR O QUÊ E COMO?	198
CONCLUSÃO	206
REFERÊNCIAS	221

INTRODUÇÃO

Esta introdução visa apresentar a colocação do tema, o objetivo da dissertação e o plano de trabalho.

Primeiro será feito um recorte do objeto dentro do federalismo fiscal e da eficiência tributária. Depois serão esclarecidos o objetivo da dissertação e o plano de trabalho, detalhando o percurso de investigação entre a formulação do problema - quem deveria tributar o quê como? – e a hipótese de que o sistema brasileiro é ineficiente e complexo, necessitando de um arranjo de partilha de competências tributárias mais simples e adequado às vocações de cada ente tributante, com intuito de que a arrecadação seja mais eficiente para os contribuintes e para os próprios entes federativos.

Em linhas gerais, a ideia é simplificar o atual modelo de IPI federal, ICMS estadual, ISS municipal em um modelo dual de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), centrado na União, mas compartilhado com os estados. Aliado a um sistema de transferências mais amplo, o novo modelo, a um só tempo, preservará a autonomia dos entes subnacionais, promoverá simplificação tributária e reduzirá o problema da guerra fiscal.

A projeção do princípio da eficiência sobre o federalismo fiscal justifica a utilização de critérios econômicos para alocação das bases clássicas de incidência de impostos (renda, consumo e propriedade) entre os entes políticos.

Ainda de forma bastante geral, é possível estabelecer a seguinte correlação entre tributos e entes federativos: (i) *impostos sobre consumo* (IVA) — competência federal (central), por razões de simplificação, do risco de exportação de tributo e do problema da guerra fiscal, com a possibilidade de compartilhamento com os estados, cuja competência ficaria restrita a determinada faixa de alíquota unificada, de modo a preservar a autonomia dos estados sem correr o risco da guerra fiscal, por serem baixas as alíquotas. Neste modelo dual de tributação sobre o consumo, os municípios não receberiam competência tributária, mas sim repasses oriundos da tributação do IVA. A outra alternativa à competência municipal seria o *imposto sobre vendas a varejo* (IVV)¹, incidente apenas nas vendas a consumidores finais, cobrado no destino, com alíquota baixa,

¹ Imposto sobre vendas a varejo (IVV) ou “Sales Tax” é adotado pelos EUA (imposto estadual). É um imposto de incidência em somente uma das fases do processo produtivo (monofásico), no caso na fase final ou no varejo.

unificada e limitada, em decorrência de sua viabilidade administrativa e menor complexidade operacional; (ii) *imposto sobre rendas* — competência federal (central), por conta da grande mobilidade da base tributária, da viabilidade administrativa e da economia de escala; (iii) *imposto sobre o patrimônio imóvel* — competência municipal (local), pela proximidade com o imóvel, que lhe permite melhor aferir a expressão de riqueza manifestada pela referida base tributária; (iv) *imposto sobre patrimônio móvel* — competência estadual (regional), em razão da mobilidade de sua base tributária.

As taxas, por seu turno, devem ser tributadas pelos entes subnacionais, principalmente os municípios (local), a quem a Constituição atribui grande parte das competências materiais para prestação de serviços e exercício do poder de polícia.

As contribuições federais sobre o consumo (PIS, COFINS) seriam extintas pela criação do IVA. A CSLL seria extinta e sua receita seria compensada pela majoração da alíquota do IRPJ. Há ainda possibilidade de criação de um imposto seletivo e cumulativo, incidentes essencialmente aos vícios e poluentes, a ser tributado pela União.

A reforma ora proposta também é avessa a qualquer tentativa de instituição da CPMF, a despeito de suas vantagens pragmáticas, pelo fato de se tratar de tributo cujo fato gerador (saque em conta de depósito) não reflete manifestação de capacidade contributiva.

Esse "*spoiler*" é uma modelagem padrão a ser investigada para fins de customização à realidade brasileira.

1 APRESENTAÇÃO DO TEMA E OBJETIVOS DA TESE

O objetivo da presente tese de doutorado é idealizar um novo acordo de partilha de receitas na Federação. Um modelo de federalismo fiscal mais eficiente para o Brasil. A reforma tributária esperada deve prever um arranjo mais eficiente de repartição das bases tributárias entre os entes federativos, respeitadas suas respectivas vocações e necessidades financeiras.

A modernidade tributária só chegará ao Brasil por meio de uma reforma tributária estruturante. As mudanças não podem ser pontuais e devem considerar tanto a tributação em si quanto o sistema de transferências, de modo que os entes políticos sejam capazes de auferir as receitas necessárias para o pleno exercício de suas competências materiais ou administrativas.

Isso passa pela modernização dos impostos indiretos sobre o consumo, principalmente o ICMS, o IPI e ISS, integrando-os em um imposto sobre o valor agregado de base ampla, cobrado no destino, de competência federal (em sua maior porção) e estadual (limitada a determinada faixa de alíquota), com revisão dos mecanismos de cooperação financeira intergovernamental e do inconsistente sistema de partilha das receitas atualmente existente.

Além da criação do IVA de modelo dual, é imprescindível reduzir a regressividade do Sistema Tributário, por meio da redução dos impostos indiretos e aumento da participação no “bolo tributário” dos impostos diretos sobre a renda e o patrimônio, com o objetivo de diminuir as desigualdades sociais no país².

A criação do IVA e o agravamento da tributação sobre o patrimônio são modificações imprescindíveis e conciliáveis. A perda da arrecadação do ICMS e do ISS decorrentes da criação do IVA poderia ser compensada não só pelas transferências intergovernamentais, mas também por uma tributação mais severa sobre o patrimônio, por meio do ITCD e do IPVA dos estados e do ITBI e do IPTU dos municípios.

É claro que o Brasil não necessita de um trabalho jurídico para demonstrar que o arranjo federativo fiscal atualmente em voga é ineficiente; basta olhar para complexidade resultante de uma quantidade excessiva de normas³, tributos⁴ e obrigações acessórias⁵, além dos problemas

² Sobre tributação e desigualdades de renda no Brasil, bem como sobre a experiência internacional, ver PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014; GOBETTI, Sérgio W. & ORAIR, Rodrigo O. **Progressividade Tributária: a agenda negligenciada**. Texto para discussão n. 2190. Brasília: IPEA, abril de 2016. http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549; TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. **Desigualdades Sociais Patrimoniais: Como a tributação pode reduzi-las?**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD. v. 3, n. 3 (2015). Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>. AFONSO, J. R. (Org.); ROCHA, M. S. (Org.); ORAIR, R. O. (Org.); SILVEIRA, F. G. (Org.). **Tributação e Desigualdade**. 1. ed. Belo Horizonte: Letramento, 2017.

³ No caso do ICMS, há 27 legislações distintas, com grande diversidade de alíquotas, regimes de redução de base de cálculo etc.

⁴ Com fundamento no art. 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, conjugado com o inciso IV do art. 195 da Constituição da República, o legislador ordinário da União editou a Lei n. 10.865/2004, que criou duas contribuições de seguridade social incidentes sobre importações. O legislador achou por bem chamá-las “PIS/PASEP-importação” e “COFINS-importação”. Na verdade, a lei fala em duas contribuições, mas elas são em quase tudo idênticas, menos nas suas alíquotas e na sua específica destinação constitucional. Também é interessante mencionar que o “PIS/PASEP-importação” e a “COFINS-importação” são contribuições distintas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. O motivo é que os preceitos constitucionais específicos de atribuição de competência para a instituição de tais contribuições (além do art. 149) são diversos: o da Contribuição para o PIS/PASEP é o art. 239; o da COFINS é o art. 195, I, “b”, e o do “PIS/PASEP-importação” e da “COFINS-importação” é o art. 195, IV da CRFB. Por fim, registre-se que o governo já cogita unificar o PIS e a COFINS. O novo imposto seria a Contribuição sobre Receitas (CSR), que permitiria tornar menos complexa a carga tributária brasileira. Disponível em: <http://veja.abril.com.br/noticia/economia/governo-quer-unificar-pis-e-cofins-ainda-no-primeiro-semester>. Acesso em 17-10-2014.

⁵ O custo que as empresas incorrem para cumprir as obrigações tributárias e acessórias é extremamente elevado. São os custos indiretos da tributação, também chamados de custos de conformidade à legislação tributária, o que significa “pagar para pagar tributo”. Cf. tb. COASE, op. cit., nota 2. “O sistema tributário é provavelmente a maior causa do aumento de custos de transação. Suas complexas normas, que mudam com muita frequência, criaram uma bagunça de difícil compreensão, particularmente na área do ICMS. O trabalho de preencher documentos, escriturar livros e prestar informações ao fisco tem melhorado com a

decorrentes da guerra fiscal e da multi-incidência tributária — muitos tributos incidentes sobre a mesma base⁶.

Do mesmo modo, não parece útil dissertar apenas sobre as impossibilidades fáticas, jurídicas, econômicas ou políticas de se reformar o modelo hoje existente. Afinal, toda a sociedade sai ganhando com uma estrutura tributária mais eficiente. Então, cabe indagar: qual é a proposta?

A proposta é desenhar um arranjo mais simples e eficiente para o federalismo fiscal brasileiro, harmonizando “pontos de vista” extremados por meio de uma abordagem multidisciplinar do tema.

O desenho federativo mais adequado ao desempenho das funções fiscais do Estado não deve ser dicotômico (plena centralização *versus* extrema descentralização), mas, sim, variado no grau de descentralização⁷.

Tudo indica que a reforma desejada provavelmente não sairá de uma só vez. Fatiar talvez seja uma solução, desde que haja uma precisa definição do modelo global, que não se vê na atual discussão. Reformas parciais ou ajustes pontuais, sem visão de todo, geram resultados negativos, contraditórios e conflitantes, na medida em que ampliam os regimes de exceção tornando o sistema ainda mais complexo.

A higidez do modelo federativo é fundamental tanto para autonomia financeira dos entes políticos quanto para melhoria da qualidade da tributação para os indivíduos. A questão da reforma

tecnologia digital, mas esta não evita os gigantescos custos de defender-se de autuações nem sempre procedentes e de recorrer constantemente ao Judiciário”. Para enfrentarem tais problemas, “as empresas despendem uma enormidade com advogados, contadores e perícias técnicas. São custos de transação que consomem dinheiro e tempo, os quais poderiam ser mais bem utilizados em atividades produtivas”. Cf. NOBREGA, Mailson. **Mina para ganhar produtividade**. Artigo publicado revista Veja em 20-08-2014. Disponível em: <http://www.mailsondanobrega.com.br/detalheArtigo.php?ParentID=314>. Acesso em: <13-10-2014>

⁶ De fato, a multiplicidade de tributos incidente na importação e a sobreposição de bases de cálculo bem evidenciam a complexidade do sistema tributário. Neste sentido, registre-se que até o julgamento do RE 559.937/RS, o ICMS compunha a base de cálculo do PIS/COFINS importação (art. 7º, inciso I da Lei n. 10.865/2004) e o PIS/COFINS importação, a base de cálculo do ICMS (art. 13, V da Lei Complementar n. 87/96). Com efeito, no seu art. 7º, inciso I da Lei n. 10.865/2004, foi estatuído que a base de cálculo do “PIS/PASEP-importação” e da “COFINS-importação” seria “o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”. Em 20-03-2013, o plenário do STF declarou inconstitucional a inclusão da parcela do ICMS, bem como do PIS/PASEP e da COFINS, na base de cálculo dessas contribuições sociais, quando incidentes sobre a importação de bens e serviços, nos termos do art. 7º, inciso I, 2ª parte, da Lei n. 10.865/04. Isto, com fundamento no art. 149, § 2º, inciso III, alínea “a” da CRFB, o qual estipulou que essas contribuições, quando tiverem alíquotas “*ad valorem*”, teriam “por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”. Por semelhante razão, em 08-10-2014, o STF (RE 240.785) julgou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS, por não ser possível enquadrar o ICMS no conceito de faturamento, previsto no art. 195, I, “b” da CRFB.

⁷ SILVA, Mauro Santos. **Teoria do federalismo fiscal**: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v.15, n. 1, 2005, p.117-137.

tributária estruturante é um problema de todos e não só de ganho de eficiência para Administração Pública.

A importância e o objetivo do tema podem ser resumidos na seguinte pergunta: *quem deve tributar o quê e como?* Com ênfase na tributação sobre o consumo, a ideia é buscar uma divisão de rendas capaz de resolver os principais problemas fiscais da federação brasileira e que seja adequada às três esferas de poder tributante. Para tanto, as bases tributárias – patrimônio, renda e consumo – devem ser distribuídas entre os entes políticos conforme suas capacidades institucionais⁸, sem perder de vista suas necessidades financeiras que podem ser equalizadas por meio do sistema de transferências.

A tese terá ênfase na tributação sobre o consumo, mediante a proposta de adoção do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) de modelo dual, com fundamento em princípios de finanças públicas (eficiência, neutralidade e simplificação) e na experiência estrangeira.

A atuação da administração tributária deve ser direcionada à eficiência. A eficiência tributária é um princípio de legitimação, que deve ser abordado tanto na vertente da receita (eficiência na tributação), quanto na vertente da despesa (eficiência no gasto público).

O princípio da eficiência tributária está contido no chamado direito fundamental a *boa-administração* e nada mais é do que a projeção do princípio da eficiência administrativa, esculpido no *caput* do art. 37 da CRFB/88, no âmbito tributário, legitimando o ordenamento constitucional-tributário.

A ideia de eficiência está no coração da Constituição, não apenas pelo comando estabelecido no *caput* do art. 37 da CRFB/88, incluído pela Emenda Constitucional n. 19/98, que tem o caráter de reforço à ideia de boa-administração, mas principalmente por estar relacionada à busca do desenvolvimento nacional, que é um dos objetivos da República Federativa do Brasil.

Ao menos em termos de produção acadêmica, a preocupação com a eficiência e com a performance no direito tributário tem se manifestado no(a): (a) uso do argumento pragmático-consequencialista na interpretação e aplicação da norma tributária; (b) mitigação dos efeitos econômicos e do “peso morto” da tributação no mercado, por meio da efetivação do princípio da neutralidade possível; (c) simplificação das obrigações acessórias; (d) desenvolvimento de instrumentos de praticidade na tributária, fomentando a simplificação e a “privatização” da gestão tributária; (e) busca de meios alternativos de cobrança e solução de conflitos em matéria tributária.

⁸ SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *Michigan Law Review* vol 101, 2003, p. 885 e ss.

Sob uma perspectiva menos dogmática e mais social-patrimonial, merece aplausos os esforços acadêmicos desenvolvidos no sentido da utilização da tributação como instrumento de redução do abismo que separa ricos e pobres, a partir de mecanismos como (i) redução da tributação sobre o consumo; (ii) extinção da isenção da tributação sobre os lucros e dividendos ao mesmo tempo em que se atualiza a tabela progressiva do imposto de renda pessoa física; e (iii) incremento da tributação sobre patrimônio, notadamente quando oriundo de herança.

No tocante ao tema federalismo fiscal, os ajustes a serem implementados devem considerar problemas ligados à guerra fiscal, a ineficiência do ICMS estadual, a alta complexidade do arranjo tributário em voga – que impacta diretamente nos custos de conformação e de administração –, a hipertrofia das contribuições, bem com a insuficiência das receitas auferidas pelos entes periféricos para fazer frente às competências administrativas a eles atribuídas pela Constituição, minimizando assim a necessidade de repasses e evitando desequilíbrio orçamentário.

Como se pode constatar, não são poucas as mudanças a desafiar qualquer projeto de reforma tributária estruturante minimamente responsável, principalmente por serem muitos os impostos sobre o consumo e pela sua representatividade no “bolo tributário”.

A eficiência da tributação depende em grande parte de uma adequada distribuição de rendas e atribuições entre os entes políticos. Por isto, o problema de investigação da presente tese consiste em saber “*quem deve tributar o quê e como?*”.

O desenho de qualquer modelo de tributação surge como resposta a 3 (três) indagações fundamentais (i) que bases tributárias devem ser mais ou menos oneradas pelo sistema tributário?; (ii) quem irá tributá-las ?; e (iii) como serão tributadas?

O tema é relevante não apenas pelo aspecto jurídico, mas também no que se refere ao dia-a-dia do fisco e das empresas, tendo em vista a necessidade de simplificação do sistema tributário e, conseqüentemente, a redução dos gastos alocados pelo contribuinte para cumprimento de suas obrigações, principalmente as afetas à tributação sobre o consumo. Isso significa que, além de promover a otimização dos recursos públicos despendidos na administração tributária, um modelo com mais eficiência ainda é capaz de aumentar a arrecadação e reduzir o excesso de obrigações para a economia brasileira.

Na escolha do modelo mais eficiente, deve ser considerado o *trade off* entre unificação/harmonização e autonomia, sendo este último conceito caro na federação, especialmente no Brasil onde a forma federativa de estado é cláusula pétrea.

Com os pés bem fincados na realidade brasileira e atento ao direito comparado, o que se vai desenvolver, ao longo das próximas páginas, é uma proposta de solução dos problemas afetos ao federalismo fiscal brasileiro, inspirada nos estudos ligados à Economia e às Finanças Públicas.

Sem vilipendiar os limites materiais de modificação do texto constitucional – as chamadas cláusulas pétreas –, buscou-se uma visão mais pragmática e menos teórica ou política, para contornar os diversos obstáculos criados pelos opositores de toda e qualquer reforma estrutural séria, que seja capaz de implementar eficiência e simplicidade ao iníquo arranjo tributário vigente.

Então, partindo-se das premissas de que (i) mudanças devem ser implementadas, (ii) a atuação da administração tributária deve ser direcionada à eficiência, e (iii) o federalismo fiscal é uma ferramenta necessária à promoção da eficiência tributária, o presente estudo tem o propósito de apresentar alguns parâmetros para um arranjo federativo mais eficiente em termos de distribuição de rendas que seja compatível com as normas constitucionais disciplinadoras da forma federativa de estado. Para tanto, será necessário aprofundar o debate contemporâneo acerca do federalismo fiscal e os problemas decorrentes de sua aplicação no Brasil, investigando os impactos práticos, jurídicos e econômicos dos problemas federativos para os contribuintes e para a autonomia dos entes políticos.

Espera-se que, por meio do modelo proposto, os entes políticos possam arrecadar mais e melhor os tributos de sua competência, aumentando a *performance*⁹ do federalismo fiscal brasileiro, sem que haja incremento de carga tributária.

2 PLANOS DE TRABALHO

A dissertação, a exemplo dos trabalhos da Faculdade de Direito da UERJ, é dividida em duas grandes partes, a primeira trata dos pressupostos práticos e teóricos; a segunda é dedicada às aplicações específicas dos aspectos teóricos desenvolvidos na primeira porção.

O primeiro capítulo busca evidenciar os problemas vivenciados pelo federalismo fiscal brasileiro, que comprometem o dever estatal de promover uma boa-administração. É um breve diagnóstico de ineficiência do sistema tributário brasileiro.

Essa primeira parte também se ocupa de apontar as dificuldades políticas, econômicas e sociais para realização de uma reforma tributária estruturante. A harmonização da tributação sobre

⁹ FILLIPO, Luciano Gomes. **A performance no direito tributário**. Coimbra: Almedina, 2016.

o consumo esbarra na disputa pelo poder de tributar entre os entes federativos, que, ensimesmados e míopes, são incapazes de vislumbrar os benefícios de longo prazo trazidos por um modelo mais enxuto.

O capítulo 1 também trata dos pressupostos teóricos, abordando o conceito e as características da forma federativa de estado e do federalismo fiscal dela decorrente. Traz também a transdisciplinariedade e a teoria da tributação ótima para as discussões afetas ao federalismo fiscal. A questão da performance e da eficiência não pode passar ao largo do direito. A ineficiência do sistema tributário, seja na vertente da receita ou da despesa, faz com que o Estado necessite de cada vez mais recursos para o atendimento de suas responsabilidades, fato que estimula a elevação da carga tributária, gerando evasão, informalidade ou, na melhor das hipóteses, sobrecarga tributária para determinados contribuintes que se tornam incapazes de concorrer nos mercados nacional e internacional. O final do primeiro capítulo é devotado à análise das principais teorias econômicas sobre federalismo fiscal. Afinal, não se pode prescindir das soluções apresentadas em outros ramos do conhecimento.

Os capítulos seguintes tratam das aplicações específicas do princípio da eficiência no federalismo fiscal, começando pelo capítulo 2, dedicado ao problema da competição fiscal aqui e alhures.

O segundo capítulo enuncia em linhas gerais os principais problemas estruturais, como o do fenômeno conhecido como guerra fiscal, uma das maiores responsáveis pelo dismantelamento da tributação sobre o consumo, com suas heterodoxias irresponsáveis que acabam por comprometer as finanças dos entes periféricos que as pratica. A costumeira confusão conceitual entre “guerra” e “competição” fiscal acaba por impedir o uso racional da concorrência tributária, capaz de promover o desenvolvimento econômico de regiões situadas fora do eixo Rio - São Paulo. Dada sua grande relevância, esse tema será pormenorizado na terceira parte desta tese.

O capítulo 3 é dedicado à análise das principais polêmicas relacionadas ao tema transferência intergovernamental e da gestão fiscal dos entes subnacionais. Busca-se reafirmar o princípio da correspondência fiscal, segundo o qual a descentralização das competências administrativas deve ser acompanhada dos recursos financeiros necessários à prática de tais atos de gestão pelos entes periféricos. É o equilíbrio que deve existir na distribuição de recursos e responsabilidades.

Nesse momento, discorre-se sobre o paradoxo da eficiência, o esforço fiscal dos entes periféricos e o efeito *fly paper*. Pondera-se, ainda, a necessidade de realizar transferências compensatórias e de permitir a concessão de benefícios fiscais sobre impostos partilháveis dentro de certos parâmetros para que a reforma tributária proposta não importe um esvaziamento da autonomia dos entes federativos subnacionais. Nessa linha, encerra-se o capítulo criticando as contribuições que acabam por concentrar recursos na figura da União de forma, no mínimo, pouco transparente.

O capítulo 4 aponta para criação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) em regime de competência compartilhada entre União e os estados-membros, seguindo o modelo dual, como alternativa para promoção de eficiência no âmbito do federalismo fiscal, tornando-o mais simples e transparente, sem vilipendiar, contudo, a autonomia dos entes periféricos.

O capítulo 5 trata dos principais problemas afetos à tributação sobre patrimônio e renda, os quais devem ser contornados na reforma para que se tenha um modelo não só eficiente, mas também distributivo.

O capítulo 6 aborda o projeto de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional. Destaca-se do projeto de reforma tributária os aspectos relacionados à tributação sobre o consumo, a extinção de impostos e a criação do IVA. Em seguida, passa-se a analisar criticamente as mudanças em curso ou que podem vir a ocorrer. Conclui-se a obra com o capítulo 7, realizando uma tomada de posição quanto a “*quem deve tributar o quê e como*”.

Buscando inspiração na clareza dos textos produzidos pelos acadêmicos da UERJ, em geral, ao final da dissertação apresentaremos uma síntese conclusiva e objetiva dos principais pontos tratados ao longo do texto, que será a quarta e última parte desta obra.

No mais, quanto à metodologia, a pesquisa se fez de maneira multidisciplinar, buscando ir além da abordagem jurídica para verificar também os efeitos econômicos de um federalismo fiscal (in) eficiente. No âmbito do direito, a pesquisa baseou-se nas normas constitucionais, legais e regulamentares, em textos doutrinários e na jurisprudência sobre a matéria. Por questões de ordem prática, o estudo restringiu-se à legislação tributária da União, quando muito, estendeu-se a do Estado e Município do Rio de Janeiro. Sem prejuízo da divisão apresentada, buscou-se, ao longo de toda obra, contextualizar o tema por meios de decisões judiciais e aplicações práticas do princípio da eficiência no âmbito do federalismo fiscal. Em termos de apresentação documental,

seguimos a versão mais recente do Roteiro para Apresentação das Teses e Dissertações da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (disponível em <<<http://www.direitouerj.org>>>).

3 PRESSUPOSTOS FÁTICOS E TEÓRICOS

3.1 Um Diagnóstico de ineficiência do federalismo fiscal brasileiro

Não são poucas as críticas da população em geral e do empresariado, em particular, quando o assunto é eficiência do setor público, especialmente no que se refere à política tributária. A ineficiência do sistema tributário — em grande medida decorrente de sua complexidade, do seu custo excessivo, do excesso de burocracia e da subordinação do funcionamento da máquina pública às conveniências políticas — está tornando o Brasil um país "ingerenciável" e difícil de viver¹⁰.

Para solucionar essas questões, duas reformas são de vital importância: a política e a tributária. É justamente nesta última que está a justificativa deste *trabalho*, que relaciona o tema federalismo fiscal e o princípio da eficiência tributária.

A reforma tributária necessária deve ser ampla, corrigindo o máximo possível as vicissitudes e anomalias do modelo atual, de modo a promover desenvolvimento econômico e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Entre as mudanças desejadas, cabe citar: (i) a desoneração tributária dos investimentos e das exportações, o que acarretará geração de emprego e aumento da competitividade internacional; (ii) redução da carga tributária, situada em torno de 35% do produto interno bruto¹¹; (iii) contenção da guerra fiscal predatória; (iv) simplificação da legislação tributária, em especial a do ICMS; (v) busca de equilíbrio entre as competências materiais atribuídas aos entes federativos e os recursos

¹⁰ Um estudo de percepções realizado pelo Banco Mundial (IFC, 2011, p. 57) ressalta que o Brasil seria o país do mundo onde os contribuintes gastam mais tempo com o pagamento de tributos. Aqui, uma empresa brasileira de médio porte, que possua aproximadamente 60 funcionários, dispensaria aproximadamente 2.600 horas com a apuração de fatos geradores de tributos, com a prestação de informações requisitadas pelo fisco, com o preenchimento de guias e formulários e com o efetivo pagamento dos tributos. IFC (2011). *Doing Business 2011*. International Bank for Reconstruction and Development. International Finance Corporation – IFC / World Bank. Em 2017 não foi diferente, o Brasil ficou na posição 184º entre os 190 países analisados, em termos de tempo despendido com pagamento de impostos, só perdendo para países como Bolívia, Congo e Venezuela. Estudo do Banco Mundial calculou que as empresas brasileiras são as que mais gastam tempo no mundo para pagar seus tributos. São 1.958 horas, em média, todos os anos - quase três meses. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>>. Acessos em 19-06-2013 e 12-12-2018.

¹¹ A carga tributária brasileira é quase o dobro da média dos BRICS. De acordo com estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o Brasil encerra 2013 com carga tributária de aproximadamente 36,42% do PIB. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS>>. Acesso em: <17-10-2014>. O Brasil tem a carga tributária mais pesada entre os países emergentes e mais alta até do que Japão e Estados Unidos. Só fica atrás do bem-estar social europeu, em que o imposto é alto, mas a contrapartida do governo, altíssima. Além de pesada, a tributação no Brasil é também complexa e injusta: ao mirar o consumo, penaliza as faixas de menor renda. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/tema/desafios-brasileiros-carga-tributaria>>. Acesso em: <17-10-2014>.

financeiros para sua realização; (vi) redução da excessiva concentração de poder fiscal nas mãos da União; (vii) criação de meios mais contundentes de estímulo ao exercício da competência tributária dos entes políticos, principalmente das municipalidades; (viii) valorização da lei complementar como mecanismo de resolução de conflitos de competência em matéria tributária federativos¹²; (ix) equilíbrio entre competências tributárias e transferências financeiras intergovernamentais¹³; (x) desestímulo ao fenômeno da “pejotização”, no qual as pessoas físicas se organizam como pessoas jurídicas com o objetivo de burlar a legislação previdenciária, trabalhista e tributária, principalmente para reduzir a carga tributária sobre a renda – bem menor nas empresas e inexistente em relação aos dividendos; (xi) promoção da progressividade da tributação direta, que incide sobre a renda e o patrimônio dos mais ricos, acompanhada da redução da carga tributária incidente sobre a tributação indireta sobre o consumo; e (xii) revisão das renúncias fiscais e aperfeiçoamento dos instrumentos de combate à sonegação e evasão.

Os desacertos são inúmeros. Arrecada-se mal. Cobra-se muito de quem tem pouco e pouco de quem tem muito. Gasta-se mal e muito. Muita política. Pouca técnica.

Grandes problemas têm sempre variadas origens. Mas, como há que se fazer um corte, a abordagem se dará sob três perspectivas: (a) *distribuição de competências e receitas ente os entes políticos*; (b) *tributação sobre o consumo*; e (b) *guerra fiscal*.

A eficiência da tributação depende em grande parte de uma adequada distribuição de rendas e atribuições entre os entes políticos. No tocante ao tema federalismo fiscal, a questão de fundo consiste em saber “*quem deve tributar o quê e como?*”.

Neste contexto, o polêmico IVA — Imposto sobre Valor Agregado — surge como proposta tendente a desburocratizar a atual estrutura fiscal do país, simplificando regras e reduzindo os correspondentes custos de transação da economia brasileira¹⁴. As principais dificuldades para

¹² OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. (Org.). **Sistema constitucional tributário - Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux**. 1ed.Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, v. , p. 197-210.

¹³ ABRAHAM, Marcus. Políticas Públicas e Federalismo. In: DOMINGUES, José Marcos.(Org). **Direito Financeiro e Políticas Públicas**.. Rio de Janeiro: GZ Editora. 2015., p. 93

¹⁴ Ronald Coase (1910-2013) ganhou o Prêmio Nobel de Economia de 1991 com seu célebre artigo “*The nature of firm*” (1937). Nesta obra, Coase realçou a importância dos custos de fazer negócio, isto é, dos custos de transação. “*The Problem of Social Cost*” (1960) foi outro importante artigo do grande fundador da escola que se caracteriza pela conjugação de conhecimentos jurídicos e econômicos (*Law and Economics*). Cf. COASE, Ronald H. The problem of social cost. **Journal of Law and Economics** vol.3., outubro, 1960. Disponível em:

<<http://services.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1035&context=lacjls>>. Acesso em: <21-07-2013>.

concretização da reforma estão relacionadas à atribuição de titularidade e administração do imposto, à destinação das receitas, ao local de tributação e à redistribuição dos encargos públicos.

A proposta de fundir tributos como ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS parece à primeira vista tão tentadora quanto utópica¹⁵. Mas, como as coisas nem sempre são o que parecem ser, mostra-se conveniente fomentar as discussões acerca do federalismo fiscal pelo prisma da eficiência tributária, na esperança de um dia ocorrer a tão sonhada reforma.

O grande desafio da federação consiste em alinhar as responsabilidades e instrumentos fiscais nos níveis apropriados de governo. Para isso, é necessário entender quais instrumentos funcionarão melhor centralizados e quais funcionarão melhor descentralizados.

Adianta-se que não há uma fórmula fechada que acomode “ao máximo” todas as questões afetas ao federalismo fiscal. O que existe são alternativas “possíveis” de reforma do desenho atualmente vigente, todas tendentes a alocar as bases tributárias dos impostos (renda, consumo e propriedade) entre os três níveis de governo (central, regional e local) de modo a tornar o sistema tributário mais simples e eficiente.

A simplicidade deve ser aqui compreendida como o denominador comum de outras variáveis, como as relacionadas à *eficiência econômica*, à *equidade*, à *especialização* (em oposição à sobreposição de impostos), à *harmonização* (em oposição à competição predatória tributária, própria de um ambiente de “guerra fiscal”) e à *autonomia* (em oposição à centralização excessiva), esta última garantida não só pela participação nas receitas tributárias auferidas pelos entes mais centrais, mas também pela existência de competências tributárias próprias.

Além da complexidade e da ineficiência pela qual são distribuídas as bases tributárias pelos entes tributantes¹⁶, a regressividade dos impostos sobre o consumo também é um problema a ser solucionado na reforma tributária que deve atender a princípios de equidade e justiça fiscal.

¹⁵ Um dos grandes entusiastas desta proposta é o economista Bernard Appy, que propõe a substituição destes cinco tributos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Quem é o economista que faz a cabeça dos candidatos pelo imposto único - Notícias - UOL Eleições 2018 - <https://noticias.uol.com.br/politica/eleicoes/2018/noticias/bbc/2018/08/26/quem-e-o-economista-que-faz-a-cabeça-de-candidatos-pelo-imposto-unico.htm>? Acesso em: 26.08.2018

¹⁶ O Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo, em grande medida em função do formato da estrutura que compreende competência tributária (para legislar, arrecadar e fiscalizar) para os três níveis de governo (União, estados e municípios), aliada à quantidade e forma de distribuição dos tributos por base de incidência, entre os entes federados. O país apresenta heterogeneidades regionais e desigualdades sociais históricas, o que torna premente a discussão sobre um modelo tributário mais justo. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 501.

A carga tributária em torno de 33% do PIB traz consigo a pecha de ser muito alta e a falsa ideia de que todos pagam algo próximo a este percentual. A dura verdade é que a tributação não recai uniformemente e, o que é pior, concentra-se no andar de baixo da sociedade.

Isso porque mais da metade da carga tributária brasileira está concentrada nos impostos e contribuições incidentes sobre o consumo. Em 2017, do total da arrecadação, 48,44% provinham de impostos e contribuições sociais que incidem sobre o consumo de bens e serviços (ICMS, Cofins, IPI, ISS, PIS/Pasep, por exemplo); 19,22% de tributos incidentes sobre a renda; e apenas 4,58% de tributos que incidem sobre o propriedade¹⁷.

CARGA TRIBUTÁRIA 2017 POR BASE DE INCIDÊNCIA EM RELAÇÃO AO PIB (%):

Tipos de Base	% PIB	% Arrecadação
Total	32,43%	100,00%
Renda	6,23%	19,22%
Folha de pagamento	8,47%	26,12%
Consumo de bens e serviços	15,71%	48,44%
Propriedade	1,49%	4,58%
Transações financeiras	0,53%	1,63 %

Fonte: Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil, 2017.

Ao analisar os países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), percebe-se a diferença na distribuição por base de incidência em relação à adotada no Brasil. Embora os países da OCDE tenham carga tributária média superior à brasileira, em 2016 os tributos incidentes sobre consumo responderam por 11,2% do PIB (ante 15,4% do PIB, no Brasil), valor inferior ao arrecadado pela tributação da renda e ganhos de capitais (11,4% do PIB, contra apenas 6,5% do PIB no Brasil).

¹⁷ Estudos Tributários Carga Tributária no Brasil – 2017 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf/view>. Acesso em 25.12.2018. cf. tb. Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 268.

A carga tributária sobre a renda no Brasil é a menor entre os países que compõem a OCDE, ao passo que a sobre o consumo é a segunda maior.

O Governo Federal também vem explorando essa base tributária por meio da criação e majoração das alíquotas das contribuições sociais (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins; e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide, dentre outras) incidentes sobre o consumo.

Essa não é uma crítica ao tamanho da carga tributária, nem à tributação sobre o consumo em si, mas sim a forma e ao montante da tributação sobre o consumo no Brasil, feita por pelo menos 5 impostos, os quais representam metade da carga tributária.

A divisão do “bolo tributário” é, de fato, extremamente desigual no Brasil. Excessiva sobre o consumo, ambiente no qual os impostos são normalmente regressivos, e reduzida sobre a renda e patrimônio, onde a progressividade deveria ser melhor explorada. Esta é uma das razões da desigualdade brasileira que perpetua um ciclo vicioso difícil de ser quebrado e comprometedor da própria democracia.

Mais dinheiro significa mais poder e vice-versa. Essa lógica resulta da apropriação do público pelo privado, submetendo a política aos interesses das minorias privilegiadas que detêm a maior porção da riqueza social.

A diversidade de impostos sobre o consumo cobrados por entes políticos diferentes, que editam seus próprios atos normativos, torna o sistema caótico¹⁸ e oneroso¹⁹. A quantidade de tributos, aliada a complexidade das leis, dificulta o controle e a fiscalização, tanto para os empresários, como para os responsáveis pela aplicação da lei tributária.

O IVA é um importante instrumento redutor dessa complexidade e de melhora da estrutura tributária do país e da competitividade, mas não resolve por si só o problema da desigualdade

¹⁸ MARTINS. Ives Gandra da Silva Martins. **Reforma Tributária, por Ives Gandra da Silva Martins**. Disponível em : <<https://www.ibet.com.br/reforma-tributaria-por-ives-gandra-da-silva-martins/>> Acesso em 06.01.2019.

¹⁹ Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT (2016) aponta que, desde 2008, foram editados mais de 363 mil textos normativos tributários, sendo mais de 30 mil atos federais, 110 mil estaduais e 200 mil municipais. O estudo afirma que atualmente o Brasil tem mais de 25 mil normas tributárias vigentes. Esse grande número de normas gera um contencioso tributário administrativo e judicial, com perda de tempo e dinheiro não somente para empresas, mas também para a própria Administração Pública. Apenas o contencioso administrativo tributário na esfera federal atingia 11% do PIB em 2013. Tendo em vista que ainda temos os contenciosos estaduais e municipais, e que a mediana obtida pela OCDE em pesquisa envolvendo 18 países foi de 0,2% do PIB. Cf. A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 507.

acusada em grande parte pela regressividade dos impostos indiretos que incidem sobre o consumo, bem como pela baixa progressividade dos impostos sobre renda e patrimônio.

Nas palavras de Piketty²⁰: “ *o imposto não é bom nem ruim em si mesmo, tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele*”.

A questão posta relaciona-se, em síntese, com a má alocação das bases econômicas no “bolo tributário”, que sobrecarrega pobres e beneficia ricos. Mas, esse não seria propriamente um problema federativo se não fosse o fato do ICMS – principal tributo estadual e da federação – representar 22% de tudo que se arrecada no País.

A importância da arrecadação do ICMS se manifesta na assimetria da federação brasileira, na qual apenas 3 (três) estados (RJ, SP, MG) respondem por 50% do PIB nacional, ao passo que 10 estados representam 5,5 % do PIB. Este abismo federativo é ambiente propício à guerra fiscal ou de incentivos, que também deve ser enfrentada na reforma tributária.

Trata-se de uma competição intergovernamental predatória, que no Brasil se dá no eixo horizontal. A concorrência intergovernamental pode ser vertical ou horizontal. A vertical ocorre entre esferas diferentes (por exemplo, governo central e estados). A horizontal envolve governos da mesma esfera (por exemplo, ocorre entre dois estados). Os pontos mais críticos nesse federalismo fiscal brasileiro são justamente como aprimorar a tributação sobre o consumo e aperfeiçoar a má distribuição das bases tributárias aos entes políticos, especialmente subnacionais.

Nem sempre a concorrência se reflete em ganhos de eficiência para o sistema como um todo. No caso da concorrência vertical, a superposição de tarefas não acompanhada de cooperação pode levar ao desperdício de recursos. Do mesmo modo, a guerra fiscal, embora compreensível, pode resultar em uma “competição predatória” (“*race to the bottom*”) entre os estados.

Alguns estados oferecem incentivos fiscais a grandes empresas — em muitos casos sem respeito à regra constitucional do art. 155, § 2º, XII, “g”, a qual exige deliberação entre os estados, sob a forma de convênio, para o trato da matéria — para que elas se instalem em seus territórios. O objetivo da desoneração tributária é, obviamente, atrair investimentos privados e emprego para seus territórios.

O resultado é a concessão de incentivos cada vez maiores, exigindo que outros contribuintes, não beneficiários dos incentivos, sejam excessivamente tributados, para manter os gastos do setor público.

²⁰ PIKETTY, Thomas. O Capital no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 469.

A perda de arrecadação é evidente com a “guerra fiscal” resultante da atual sistemática de cobrança do ICMS no Brasil. Neste ambiente de concorrência fiscal, os entes tributantes costumam abrir mão de receitas para atrair novos investimentos para os seus estados. Esta forma de interagir prejudica a arrecadação e vem sendo combatida pelo CONFAZ (Conselho Fazendário), que tem um regramento bastante rígido²¹ para o estabelecimento de isenções e redução do ICMS.

Não se pode ignorar o fato de que a concorrência tributária é um mecanismo para corrigir distorções empíricas entre os entes políticos, de modo que cada unidade da federação deveria ter a liberdade de fixar os impostos de acordo com suas preferências, fazendo, assim, sua própria política tributária. Por outro lado, a concorrência excessiva também tem seus problemas, na medida em que alguns incentivos não se traduzem em melhora na qualidade de vida da população, instituídos — sem qualquer contrapartida — para agradar apenas determinado grupo.

Nestes termos, faz-se necessária uma solução de compromisso no sistema tributário de um país organizado sob a forma federativa, com um certo grau dos dois processos: de harmonização e de concorrência tributária.

Nesse cenário, achou por bem o Min. Gilmar Mendes propor um projeto de súmula vinculante sobre o tema, cujo verbete é o seguinte: *"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."*

Caso a súmula vinculante fosse aprovada todos os incentivos fiscais concedidos sem a aprovação unânime do CONFAZ serão declarados inconstitucionais por meio de simples reclamação dos Estados "prejudicados" no STF, sob a alegação de descumprimento do efeito vinculante da referida súmula.

Há incentivos que concretamente não se traduzem em qualquer melhora na qualidade de vida da população, instituídos para agradar determinado grupo, sem ao menos exigir alguma contrapartida do empreendimento incentivado. Já outros, reduzem a olhos vistos a miséria de determinada região, melhoram a realidade dos que ali vivem, produzem renda e ainda, aumentam a

²¹ Art. 2º, § 2º da LC 24/75: “A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”.
Art. 4º da LC 24/75: “Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.”

arrecadação tributária da unidade federada. Apesar da vedação, não há uma única das 26 unidades federadas que não tenha lançado mão desse instrumento, o que demonstra que algo está errado, seja na norma ou no fato.

Outra questão importante a ser debatida pelo STF (ADPF 198) é a necessidade de chancela unânime do CONFAZ para fins de concessão de benefícios fiscais do ICMS pelos estados-membros e Distrito Federal. Discute-se exatamente a não recepção pela Carta Constituinte de 1988 dos dispositivos que conferem à unanimidade de um órgão do executivo (CONFAZ) a sorte do desenvolvimento das unidades federadas²².

O problema é que a exigência de unanimidade do CONFAZ, na forma do disposto no arts. 2º, § 2º, e 4º da Lei Complementar nº 24/75, mostra-se desproporcional, além de incompatível com a ideia de igualdade material entre os entes federativos — corolário da forma federativa de estado — e com os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, notadamente em face do disposto no art. 3º, III da CRFB, que elencou como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais.

A exigência de quóruns de unanimidade ou supermaiorias aumentam o poder de obstrução das minorias, notadamente as mais favorecidas economicamente, que podem tirar vantagem dessa situação para ampliar seu poder de monopólio (*rent-seeking rewards*), comprometendo ainda mais a desigualdade²³ entre os estados da federação.

²² Sustentando se tratar de cláusula pétrea, afirma IVES GANDRA que “a unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e Distrito Federal é, em minha opinião, cláusula pétrea constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação inferior ou por emenda constitucional, por força do § 4º, inc. I, do art. 60 da CF. MARTINS, Ives Gandra. **Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no CONFAZ**. Disponível em: <http://www.if.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/1733/1713>. Acesso em 26.12.2018.

²³ “A teoria econômica convencional afirma que, em um mercado competitivo, os lucros devem ser “normais” e que lucros “supernormais” são um sinal do poder monopolista e de busca por renda (*rent seeking*).” Disponível em: https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/economia_para_99-relatorio_completo.pdf. Acesso em 15.01.2019. “Rent seeking” é a forma como a política favorece uma minoria às custas da maioria. Consiste na atividade de conquistar privilégios e benefícios pela influência política e não por mérito ou pela lógica de mercado. Além dos benefícios fiscais de ICMS concedidos a empresas sem qualquer fundamento econômico, são muitos os exemplos de “*rent seeking*” no Brasil: subsídios e patrocínios do governo, contratos superfaturados, pensões, altíssimas tarifas de impositação e barreiras legislativas que afastam concorrência, pressões de deputados para ampliar o Refis, a luta dos taxistas contra o Uber, propina dos empreiteiros à políticos no caso Petrobrás, Dinheiros fácil do BNDES para JBS, etc.... As justificativas buscam convolar o interesse privado em interesse coletivo: “queremos evitar concorrência desleal”, “somos os melhores do mercado”, “somos importantíssimos para economia e soberania nacional”, “é preciso proteger a indústria nacional”. “nossos ancestrais foram oprimidos”, “é preciso fomentar a cultura local”,... é a “busca pela renda”, a captura das instituições regulatórias, de políticos e de burocratas com o objetivo de obter privilégios em prol de grupos interesses. Cf. ‘*Rent seeking*’, o comportamento que explica o Brasil”. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/leandro-narloch/2017/11/1932080-rent-seeking-o-comportamento-que-explica-o-brasil.shtml>. Acesso em 25.01.2019. Sobre o *rent-seeking* como elemento propulsor da desigualdade, cf. STIGLITZ, Joseph. **The price of inequality**. W.W. Norton & Company Inc. How today’s divided Society endangers our future. 2013. p. 49 e 49. É uma espécie de capitalismo de estado. A mão visível do estado ajuda os que temem a livre concorrência.

A verdade é que tanto a regra da unanimidade quanto o benefício fiscal dado sem qualquer critério, fundamento econômico ou controle são causas de *rent-seeking*, pois beneficiam injustificadamente uma minoria em detrimento dos demais.

As questões mencionadas são sensíveis e de difícil conciliação, notadamente por exigirem uma profunda reforma no atual sistema tributário brasileiro, que é “*laborcida*”, isto é, “*mata*” *empresas e empregos, impedindo o crescimento econômico, estabelecendo a concorrência predatória, entupindo o Poder Judiciário com ações tributárias infundáveis, e ainda estimulando a corrupção, a sonegação, a elisão, o subemprego e o déficit da Previdência*²⁴.

A reforma tributária proposta não visa *a priori* diminuir a carga tributária, mas sim tornar o sistema mais racional e simples, sem a ilusão de que o IVA sozinho será capaz de corrigir as injustiças do modelo tributário brasileiro.

O objetivo é encontrar um “federalismo fiscal ótimo”²⁵, cujo arranjo demonstra equilíbrio e eficiência, seja na repartição das competências tributárias (*equalização horizontal*), ou na repartição do produto da arrecadação tributária (*equalização vertical*).

Para tanto, os estudos sobre federalismo fiscal devem procurar estabelecer parâmetros de racionalidade e eficiência econômica que orientem a distribuição das rendas e atribuições entre os vários níveis de governo de uma federação, à medida que o processo político permita tais alterações e sem que isso importe em violação à autonomia dos entes locais.

Em tese, os problemas parecem simples, no entanto, a realidade mostra que não é exatamente assim.

3.2 Reforma tributária e suas dificuldades: *políticas, jurídicas e econômicas*

A reforma tributária é uma “agenda” difícil. O Brasil está preso em uma armadilha de rivalidades (inter-regionais, público-privadas, setoriais, etc.) que tem impedido o avanço da discussão sobre como melhorar a qualidade do federalismo fiscal brasileiro. A incompetência institucional está deixando o Brasil mais pobre, relativamente aos demais países do mundo.

²⁴ É o que afirma o relator da reforma em andamento, Deputado Luiz Carlos Hauly. <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17ResumodaReformaTributaria.pdf>>. Acesso em: <26-03-2018>.

²⁵ Sobre o federalismo fiscal sob a ótica da teoria da tributação ótima, cf. GORDON, Roger. H. **An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism**. In: Quarterly Journal of Economics, v. 98, 1983, p. 567-586. MENDES, Marcos. **Federalismo Fiscal**. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 428.

Uma das maiores dificuldades de qualquer Federação e principal temática do federalismo fiscal consiste na busca de equilíbrio e eficiência na distribuição das bases tributárias entre os diferentes níveis de governos e na posterior repartição das receitas tributárias. Isso porque há inúmeras variáveis nessa equação, as quais, em apertada síntese, podem ser categorizadas em: *políticas, jurídicas e econômicas*.

A primeira delas diz respeito aos *conflitos políticos* a serem acomodados em uma reforma deste jaez:

- (i) *Conflitos entre setor público e privado*. O poder público buscando aumentar sua disponibilidade de receita e o mercado clamando por uma tributação mais justa e neutra. Entende-se por neutra a tributação cujo impacto não comprometa tanto a eficiência e a competitividade do setor produtivo²⁶.
- (ii) *Conflitos entre esferas de governo*. Trata-se de conflitos verticais entre União, estados-membros e municípios, cada qual buscando uma parcela cada vez maior do “bolo tributário”. Municípios têm medo do IVA diante do risco de perda de receita. Some-se a isso a conhecida briga entre União e Estados-membros pela hegemonia na tributação do consumo (principal base tributária da federação). O abuso no uso das contribuições (não partilháveis) por parte da União, comprometendo as finanças dos entes subnacionais.
- (iii) *Conflitos distributivos entre entes de mesmo nível de governo*. A questão decorre da profunda desigualdade inter-regional do federalismo assimétrico brasileiro. As muitas diferenças entre os estados (em termos de extensão, de riqueza, de população demográficos) acaba gerando disparidades financeiras entre entes de mesmo nível (*horizontal gap*). Cite-se, aqui, a disputa entre estados produtores (do Sul e Sudeste) e consumidores (do Norte e Nordeste) pela tributação do ICMS na origem ou no destino.

²⁶ O conceito de neutralidade fiscal relaciona-se com o de neutralidade econômica. Um exemplo simples seria a tributação sobre bens de capital que desestimula o investimento e a tributação “em cascata” que desestimula a exportações. O princípio da neutralidade diz que os impactos gerados pelo ônus tributário não devem alterar — ou melhor, intervir o mínimo possível — a alocação de recursos na economia. Sendo assim, os tributos não devem interferir ou distorcer os preços relativos (preço de um produto em relação aos outros) dos bens e serviços. Neste sentido, tributo neutro seria aquele que não implica mudança de comportamento nos agentes econômicos. No entanto, a ideia de uma tributação totalmente neutra é utópica, pois, em alguma medida, a tributação introduz distorções na economia, influenciando o comportamento dos agentes econômicos. Conclui-se, então, que a tributação não deve buscar a neutralidade pura, mas a neutralidade possível. O Estado deve arrecadar tributos, implementando sua política fiscal, com a menor influência possível na tomada de decisão dos agentes econômicos e, conseqüentemente, no sistema de formação de preços. Cf. ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. **Princípio da eficiência tributária: contribuições para a construção de uma administração tributária mais eficiente no Brasil**. Dissertação de Mestrado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: UERJ, 2013, p. 174.

Embora a necessidade de reformas no sistema atual seja um consenso geral, sua implementação requer, além da reforma constitucional, uma profunda mudança nas tradições políticas, cujo processo é lento e difícil. O fato é que nenhum dos entes políticos aceita fazê-la se houver qualquer possibilidade de perda de competência tributária ou receita. Do mesmo modo, o particular mostra-se refratário às mudanças que sejam tendentes a aumentar a carga tributária geral²⁷. Em outras palavras: o governo não quer perder arrecadação e o setor privado quer pagar menos tributo.

Fisco e contribuintes têm expectativas de difícil conciliação. Enquanto estes buscam uma redução da carga tributária individual, aquele defende a manutenção do volume global de suas receitas no curto prazo, invocando, para tanto, garantias constitucionais da autonomia dos entes da federação.

A reforma tributária federativa exigirá dos administradores capacidade política para administrar conflitos. Porém, a despeito dos enormes entraves políticos que cercam o tema e da grande assimetria empírica de nossa federação²⁸, pode-se dizer que a reforma no atual sistema tributário é um anseio do povo. Por isso, deve ser buscada pelo “administrador benevolente”²⁹.

De modo geral, toda medida que possa causar um impacto significativo na qualidade da arrecadação, criando mais postos de trabalho e desonerando o peso dos impostos sobre o contribuinte, é válida, desde que, obviamente, não importe em violação à ordem constitucional nem em perda significativa de arrecadação. Por isto, é desanimadora³⁰ a constatação de que, possivelmente, a reforma tributária desejável não ocorrerá em breve, seja por falta de vontade

²⁷ “Portanto, se todos querem a reforma, resta saber que reforma virá: a da União, a dos Estados, a dos Municípios, a das empresas ou a do cidadão?” Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo fiscal e reforma tributária*. In: **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009, p. 249.

²⁸ A classificação do federalismo em simétrico e assimétrico deve ser contextualizada, pois pode ser usada em dois sentidos: no sentido normativo e no sentido empírico factual. No sentido normativo, o federalismo é simétrico se as entidades da federação de mesmo nível (p. ex., Estados-membros) estão submetidas ao mesmo regime jurídico. O federalismo é assimétrico se as entidades da federação no mesmo nível não estão submetidas ao mesmo regime jurídico. Por exemplo, no Brasil, o município de São Paulo tem as mesmas competências que qualquer outro município, independentemente de sua dimensão e número de habitantes. Então, sob a perspectiva jurídica, nosso federalismo é simétrico. Agora, sob a perspectiva empírica, falar em simetria ou assimetria é falar da existência ou inexistência de desigualdades regionais. Neste sentido, é claro que no Brasil a federação é profundamente assimétrica, basta atentar para as diferenças sociais entre Roraima e São Paulo. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo fiscal e reforma tributária*. In: **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009, p. 256.

²⁹ O administrador benevolente é aquele que busca maximizar o bem-estar dos seus governados, e que não utiliza o cargo para benefícios pessoais. Seu objetivo é atender às expectativas do eleitor mediano, não se desviando deste propósito para favorecer os grupos financiadores de sua campanha eleitoral. Note-se que esta é uma premissa importante para o enfrentamento das demais questões econômicas e jurídicas. MENDES, Marcos. **Federalismo Fiscal**. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. (Orgs) **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 448.

³⁰ O escritor irlandês *Samuel Beckett* (1906-1989) retratou na literatura o sentimento da espera sem vislumbre de chegada, na famosa peça de teatro “*Esperando Godot*”. Disponível em: <https://www.companhiadasletras.com.br/trechos/14201.pdf>. Acessado em 06.06.2018.

política, seja pela dificuldade em equacionar a questão da possível perda da autonomia dos entes periféricos, na hipótese de criação de um imposto federal único sobre o consumo, por exemplo.

Todavia, o Brasil não pode ficar refém de uma política de tributação ineficiente, que tanto afasta os investimentos privados, além de promover concorrência predatória entre os entes tributantes (“guerra fiscal”) e perda de arrecadação.

A crença generalizada de que a reforma tributária, notadamente no que tange às questões federativas, não será concretizada por falta de vontade política, não se mostra um argumento válido a justificar a inércia daqueles que, em alguma medida, podem influenciar na tomada de decisão. Ficar parado, aceitando a estrutura já solidificada, equivale a uma submissão inaceitável do Estado (e da sociedade) à lógica da política — que em muitos casos apresenta-se com “p” minúsculo.

O Estado deve ser um aliado e não um adversário de quem gera riqueza. Como se sabe, o Estado não é um fim em si mesmo, mas um meio para a satisfação das necessidades do povo organizado politicamente sob determinado território³¹. Não é por outro motivo que se inclui entre os elementos do Estado a finalidade, que é a realização do bem comum. Da mesma maneira, não pode o Estado ser visto como um tutor de uma sociedade inerte e dócil, mas como o instrumento da vontade de uma sociedade consciente e democrática³².

O individualismo, o apego à liberdade de legislar sobre seus próprios impostos, manifestada pela intransigente defesa da autonomia, e a desconfiança dos governos regionais e locais em relação ao governo central têm se revelado contraproducente por estar impedindo a implementação de um federalismo fiscal mais racional, enxuto e eficiente.

³¹ Embora com diferentes fundamentações, pode-se elencar três teorias contratualistas de Estado. São protagonistas das: (i) Thomas Hobbes manifestava-se pela necessidade de um Estado Absolutista, pois no estado da natureza (para Hobbes, pré - social e pré - político) havia guerra permanente (“*o homem é lobo do homem*”) de modo que não se poderia falar em meu e teu (“*guerra de todos contra todos*”). Portanto, o homem em seu “estado de natureza” representa uma verdadeira ameaça para os outros homens, pois ele se encontra dominado pelo instinto e pela paixão, tornando-se um ser extremamente egoísta e agressivo. Hobbes chega até mesmo a afirmar que nesse estado de natureza: “O homem é lobo do próprio homem”. Segundo ele tal comportamento humano desencadeia uma verdadeira “guerra de todos contra todos”, que tem como sua principal causa a igualdade existente entre os homens em seu “estado de natureza”, pois cada um vive com medo de que o outro lhe tome os bens e a família. Nesta concepção de pacto social, o homem delegaria todos os seus direitos ao Estado (“*Leviatã*”), permitindo-lhe, no entanto, direito de resistência em relação a sua própria vida. Para Hobbes, um mau governo ainda é melhor do que a estada de natureza. Encontra-se aí a tendência absolutista na obra de Hobbes, ao contrário de Locke que era um liberal. (ii) Lock era um liberal que via o homem como um ser social. Assim, para Lock, o estado da natureza é pré- político, mas não pré-social. No Estado liberal, os indivíduos não delegam todos os seus direitos, preservando-se alguns direitos, como a vida e a propriedade, aos quais são reconhecidos direito de resistência. Na visão de Lock, mesmo sendo o homem um ser social, era necessária a existência de um Estado soberano para solucionar alguns conflitos, sobretudo aqueles ligados ao direito de propriedade. (iii) Rousseau pregava a prevalência da vontade geral, como uma espécie de denominador comum das vontades individuais. Para ele a vontade particular não poderia contrariar a vontade da coletividade, vista com sinônimo de bem comum. Rousseau era um democrata, pois entendia que o poder soberano é encarnado pelo corpo político de cidadãos

³² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **O Pós-Modernismo e o Direito Público**. Revista de Direito do Estado, ano 2, n.6. 2007. p.294.

A reforma tributária deve ser enfrentada e não pode ser vista como um tabu, a despeito dos riscos, incertezas e desafios inerentes à construção de um novo modelo de partilha de competências e transferências de receitas³³. Daí a relevância de se discutir a modelagem institucional do federalismo fiscal brasileiro, o que implica rediscutir descentralização de recursos e de poder.

Outra variável importante é a *jurídica*. O problema consiste no fato de que a implementação de uma nova modelagem federativa, cuja divisão de tarefas seja tendente a maximizar a eficiência do setor público³⁴, só pode ser feita por emenda constitucional e dentro dos limites materiais ao poder de reforma constitucional, definidos pelas chamadas cláusulas pétreas, notadamente a da forma federativa de estado, prevista no art. 60, § 4º, I, da CRFB.

Preocupado com a manutenção do equilíbrio entre as competências atribuídas aos entes federados, o poder constituinte originário contemplou como cláusula pétrea a forma federativa de Estado (art. 60, § 4º, I da CRFB)³⁵. O objetivo é evitar que a autonomia de alguns entes fique fragilizada pela edição de uma emenda que reforce a competência de outros.

Isso não significa que uma emenda constitucional não possa mexer na repartição de competências estabelecida na Carta de 1988, pois a simples partilha de competências não é cláusula pétrea³⁶, cujo objetivo é evitar modificações na partilha original de competência (administrativas, legislativas e tributárias) que comprometam o equilíbrio federativo.

Assim, se uma emenda constitucional retirar determinadas competências privativas de qualquer dos entes políticos, de modo a reduzir sobremaneira suas fontes próprias de receita, sem contrapartida à altura, ainda que por meio de transferências intergovernamentais incondicionadas, tocará o núcleo duro da federação e deverá ser declarada inconstitucional por ter violado o equilíbrio da federação.

³³ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009, p. 143.

³⁴ MENDES, op. cit., p. 421 e 423.

³⁵ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **“O Supremo Tribunal Federal e as Cláusulas Pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária”**. In: Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014, p. 61-111.

³⁶ Neste sentido, é bem de ver que a EC nº 3/93 criou a competência privativa para que a União instituísse o IPMF, com vigência até 31/12/94; vale dizer, possibilitou que a União editasse lei instituindo o imposto. Por outro lado, tornou provisórios o IVVC, dos municípios (Impostos sobre a Venda a Varejo de Combustíveis líquidos e gasosos, exceto o óleo diesel) e o AIR, dos estados e DF (Adicional de 5% ao Imposto de Renda que fosse pago à União sobre os ganhos de capital), com vigência até 31/12/95. Os dois impostos citados constavam da redação originária da Constituição, e suas extinções não representaram redução na arrecadação dos Estados e Municípios que comprometessem o equilíbrio da federação e, conseqüentemente, violassem cláusula pétrea. Cf. ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. **Os royalties do petróleo e a impossibilidade de sua partilha igualitária entre os entes federativos**. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v. 1, n. 1, 2013. BRANDÃO, Rodrigo. **Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

A mudança ora proposta não pretende solapar todas as competências tributárias estaduais e municipais, mas sim criar um arranjo mais simples e eficiente. O problema é que neste novo modelo impostos como ISS e ICMS deixam de existir, o que aparentemente comprometeria a autonomia dos estados e municípios.

O problema assume contorno jurídico relevante pela crença de que a autonomia financeira dos entes periféricos da federação não é suficientemente garantida somente com repasses de receitas públicas dos entes centrais aos regionais e locais, ainda que tais transferências sejam compulsórias. Neste sentido, não bastaria a transferência de recursos aos estados e municípios, é necessária previsão de um mínimo de competências tributárias próprias para que o exercício das competências materiais (administrativas) atribuídas aos entes periféricos não fique à mercê da União³⁷.

A questão de fundo, portanto, é saber se há viabilidade jurídico-constitucional para criação de um IVA federal ou dual, mediante a eliminação dos demais tributos sobre o consumo, dentre os quais se encontra o ICMS. A resposta mais óbvia e imediata é que não, por representar violação à autonomia financeira dos estados, resguardada nas chamadas cláusulas pétreas.

Por outro lado, será que tal modificação é realmente incompatível com as limitações ao poder de reforma constitucional? Não poderiam os estados-membros receberem outras competências tributárias cuja base de incidência seja mais adequada à sua posição de ente regional? Estas são questões superadas no direito comparado, cujos países veem adotando o IVA federal, com repasses das receitas para os estados como garantia de preservação da autonomia financeira.

O fator que define a autonomia municipal ou estadual é a garantia da capacidade de gasto e da disponibilidade orçamentária, não a existência em si de competência tributária para gerar receitas tributárias próprias, notadamente quando esta se mostre contraproducente em termos de eficiência do sistema como um todo.

Talvez uma alternativa viável para compensar os estados pela eventual perda da competência tributária do ICMS, ocorrida por ocasião da criação do IVA federal, seja o compartilhamento da base tributária renda (IR) entre a União e os estados-membros.

³⁷ NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93". *Revista de Direito Administrativo* n. 199, 1995, p. 21-57. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*, Lúmen Júris, 2009, p. 257 e 258.

O compartilhamento de uma mesma base tributária por mais de um nível de governo (*piggy back*) é comum em regimes federativos. Neste caso, governos central e locais terão poder de tributar a mesma base (normalmente consumo ou renda).

Isso significa dar competência tributária aos governos subnacionais, para cobrar uma alíquota extra ao tributo já cobrado pelo governo central. Ou seja, o governo local cobra uma alíquota adicional e pega carona no governo central, que, por vocação, é responsável pela fiscalização e normatização do imposto³⁸.

Ainda que à primeira vista possa causar estranheza, a verdade é que, mesmo no modelo atual, os estados e municípios já não têm essa autonomia toda sobre suas tradicionais bases tributárias.

Atualmente, o ICMS e o ISS devido pelas micro e pequenas empresas já não são tributados por estados e municípios. O Simples Nacional, aplicado às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, já inclui o ICMS e o ISS, sendo estes arrecadados pela União e repassados aos Estados e Municípios, respectivamente.

A União também vem sobrecarregando a base consumo por meio da cobrança das chamadas contribuições “sem nenhum caráter”, a saber: o PIS e a COFINS, que não são partilháveis com estados e municípios.

No caso da extinção do ISS, por exemplo, uma das alternativas seria a criação de um imposto sobre vendas a varejo de bens e serviços (IVVS)³⁹ incidente apenas sobre as vendas feitas a consumidor final, por ser de arrecadação mais simples. Outra alternativa, seria criar um adicional ao IVA estadual, associada a um aumento da cota-parte municipal no IVA estadual, em proporção suficiente para comportar o novo acordo federativo de partilhas na Federação.

As alternativas sugeridas visam apenas reduzir o ônus político de modo a viabilizar a aprovação da emenda, retirando o Brasil deste permanente estado de reforma da tributação sobre o consumo.

O mais racional do ponto de vista econômico seria não dar competência aos municípios nem aos estados para tributarem o consumo, recebendo apenas repasses da União⁴⁰. Porém, é difícil retirar competência tributária de um ente federativo (*path dependence*), ainda que a receita seja

³⁸ MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 431.

³⁹ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p.87-94.

⁴⁰ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 95.

garantida por transferência intergovernamental⁴¹. A desconfiança da União e a crise financeira dos entes subnacionais também dificultam a aprovação de um IVA federal único.

Apesar do custo político considerável e das dificuldades de acomodação jurídica, a criação de um IVA dual – tal qual o modelo canadense – é a solução que melhor compatibiliza harmonização e autonomia. Resta saber em que medida é possível sua acomodação na disciplina constitucional da forma federativa, de modo que não haja comprometimento das finanças dos estados-membros, considerando ainda o polêmico entendimento de que a repartição do produto da arrecadação tributária não garante por si só a autonomia financeira dos entes políticos periféricos.

Pelo visto até aqui, já se percebe que não basta querer mudar o modelo hoje existente, é necessário que tais mudanças sejam compatíveis com as normas constitucionais garantidoras da autonomia dos entes federativos.

Ao lado dessas dificuldades de ordem política e jurídica, têm-se os *argumentos econômicos e pragmáticos* do debate, que servem como elementos de calibragem em prol de um melhor arranjo federativo em termos de alocação eficiente dos recursos nacionais.

Devido à sua inconsistência temporal, a reforma tributária deve ser pensada como um projeto de longo prazo. Não é possível reduzir, no curto prazo, a carga tributária, dada a necessidade de conter o crescimento da dívida pública. Embora uma reforma tributária bem feita aumente as perspectivas de crescimento da economia e conseqüentemente da arrecadação, beneficiando toda a sociedade no longo prazo, há custos de curto prazo que nenhum setor quer pagar.

As dificuldades se potencializam em períodos de estagnação da economia e de crescimento da carga tributária, nos quais há menos espaço para acomodar perdas. Isto significa que é mais fácil fazer reforma tributária em períodos de crescimento econômico.

Alguns estados e municípios estão situação de penúria financeira que deve ser considerada ao se redefinir o novo modelo de federalismo fiscal, sob pena de asfixiá-los no curto prazo⁴².

⁴¹ CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de; LUKIC, Melina Rocha; SACHSIDA, Adolfo; OLIVEIRA, Carlos Wagner de Albuquerque; LOZARDO, Ernesto. **Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil**. http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_2418.pdf. Acesso em 15.01.2019.

⁴² “Diante da ruína financeira de alguns estados e do risco crescente de colapso na oferta de serviços essenciais para a população, o governo federal decidiu criar o Regime de Recuperação Fiscal (RRE), aprovado pela Lei Complementar n. 159, de 19/05/2017, regulamentada pelo Decreto 9.109/2017, como boia salvadora para os que se encontravam na tormenta, mas deles exigindo a renúncia da pouca autonomia que ainda lhes restava na formulação de políticas públicas e na gestão de suas finanças.” FAGNANI, Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 581.

Sem prejuízo dessas considerações, impende também observar que a criação de um modelo eficiente de federalismo fiscal passa pela simplificação do sistema. Regras de simplificação são imprescindíveis e eficientes. A complexidade de nosso sistema tributário impacta negativamente no requisito eficiência, caro tanto ao Estado quanto aos contribuintes, tendo em conta os elevados custos de administração e conformação, respectivamente.

Já se tornou lugar-comum referir-se ao sistema tributário brasileiro como um sistema caótico — ou, nas palavras do economista Roberto Campos, um *manicômio fiscal*⁴³. Apesar desta conhecida insatisfação, produto de uma oneração tributária excessiva que afeta Fisco e contribuintes, os aspectos econômicos e pragmáticos da proposta de reforma tributária têm perdido espaço para discussões comezinhas relativas à perda de “poder”, que utilizam a “autonomia” como escudo. Trata-se de uma visão “miope” de políticos e governantes que não lhes permite avançar em direção a um modelo de federalismo fiscal mais simples, racional, eficiente e, porque não dizer, justo.

Um sistema tributário justo e eficiente é aquele exequível pela administração tributária e compreensível pelo contribuinte médio. As receitas tributárias devem ser arrecadadas a um mínimo de custo tanto para o governo (praticabilidade) quanto para a sociedade (simplificação). Sendo assim, o princípio constitucional da eficiência, quando projetado nas questões afetas ao federalismo fiscal, revela a necessidade de uma ampla reforma tributária capaz de promover simplificação ao sistema tributário — reduzindo a alta complexidade, decorrente da existência de múltiplas legislações, e os custos de administração e conformação.

Os custos indiretos da tributação, também chamados de custos de conformidade — “pagar para pagar tributo” — devem ser limitados por meio de procedimentos de *simplificação* administrativa. Então, a simplificação administrativa acaba sendo uma via de mão dupla, pois serve para reduzir tanto o custo de arrecadação para o fisco quanto o custo de conformação (custos indiretos) para o particular.

Por outro lado, a simplificação também tem seus problemas. A unificação de tributos de entes políticos diferentes pode comprometer a autonomia financeira de um em detrimento do outro. Neste sentido, a simplificação do sistema tributário encontra obstáculo na garantia de receita suficiente para cada esfera de governo, como no caso da federalização do ICMS, que deixaria os estados sem sua principal fonte de receita.

⁴³ CAMPOS, Roberto. *Antologia do Bom Senso*. Rio de Janeiro: TopBooks Bolsa de Mercadoria & Futuros, 1996, p. 455.

A modelagem federativa desejável deve garantir a manutenção das receitas, sem elevar a carga tributária global. Eventual aumento de arrecadação adviria do aumento da base e da simplificação do sistema. Espera-se, assim, que nenhuma esfera de governo, inclusive a União, tenha redução no montante de recursos que lhe cabe no sistema atual. Para isso, deverá haver uma revisão das regras de partilha atualmente em vigor.

Neste sentido, cabe mencionar a necessidade de alocar as competências tributárias entre os entes políticos de acordo com as vocações de cada ente para cobrança de determinados impostos, bem assim de suas necessidades.

Um modelo ótimo de federalismo não se restringe à atribuição de responsabilidades quanto à provisão de bens públicos (quem faz o quê), mas passa também pela definição das competências tributárias (quem tributa o quê). Para tanto, serão adiante apresentados critérios, oriundos da Ciência das Finanças Públicas, que servem para determinar qual é o nível de governo mais apto para tributar determinado fato gerador.

Esse novo arranjo de partilha de competências tributárias também deve levar em consideração o princípio básico do federalismo financeiro segundo o qual o *financiamento segue a função*. Primeiro deve-se analisar a vertente da despesa para, posteriormente, identificar as receitas e os critérios de afetação.⁴⁴

Para alcançar um modelo ideal de federalismo fiscal no Brasil, os administradores devem buscar contornar as dificuldades explicitadas, o que não é tarefa fácil, notadamente porque exige que os entes políticos “abram mão” de interesses secundários em prol do desenvolvimento econômico e social, este sim, um dos objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil e que tem o sistema tributário como um de seus principais instrumentos.

Com esse espírito, deve-se perquirir quais são os parâmetros constitucionais e economicamente adequados para que se aperfeiçoe a *disciplina jurídica do federalismo fiscal no Brasil*.

3.3 Federalismo político e fiscal brasileiro

O Brasil possui duas das principais características que induzem à adoção de uma organização federativa: heterogeneidade entre as regiões e grande extensão territorial. Quanto maior for a área do território nacional, maiores tendem a ser os ganhos de eficiência com a

⁴⁴ ABRAL, Nazaré da Costa. **A teoria do federalismo financeiro** – 2ª ed. rev. E atualizada – Edição . Coimbra: Almedina. 2015.

descentralização, além do fato de que a descentralização política permite que a administração pública melhor se adapte às necessidades e idiossincrasias locais.

Por isso, a Constituição da República de 1988 (art. 1.º, *caput*, e art. 18, *caput*) escolheu a federação como forma de estado, ao mesmo tempo em que garante o desenvolvimento nacional e busca redução das desigualdades regionais, como um de seus objetivos fundamentais (art. 3.º, II e III), além de prever a eficiência como um dos princípios da administração pública (art. 37, *caput*).

Os dispositivos constitucionais mencionados manifestam inequívocas opções feitas pelo constituinte originário, as quais devem ser harmonizadas e concretizadas ao máximo em todas as esferas do Poder Público⁴⁵. Para que haja uma concordância prática e otimizada destes comandos constitucionais, recomenda-se o sopesamento, por meio de uma aplicação não extremada, de cada um dos bens jurídicos constitucionalmente protegidos, respeitando-se seus limites e possibilidades.

O termo federação (*foedus, foederis*) significa união, liga, trato, pacto, acordo. Federação é uma forma de estado que se caracteriza pela descentralização do poder político e pela união indissolúvel de estados autônomos, que atuam de forma independente e coordenada dentro de suas respectivas esferas de competência⁴⁶.

O federalismo é a forma de organização político-administrativa adotada no Brasil desde a proclamação da República. A Constituição de 1891 inaugurou a forma federativa de estado no Brasil, a partir da desagregação do Estado Unitário criado pela primeira constituição brasileira (Constituição de 1824).

⁴⁵ Aqui, cabe mencionar dois princípios de hermenêutica constitucional: o princípio da harmonização (ou concordância prática) e o da máxima efetividade (ou princípio da interpretação efetiva). Cf. BARROSO, Luiz Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo: Editora Saraiva, 6ª ed. 2006, p. 374.

⁴⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 254-255.

Esta forma de estado surgiu nos EUA⁴⁷ como um modelo intermediário entre a Confederação⁴⁸ e o Estado Unitário⁴⁹, que eram as formas de estado conhecidas até o final do século XVIII⁵⁰. Posteriormente, foi adotado em outros países, cada qual com suas particularidades.

Com relação a origem, o federalismo pode ser centrípeto e centrífugo. No federalismo centrípeto, há uma centralização política de estados soberanos, o movimento é de fora para dentro (por agregação). Uma confederação se tornando uma federação, como ocorreu no federalismo norte-americano e suíço. No Brasil foi o contrário. O federalismo brasileiro origina-se da desagregação (centrífugo) de um estado unitário, o movimento foi de descentralização, isto é, de dentro para fora.

A regra no Estado Federado é a existência de apenas dois poderes políticos: a União e os Estados. A Federação brasileira é composta pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Porém, os Municípios e o DF não são típicos entes federativos, pela falta de algumas das competências presentes nos estados. O território, por sua vez, não é um ente federativo.

Na federação não há hierarquia / subordinação entre os entes federados. Os Municípios não são subordinados à União e aos Estados, tampouco estes são subordinados à União. Há uma convivência coordenada, num mesmo território, de diferentes entidades políticas autônomas, que não podem se separar unilateralmente da RFB, pois a federação é indissolúvel (art. 1º da CRFB/88), ou seja, inexiste direito à secessão.

⁴⁷ Alexander Hamilton, James Madison e John Jay propuseram, em “o federalista”, a formação da federação norte-americana como uma forma de reduzir a autonomia política e militar dos estados, evitando, assim, a eclosão de uma luta fratricida. Cf. HAMILTON, Alexander; MADSON, James. JAY, John. **The Federalist Papers**. Organizado por R. B. Bernstein. Editora Arcturus. 2016. A palavra federação tem origens no latim *foedus*, *foederis* e significa pacto, aliança. A forma federativa de estado nasceu com a Constituição de 1787 dos Estados Unidos a partir da “Convenção da Philadelphia”, na qual as treze colônias, descontentes com os altos impostos cobrados, decidiram ceder parte de sua soberania, tornando-se autônomas, em prol do Estado Federal, este sim soberano. **We the people**. Documents and Writings of the Founding Fathers. Sweet Water Press. 2016. p. 117.

⁴⁸ Se o Estado possui mais de um poder político, será ele Federado ou Confederado, a depender da forma de organização desses poderes. Se os diferentes entes políticos estiverem organizados no texto de uma Constituição, se forem dotados de autonomia (e não de soberania) e não possuírem o direito de secessão (separação), estaremos diante de um Estado Federado. É o caso do Brasil: (i) a organização dos nossos entes políticos está disciplinada no texto constitucional; (ii) todos os entes políticos são dotados, apenas, de autonomia; (iii) os entes políticos não possuem direito de secessão, isto é, não podem se separar da República Federativa do Brasil. Se os diferentes entes políticos estão organizados num documento conhecido como tratado, se são dotados de soberania e se podem separar-se a qualquer tempo uns dos outros, o Estado será do tipo Confederado. Na confederação, cada membro tem suas leis próprias, sendo o governo central um mero coordenador de esforços. É o caso, por exemplo, da recém-criada União Europeia e dos Estados Unidos no período entre 1776 e 1787.

⁴⁹ No Estado Unitário, há apenas um centro de poder político, que legisla e irradia sua competência por todo o território nacional. Entretanto, isso não significa necessariamente a existência de uma administração centralizada. São exemplos deste tipo de sistema: França, Chile, Uruguai, Paraguai, Japão, Portugal, Espanha e Nova Zelândia.

⁵⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: **Temas de Direito Constitucional Tributário**, *Lúmen Júrís*, 2009, p. 250.

O Legislativo bicameral é normalmente encontrado na federação, de maneira a permitir a participação da vontade regional na formação da vontade nacional. Um Estado federativo precisa de participação das vontades parciais na vontade nacional. No Brasil ela se efetiva por meio do Senado (composto por representantes dos Estados).

A federação é uma modalidade de Estado Composto, ao contrário do Estado Unitário, que é um Estado Simples. O Estado Unitário, ou Simples, é caracterizado pela centralização política, ou seja, há apenas um centro de poder político, que legisla e irradia sua competência por todo o território nacional.

O Estado composto, ao revés, é um estado descentralizado que se evidencia por uma associação de coletividades políticas autônomas ou soberanas. Constituem modalidades de Estados Compostos o Estado Federal e a Confederação de Estados. A primeira realçada pela unidade de soberania e pluralidade de autonomias, e a segunda, por uma multiplicidade de soberanias.

A marca da federação é a autonomia política de seus entes, de modo que não haja sujeição de um ao querer do outro, ainda que este outro seja o ente central. A existência de competências próprias, livres de ingerências por parte do ente central, é o que diferencia a federação do estado unitário.

A descentralização política é a marca do estado federado. Nos estados unitários, o que se vê é a descentralização administrativa na estrutura do governo ou, no máximo, uma descentralização política *soft* – sempre vinculada ao governo central e baseada em lei e não na constituição.⁵¹

Na federação, a descentralização regional de poder político é criada pela própria constituição, que se incumbiu de fazer a partilha de competências entre os entes da federação,

⁵¹ No Estado unitário puro há uma total centralização de poder, político e administrativo, nas mãos de um único ente. Trata-se de uma figura meramente teórica, que não encontra exemplo histórico a ser citado. No Estado unitário descentralizado administrativamente permanece a concentração de poder político nas mãos de somente um ente, mas este descentraliza a execução de suas decisões políticas, ou seja, outorga poderes administrativos, para pôr em prática suas determinações políticas, a outros entes, por ele criados. Podemos ainda falar em estado unitário descentralizado política e administrativamente, quando, além da mera função de execução das políticas públicas emanadas do poder central, houver certa margem de discricionariedade na atuação dos poderes locais. No entanto, mesmo em um estado descentralizado administrativa e politicamente, os poderes locais não possuem competências próprias, ou seja, não são autônomos, pois o poder central pode, a qualquer momento, avocar para si “competências” outrora delegadas, regredindo, assim, para uma centralização absoluta. Mostras desses Estados unitários descentralizados administrativa ou administrativa e politicamente são o regional, da Itália, e o autônômico, da Espanha. Segundo José Luiz Quadros de Magalhães, "No Estado autônômico espanhol (...), ocorre descentralização administrativa e legislativa ordinária, diferenciando-se este modelo do modelo de Estado regional pela forma ímpar de constituição das autonomias, onde a Constituição espanhola de 1978 permitiu que a iniciativa partisse das províncias para constituir regiões autônomas e que essas elaborassem seus estatutos, que para terem validade, devem ser aprovados pelo parlamento nacional, transformando-se em lei especial". MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Pacto Federativo** Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 16.

atribuindo responsabilidades e provendo os entes políticos de recursos independentes e adequados ao desempenho de suas competências administrativas.

A “repartição de competências” é decorrência de um Estado Federado, pois num Estado Unitário não há que se falar em partilhar competências legislativas, haja vista que nele só haverá um ente político, que, conseqüentemente, acumulará todas as competências estatais.

No Estado Federado a partilha constitucional de competência funciona como garantia da autonomia dos entes federados. Neste sentido, diz a Constituição da República que todos os entes federados são autônomos, “*nos termos desta Constituição*” (CRFB, art. 18). Sendo assim, é possível afirmar que as autonomias dos entes políticos, sejam eles centrais ou periféricos, materializam-se exatamente nas competências que lhe foram atribuídas pela Constituição.

A ideia do federalismo é justamente promover a divisão territorial do exercício do poder político entre os chamados entes da federação, todos dotados de autonomia política, administrativa e financeira. A existência de várias esferas de governo propicia maior participação política da sociedade, além de permitir uma alocação eficiente de recursos nacionais, por meio da descentralização da produção de bens e serviços públicos.

Ocorre que essa divisão territorial de competências pode ser mais ou menos descentralizada e equilibrada. Historicamente, podemos identificar uma alternância cíclica entre períodos de concentração e desconcentração do poder no federalismo brasileiro, com desdobramento direto na sua face financeira – o federalismo fiscal⁵².

Conforme visto a federação brasileira surge de um processo de desdobramentos de um Estado Unitário. Criada no final do século XIX, com a proclamação da República, para solucionar o problema administrativo originário da dimensão do país e das diferenças regionais.

Na República Velha até 1930, não havia representatividade dos estados no governo central, mas sim uma forte influência das oligarquias rurais paulistas e mineiras, na conhecida política do “café com leite”, por conta de uma economia essencialmente exportadora de produtos primários, especialmente de café.

⁵² “A natureza dinâmica do federalismo fiscal o faz assumir configurações diversas ao longo do tempo e no espaço, bem como é produto da interação entre as regras institucionais e a organização e dinâmica econômica do País.” Cf. SILVA, Mauro Santos. **Teoria do federalismo fiscal**: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v.15, n. 1, 2005, p.119.

No Estado Novo até 1946, percebe-se uma forte centralização nas mãos da União, sob o comando de Getúlio Vargas. Neste período, o Brasil era uma federação apenas nominalmente. Na Constituição de 1934, por exemplo, o Senado nem compunha formalmente o Poder Legislativo, que era unicameral. O Senado era uma espécie de órgão de cooperação dos poderes.

Após, identifica-se novo ciclo de desconcentração com a promulgação da nova Constituição democrática. Em 1945, com o final do Governo Vargas, assume o poder o então Presidente do Supremo Tribunal Federal José Linhares, pois como não havia Senado à época. Surge daí a Constituição de 46, que adotou um modelo mais aberto de federalismo. Este maior grau de descentralização do constitucionalismo de 1946 trouxe consigo a preocupação com partilha de receitas na federação.

Todavia, com a ascensão do poder militar em 1964, instaura-se um novo período de concentração do poder político-financeiro, que se seguiu até meados da década de 1980, quando então se deu início da abertura política e o novo processo de redemocratização, que culminou com a Constituição Federal de 1988, fortalecendo a participação dos Estados e dos Municípios e conferindo a eles relevante participação no financiamento e nos gastos públicos. Naquele momento, consolidava-se a nova descentralização fiscal. Entretanto, após inúmeras emendas constitucionais que modificaram o projeto original (aumento da arrecadação através das contribuições de competência da União, criação e perpetuação do mecanismo da DRU⁵³, etc.), podemos dizer que se vivencia hoje um novo processo de concentração de poder fiscal na direção da União.⁵⁴

O desenho de federalismo traçado pela Constituição de 1988 com suas diversas emendas pode ser retratado pela elevada (i) concentração de competências legislativas na União⁵⁵; (ii)

⁵³ O mecanismo constitucional da *Desvinculação de Receitas da União* (DRU) foi instituído – artigo 76 do ADCT – para permitir que 20% (vinte por cento) das receitas vinculadas da União sejam destinadas de maneira flexível, propiciando uma alocação mais adequada de recursos orçamentários, além de não permitir que determinados itens de despesas fiquem com excesso de recursos vinculados, enquanto outras áreas apresentam carência de recursos, possibilitando, ao final, o financiamento de despesas imprescindíveis sem endividamento adicional da União. Isso porque o excesso de vinculações do Orçamento Geral da União foi se elevando muito ao longo das décadas, levando a União a se endividar para pagamento de despesas obrigatórias quando despunha de recursos sobrando em outros itens. Essas vinculações, somadas a gastos em boa medida imprescindíveis – pagamento de pessoal, benefícios previdenciários, contrapartidas de empréstimos externos – dificultam a capacidade do governo federal de alocar recursos de acordo com suas prioridades sem trazer endividamento adicional para a União. Assim, o Poder Executivo propôs ao Congresso Nacional em 1994 um projeto de emenda à Constituição que autorizava a desvinculação de 20% de todos os impostos e contribuições federais, formando uma fonte de recursos livre de carimbos. Foi criado, então, o Fundo Social de Emergência, posteriormente denominado Fundo de Estabilização Fiscal, que vigorou até 31 de dezembro de 1999. A partir do ano 2000, foi reformulado e passou a se chamar DRU – Desvinculação de Receitas da União, tendo sua prorrogação aprovada pelo Congresso Nacional até 2015 pela Emenda Constitucional nº 68/2011.

⁵⁴ ABRAHAM, Marcus. *As Emendas Constitucionais Tributárias e os Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Op. cit. pp. 230-235.

⁵⁵ Certamente há operadores do Direito que sequer leram lei estadual ou municipal. Os Códigos Civil, Penal, Processual Civil, Processual Penal, bem como as Leis Trabalhistas são federais, oriundos do exercício da competência legislativa da União, prevista no art. 22 da CRFB.

descentralização das funções administrativas (competência material); e (iii) descentralização no plano judicial.

No plano financeiro, a Constituição preocupou-se com a descentralização, mas tal modelo foi infirmado pelo crescimento das contribuições e, diminuição do peso proporcional dos impostos. Uma espécie de mutação do modelo de partilha de competências consagrado pelo constituinte, cujo foco era os impostos (em sua maioria partilháveis com os entes periféricos) e passa a ser as contribuições federais, que não se submetem ao regime de repartição do produto arrecadado previsto nos arts 157/161 da CRFB, com exceção da CIDE combustível⁵⁶.

Aqui vale uma advertência àqueles que criticam a instituição do IVA, por conta da centralização do poder de tributar nas mãos da União: ela já existe. Não por conta de um arranjo pensado e pautado em razões de simplificação e eficiência como pretende a reforma, mas sim por uma patologia do sistema atual que reforçou e desvirtuou o papel das contribuições especiais do art. 149 da CRFB, promovendo uma artificial centralização em nosso federalismo fiscal, com o beneplácito do Supremo Tribunal Federal, que não vem desempenhando seu papel de Tribunal da Federação.

O Federalismo fiscal é a face financeira da forma federativa de estado⁵⁷. O conceito de federalismo é mais amplo e mais antigo que a ideia de federalismo fiscal⁵⁸. Conforme visto, o termo federalismo, sem o adjetivo “fiscal”, diz respeito à divisão de poderes políticos entre os níveis de governo. Já o federalismo fiscal está intimamente ligado à descentralização da política fiscal, ou seja, política de arrecadar e gastar.

Assim, o federalismo fiscal,⁵⁹ originário do pacto federativo brasileiro, consiste na distribuição constitucional das competências financeiras e tributárias para legislar, fiscalizar e cobrar recursos, assim como a redistribuição de receitas entre os entes federados, no sentido de

⁵⁶ Impostos que não sofrem repartição: a) todos os impostos municipais (IPTU, ITBI e ISS), já que somente existe repartição dos entes maiores para os menores; b) todos os impostos instituídos e arrecadados pelo Distrito Federal, já que ele não pode ser dividido em Municípios; c) o imposto estadual sobre transmissão *causa mortis* e doações; d) os impostos federais: II, IE, IGF e IEG. Quanto à CIDE -Combustível a União repassará 29% para Estados e DF e os Estados-membros destinarão 25% do valor que receberem aos municípios dos respectivos estados.

⁵⁷ ABRAHAM, Marcus. Políticas Públicas e Federalismo. In: DOMINGUES, José Marcos.(Org). **Direito Financeiro e Políticas Públicas**. Rio de Janeiro: GZ Editora. 2015, p.94.

⁵⁸ Curioso registrar que foi a discriminação de rendas foi a causa decisiva da criação do Estado Federal nos EUA. Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução a ciências das finanças**. vol. I, Rio de Janeiro: Forense, 1955. p. 292.

⁵⁹ Relata Wallace E. Oates que as três maiores figuras que desenvolveram as linhas mestras da Teoria do Federalismo Fiscal, surgida em meados de 1950 no contexto das finanças públicas, foram Kenneth Arrow, Richard Musgrave e Paul Samuelson. (OATES, Wallace E. Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism. *International Tax and Public Financ*, 12, 349-373, Netherlands, 2005).

conferir a cada ente condições para realizar suas respectivas atribuições públicas, igualmente estabelecidas na Carta Constitucional.⁶⁰

O federalismo fiscal tem estreita relação com a arrecadação de tributos e a autonomia financeira dos diversos entes da federação⁶¹. Seu objetivo é conferir aos entes federativos condições financeiras para realização de suas atribuições constitucionais, por meio da distribuição constitucional de competências tributárias, assim como pela redistribuição de receitas dos entes políticos mais centrais para os periféricos⁶². Neste sentido, o federalismo *fiscal* mostra-se mais específico, ocupando-se precipuamente do poder de gastar e do poder de tributar.

O princípio básico do federalismo consiste em atribuir responsabilidades pela provisão de bens e serviços de acordo com a abrangência geográfica dos benefícios recebidos pela população. Isso significa que, em se tratando de repartição de competência material (ou administrativa) — isto é, distribuição das responsabilidades por gastos com provisão de bens públicos — cada bem público deve ser provido pelo nível de governo que represente de forma mais próxima a área geográfica que se beneficia daquele bem.

O parâmetro que norteou o legislador constituinte na partilha de competências entre os diferentes entes federados foi o *princípio da predominância do interesse*. De acordo com este princípio, se a matéria é de interesse predominantemente nacional, deverá ser outorgada à União; se a matéria é de interesse predominantemente regional, deverá ser reservada aos estados-membros; se a matéria é de interesse predominantemente local, deverá ser atribuída aos municípios (o Distrito Federal, em face da vedação de sua divisão em municípios, cumula as competências locais e regionais).

Um bom exemplo de aplicação do princípio da predominância do interesse é a prestação do serviço de transporte de passageiros, em relação ao seu âmbito de abrangência temos a seguinte divisão: (a) se o transporte é intramunicipal (no âmbito do município), há um predomínio do interesse local, razão pela qual a competência para sua prestação foi outorgada ao município; (b) se o transporte é intermunicipal (entre municípios, no âmbito de um mesmo estado), predomina o

⁶⁰ ABRAHAM, Marcus. *As Emendas Constitucionais Tributárias e os Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

⁶¹ Nas palavras de José Marcos Domingues, “define-se federalismo fiscal como um conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos serviços e políticas públicas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência. DOMINGUES, José Marcos. **Federalismo fiscal brasileiro**. *Revista Nomos*, Fortaleza: Universidade Federal do Ceará. V.26, jan/jun.2007, p 137-143.

⁶² ABRAHAM, Marcus. Políticas Públicas e Federalismo. In: DOMINGUES, José Marcos. (Org). **Direito Financeiro e Políticas Públicas**. Rio de Janeiro: GZ Editora. 2015, p. 92.

interesse regional, sendo a competência do estado; (c) se o transporte é interestadual ou internacional (entre estados-membros, ou envolvendo outros países), há um explícito predomínio do interesse nacional, razão pela qual a competência para sua prestação foi outorgada à União.

Existem também hipóteses de competências comum e concorrente, que caracterizam o federalismo cooperativo. Quanto à relação entre os entes federativos, as duas principais espécies de federalismo são o dual e o cooperativo. No federalismo cooperativo, não há uma rígida repartição de competência entre o ente central e os demais entes federados⁶³. As competências comuns (art. 23) e as concorrentes (art. 24) se caracterizam pela conjunção de esforços entre os entes federativos para atingir um objetivo comum.

Quanto à repartição de competências, podemos encontrar 3 (três) tipos de federalismo: (i) *Federalismo dual* que se caracteriza pela existência de um modelo rígido e horizontal de repartição de competências em que se estabelece uma relação de coordenação entre o ente central (União) e os demais entes políticos. O federalismo dual é bem exemplificado pelo modelo clássico adotado pelos EUA. (ii) *Federalismo de integração* que ocorre diante de sujeição dos Estados federados a União em uma franca relação de subordinação decorrente do fortalecimento do poder central. (iii) *Federalismo cooperativo* que se caracteriza por uma divisão não rígida de competências entre a entidade central (União) e os demais entes federados. Há uma proximidade maior entre os entes federados, os quais, além de suas competências próprias (exclusivas ou privativas), também atuam em conjunto por meios de competências comuns (competências administrativas previstas no art. 23 da CRFB) e concorrentes (competências legislativas previstas no art. 24 da CRFB)⁶⁴.

O federalismo cooperativo é modelo adotado no Brasil⁶⁵. O federalismo dual é o clássico norte-americano, onde não há competências comuns ou concorrentes, somente competências privativas ou exclusivas.

⁶³ Seguem-se alguns artigos que demonstram o esforço da CRFB em prol de um federalismo cooperativo. Art. 22, parágrafo único: “Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo”. Art. 23, parágrafo único: “Leis complementares fixarão 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”. Art. 24§ 3º: “Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”.

⁶⁴ Segundo Reinhold Zippelius, o *federalismo cooperativo* é “aquele que acarreta uma “obrigação ao entendimento”, quer dizer, o dever das partes no sentido de se harmonizarem entre elas e, caso necessário, aceitarem compromissos. O envolvimento funcional dos Estados membros (e eventualmente até dos corpos territoriais a nível autárquico) nos processos centrais de planejamento e regulação, pode servir de exemplo a esse respeito.” ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria Geral do Estado**. Tradução de Karin Praefke-Aires Coutinho. 3.ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 512.

⁶⁵ Por ser um modelo de margens difusas, alega-se em seu desfavor que o federalismo cooperativo acaba sendo um terreno fértil ao desenvolvimento de regimes autoritários. Os entes periféricos estão mais sujeitos a eventuais usurpações de suas competências praticadas pela União, o que acarreta o inevitável esvaziamento da autonomia política dos entes federativos e,

No Brasil prevalece a repartição horizontal de competência, no qual há competências privativas e exclusivas, sem hierarquia, subordinação, de um ente federado sobre a atuação do outro. É exemplo de repartição horizontal o art. 21 da CRFB (competência administrativa exclusiva à União), o art. 22 da CRFB (competência legislativa privativa da União), o art. 30 da CRFB (competências dos Municípios), art. 25 (competência dos Estados-membros), art. 23 (competência comum).

Existem, porém, duas hipóteses de repartição vertical de competência na federação brasileira: (i) a competência legislativa concorrente, fixada no art. 24 da CF/88; e (ii) competência legislativa da União para estabelecer normas gerais sobre licitação e contratos (art. 22, XXVII da CRFB).

Na repartição vertical, diferentes entes federados atuam sobre as mesmas matérias, formando um verdadeiro “condomínio legislativo”, com uma relação de hierarquia no trato dessas matérias, pela adoção da técnica da legislação federal fundamental, responsável pelo estabelecimento de normas gerais de diretrizes essenciais.

Para que os entes da federação possam exercer, de forma efetiva, suas autonomias políticas e administrativas, é necessário que tenham autonomia financeira⁶⁶, que não é sinônimo de atribuição de competência tributária⁶⁷.

Sem independência econômico-financeira, não se pode cogitar de qualquer forma de autonomia na gestão da coisa pública. Esta é a razão pela qual a Constituição, além da atribuição de competências legislativas e administrativas aos entes políticos, também criou mecanismos de discriminação de renda para garantir a autonomia financeira dos entes da federação.

conseqüentemente, a subordinação desses à União, hipótese em que o federalismo cooperativo se convolaria em um federalismo de subordinação, um centralismo, que se convencionou chamar de *federalismo orgânico*. Segundo Celso Ribeiro Bastos “O Estado brasileiro na nova Constituição ganha níveis de centralização superiores à maioria dos Estados que se consideram unitários e que, pela via de uma descentralização por regiões ou por províncias, consegue um nível de transferência de competências tanto legislativas quanto de execução muito superior àquele alcançado pelo Estado brasileiro.” BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 487. Cf. tb. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**, *Lumen Juris*, 2009. p.255. TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 5.ed., São Paulo: Saraiva, 2007. p.956. ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria do Federalismo Democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999. p.65.

⁶⁶ RE 572762/SC. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJ de 05-09-2008. Do voto do Ministro Relator podemos extrair o seguinte excerto: "Destarte, 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, 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."

⁶⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo. José Bushatsky. 1972, p. 15. SCHOUREI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 238. ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 19 e 20.

Tais mecanismos pode se dar meio (i) da atribuição de competência tributária próprias (*fontes originárias*) e (ii) da repartição constitucional da arrecadação de alguns tributos, principalmente impostos (*fontes derivadas*)⁶⁸.

Para que haja autonomia financeira é necessária previsão de formas de obtenção de recursos e que esses recursos sejam suficientes para fazer frente as despesas decorrentes da partilha de competência material no âmbito da federação.

No Brasil, a Constituição da República vigente define com desejável clareza a atribuição das competências tributárias (art. 145/156 da CRFB) e a repartição das receitas entre cada esfera de governo (art. 157/162 da CRFB), de modo a evitar sobreposição de competências⁶⁹.

Percebe-se, pelos dispositivos constitucionais citados, que qualquer tentativa de reformulação no federalismo fiscal passará necessariamente pela edição de emenda constitucional que modifique a partilha de competência e/ou a repartição do produto da arrecadação tributária.

3.4 Partilha de receitas e a cláusula pétrea da forma federativa

A proposta de criação do IVA traz consigo o “fantasma” da inconstitucionalidade, pelo risco de comprometimento do equilíbrio da federação, consubstanciado na cláusula pétrea da forma federativa, prevista no art. 60, § 4º, I da CRFB.

A concentração de temas tributários na constituição é uma tradição no Brasil. As virtudes da tradição (rigidez e segurança) são também seu maior alçoz (imobilismo e falta de flexibilidade). A preocupação exacerbada com as condicionantes constitucionais da tributação vem impedindo que o Brasil harmonize seu modelo de tributação sobre o consumo de acordo com as melhoras práticas internacionais⁷⁰.

⁶⁸ Sobre o conceito de fonte originária e fonte derivada, ver: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo. José Bushatsky. 1972, p. 19. Rogerio Leite Lobo classifica as rendas pela fonte ou pelo produto. A discriminação de rendas pela fonte se dá por meio da repartição de competência tributária (discriminação horizontal de rendas); a discriminação de rendas pelo produto ocorre por meio da participação nas receitas próprias de outros entes (discriminação vertical de rendas). LOBO, Rogerio Leite. **Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e centralidade normativa**. Lumen Juris . Rio de Janeiro. 2006. p. 84 e 85.

⁶⁹ O professor Ricardo Lobo Torres explica que há três subsistemas da Constituição Financeira brasileira. O primeiro vai do art. 145 ao art. 156, que tratam dos tributos em espécie, bem como das competências tributárias dos entes políticos e suas limitações. O segundo envolve os arts. 157 a 162 e arts. 163 e 164, que disciplinam a repartição das receitas tributárias, como o crédito público e as normas gerais sobre finanças públicas. O terceiro subsistema é o orçamentário do art. 165 ao art. 169 da CRFB. TORRES, Ricardo Lobo. **Constituição Financeira. Sistema Tributário e Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. I, pp. 61-62 e 270.

⁷⁰ Ao trata do imobilismo decorrente da grande concentração de temas jurídicos tributários no texto constitucional, André Folloni cita, como exemplo, “o permanente estado de reforma que envolve o ICMS”: “posta em um texto constitucional que tem a forma federativa de estado como cláusula pétrea, a competência relativa ao ICMS costuma ser afirmada como irrevogável e inalterável. Advoga-se a impossibilidade de uma reforma que substitua IPI, ICMS e ISS por um IVA nacional, por uma

Há amplo debate doutrinário⁷¹ e jurisprudencial⁷² sobre a constitucionalidade das emendas constitucionais que trataram de matéria financeira e tributária. A questão central que diz respeito a reforma consiste em saber se a autonomia financeira dos entes federativos somente pode ser garantida por meio da atribuição de competências próprias.

Em termos pragmáticos, a discussão parece despropositada até porque muitos municípios já sobrevivem, em termos financeiros, de repasses obrigatórios. O mesmo já ocorre em relação ao ICMS e ao ISS pago pelas empresas optantes do simples nacional, que são repassados aos estados em municípios pela União, de forma incondicionada.

Em termos jurídicos, cabem duas indagações relevantes para análise da viabilidade jurídica da pretendida reforma tributária: a repartição de competências é cláusula pétrea? O modelo de partilha de competências estabelecido pelo constituinte originário em 1988 pode ser substancialmente alterado por meio de emenda constitucional?

A repartição de competências não é cláusula pétrea. Significa dizer que o modelo de repartição traçado em pelo legislador constituinte originário poderá sofrer modificações substanciais por meio de emenda constitucional. Nada impede, por exemplo, que uma matéria hoje integrante da competência legislativa concorrente seja repassada, por meio de emenda constitucional, à União; ou que uma matéria hoje integrante da competência dos Estados seja repassada aos Municípios – e assim por diante.

Porém, embora a repartição de competência não seja cláusula pétrea, uma emenda constitucional não pode modificar ilimitadamente o modelo de partilha estabelecido pelo constituinte originário, pois a tal alteração não poderá ser tendente a abolir a forma federativa de Estado, sob pena de incorrer em ofensa ao art. 60, § 4º, I da CRFB⁷³.

interpretação do art. 60, § 4º, I, que considera imutáveis os termos da autonomia orçamentária dos estados adotados na redação original da Constituição brasileira – ainda que essa interpretação dificulte, ou até inviabilize, por exemplo, a plena integração comunitária do Brasil no Mercosul, outra determinação constitucional.” FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: E o Direito Tributário com isso?. In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. ÁVILA, Humberto. Ed. Marcial Pons. 2012. p. 11 e 12.

⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.285.

⁷² Para detalhado estudo sobre o tema, cf. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. “O Supremo Tribunal Federal e as Cláusulas Pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária”. In: **Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica**. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. “Temas de federalismo fiscal brasileiro”. Rio de Janeiro: Editora Gramma, 2016. p.11-48.

⁷³ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 143. “A repartição de competências é crucial para a caracterização do Estado Federal, mas não deve ser considerada insuscetível de alterações. Não há obstáculo à transferência de competências de uma esfera da Federação para outra, desde que resguardado certo grau de autonomia de cada qual.”

Da consagração constitucional do princípio federativo como *cláusula pétrea*, decorre que o modelo de partilha de competências estabelecido pelo legislador constituinte originário em 1988 não pode ser substancialmente alterado com comprometimento do equilíbrio federativo, nem por meio de emenda constitucional⁷⁴.

O art. 60, § 4º, I da CRFB limita a possibilidade de modificação da partilha de competência tributária e das receitas públicas. As alterações, ainda que oriundas de emendas constitucionais, não podem ser de tal magnitude que comprometam a autonomia dos entes federativos e, conseqüentemente, o equilíbrio da federação.

A análise do alcance e da forma de interpretação das cláusulas pétreas é tema de interesse da filosofia constitucional, por estar situado na zona de interseção do constitucionalismo com a democracia. A interpretação expansiva do conteúdo das cláusulas pétreas coloca em risco a democracia, por limitar o poder de deliberação das maiorias de ocasião.

As cláusulas pétreas devem ser compreendidas como uma “reserva de justiça”, uma reserva moral mínima do sistema constitucional vigente e não como um obstáculo ao aperfeiçoamento e atualização da constituição à luz da realidade e das demandas de cada época. Não se trata de uma ditadura dos mortos sobre os vivos.

O problema da limitação do legislador atual pelas decisões do constituinte adotadas no passado relaciona-se a *partilha intergeracional de poder*. A ideia é evitar que maiorias passageiras comprometam os elementos constitucionais essenciais. Há basicamente duas (duas) concepções de justiça que buscam legitimar a superioridade jurídica do poder constituinte originário, e a conseqüente restrição aos poderes constituídos (derivados): Teoria democrática dualista (*Bruce Ackerman*)⁷⁵ e Teoria do pré-compromisso ou autovinculação (*Jon Elster*)⁷⁶.

A teoria democrática dualista parte da ideia de que existem 2 (dois) tipos de cenários políticos que podem dar origem a normas constitucionais: o ordinário e o extraordinário.

A política extraordinária se manifesta nos momentos constitucionais, contextos de grande mobilização cívica. Seu fundamento não está em norma constitucional ou lei anterior, mais sim na

⁷⁴ A tentação é grande, mas deve ser resistida, sob pena de grave comprometimento da identidade da Constituição. Lembre-se que, na Odisseia de Homero, Ulisses apenas se salvou do canto das sereias após colocar cera nos ouvidos e se amarrar ao mastro de sua embarcação. Foi dessa forma que a racionalidade triunfou sobre o mito. A respeito dessa metáfora, utilizada originalmente no constitucionalismo norte-americano por Jon Elster na obra *Ulysses and the sirens*, Cambridge: Cambridge University Press, 1979, conferir, no direito brasileiro, VIEIRA, Oscar Vilhena. **A Constituição e sua reserva de justiça — um ensaio sobre os limites materiais ao poder de reforma**, São Paulo: Ed. Malheiros, 1999, p. 20 e ss.

⁷⁵ ACKERMAN, Bruce. *We the People: foundations*, 1995. The Belknap Press of Harvard University Press. v.1.

⁷⁶ ELSTER, Jon. *Ulysses and the Sirens: Studies In Rationality And Irrationality*. Cambridge University Press. 1979. *Ulysses Unbound: Studies in Rationality, Precommitment, and Constraints*. Cambridge University Press, 2000.

mobilização popular imbuída de criar um novo estado mediante a promulgação de nova constituição. Não exige necessariamente formalização procedimental através de assembléia constituinte ou emenda anterior.

As decisões tomadas em momentos especiais (momentos constitucionais) devem prevalecer sobre aquelas que seriam tomadas em momentos rotineiros. Nos momentos constitucionais, são introduzidos na ordem jurídica valores essenciais que dão à constituição uma identidade que deve ser colocada ao abrigo do poder de reforma.

A política ordinária são deliberações do dia-a-dia dos órgãos representativos. Fica a cargo da classe política e dos organismos do poder constituído. Pode ser limitada pela vontade manifestada naqueles momentos especiais, por isso está em patamar inferior à política extraordinária.

A Teoria do pré-compromisso ou autovinculação é retratada na Obra de Jon Elster, que faz uma analogia entre as cláusulas pétreas e a Odisséia de Homero (Ulysses e a sereia). Segundo esta teoria é legítimo excluir do alcance das maiorias determinadas questões fundamentais, que expressam princípios fundamentais de justiça política ou garantam os pressupostos da própria democracia.

Há riscos de que, no processo político majoritário, em momentos de irracionalidade o povo possa ser vítima de suas próprias fraquezas ou paixões momentâneas, atentando contra a constituição.

Em linhas gerais, a finalidade das cláusulas pétreas são: (i) assegurar metas a longo prazo, em detrimento interesses momentâneos da sociedade; (ii) preservar a identidade material da Constituição; e (iii) assegurar o procedimento democrático.

Analisada a razão da existência das cláusulas pétreas, conclui-se que a criação de um novo modelo de partilha constitucional de competência tributária, sopesado por um sistema de transferências intergovernamentais e que não extingue todas as competências tributárias próprias dos estados e municípios, não é tema que justifique celebração de um novo pacto constitucional pela política extraordinária, por não comprometer a identidade da constituição no que tange à opção pela forma federativa de estado.

A mudança na partilha de competência está longe de ser uma situação-limite que exija rompimento da ordem constitucional anterior, pela retirada do poder constituinte originário de seu estado de latência⁷⁷, até porque tal tema sequer precisaria estar previsto na constituição.

A Constituição Brasileira de 1988 reduziu sobremaneira o espaço de conformação do legislador ordinário e complementar, entrincheirando em seu corpo uma quantidade enorme de temas financeiros e tributários, sem precedente em constituições anteriores ou de outros países democráticos.

O que deve ser preservado é o *núcleo essencial* da forma federativa de estado⁷⁸, cujo conteúdo reside na autonomia financeira dos entes federativos e no equilíbrio da federação. A autossuficiência financeira dos entes periféricos evita que se tenha uma federação de “fachada”, com extrema concentração de poder nas mãos do ente central e atribuição de competências meramente nominais aos entes periféricos.

A descentralização financeira deve acompanhar a descentralização política e administrativa, como decorrência da opção pelo federalismo. Também não há dúvida de que os entes periféricos devem dispor de recursos para o exercício regular de suas competências administrativas⁷⁹.

A questão é saber como essa *autossuficiência financeira* pode atingida para que seja considerada constitucionalmente válida. Será que os recursos devem ser necessariamente oriundos de competências tributárias próprias? O problema se agrava diante da *concepção*, de parte da doutrina, de que a autonomia financeira de um ente federativo não é garantida somente por meio de transferências intergovernamentais⁸⁰

Na busca do núcleo essencial do *conceito* de autonomia financeira, surgem três posições: (i) só por meio de competências próprias; (ii) preponderantemente ou só por meio de transferências; e (iii) pela combinação de ambas as formas de discriminação de rendas entre os entes federativos.

⁷⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo. Editora Saraiva. 2009. p. 121.

⁷⁸ “A ‘forma federativa de Estado’ - elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República - não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição; de resto as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege.” STF, ADI-MC 2024 DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento 27/10/1999, Pleno, DJ 01-12-2000.

⁷⁹ ZIMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 352. BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 23.

⁸⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro: *Forense*, 1994, p. 68. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: *Financieras*, 1965, p. 12.

A *primeira* posição⁸¹ é a ideal e, até mesmo, utópica. A *segunda* tem seus adeptos⁸² e amparo no direito comparado⁸³, mas envolve maior risco de comprometimento da autonomia financeira dos entes periféricos, notadamente diante do histórico brasileiro de desmandos da União. A *terceira*, por seu turno, parece mais equilibrada e mais suscetível de êxito diante dos reais desafios que envolvem a aprovação da reforma tributária no Brasil.

Os modelos federativos alemão, canadense e estadunidenses são mais centralizados em termos de atribuição de competência tributária para instituição de impostos, principalmente sobre renda e consumo, por serem tributos de base ampla e de grande mobilidade. Nestes países a autonomia dos entes subnacionais é garantida por meio da partilha de receita tributária⁸⁴.

As transferências equalizadoras destinam-se a manutenção do equilíbrio federativo, complementando as receitas necessárias para que entes regionais e locais com menor capacidade de arrecadação tributária ou de recursos naturais possam desempenhar os serviços públicos necessários à população.

O IVA dual está mais alinhado a terceira corrente, pois mantém um mínimo de *competências tributárias próprias* com a previsão de repasses obrigatórios aos entes subnacionais para o exercício de suas funções específicas.

A aparente desigualdade arrecadatória dos estados e municípios em relação à União, decorrente da criação do IVA Dual e extinção do ICMS e ISS, poderá ser compensada por outras vias, como: (i) a orçamentária; (ii) o sistema constitucional de transferências compulsórias; (iii) pelo remanejamento e/ou reforço de competência próprias; e (iv) pela atribuição de competências aos estados para tributação do IVA por meio de uma alíquota unificada, reduzida e limitada.

⁸¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, 1999, p.210. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo. Malheiros, 2009, p. 151.

⁸² ELIALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005, p.65. MARTINS, Cristiano Franco Martins. *Princípio federativo e mudança constitucional*. Limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 175. GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. Editora. Noeses. 2011. p. 208. ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 19 e 39. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo. José Bushatsky. 1972.p.20-22.

⁸³ No México, por exemplo, 90% das receitas dos Estados são oriundas de transferências do governo central, que é responsável por quase toda arrecadação tributária. Cf. ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 19.

⁸⁴ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **federalismo fiscal em perspectiva comparada**. Disponível em: <<https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/28/26>> Acesso em: 15.01.2019. LAUFER, Heinz. “**O ordenamento financeiro no estado federativo alemão.**” **O federalismo na Alemanha**. Trad. Konrad, Adenauer Stiftung. São Paulo, 1995, n. 7. p. 139-170. DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMENTE, Thomas da Rosa de. “O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o sistema jurídico brasileiro a partir da análise do modelo alemão.” In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMENTE, Thomas da Rosa de. **Federalismo, justiça distributiva e royalties do petróleo: três escritos sobre Direito Constitucional e o Estado federal brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes, 2016.

Mesmo que se cogitasse na criação do IVA nacional sem compartilhamento com os estados, parece haver razões jurídicas, históricas, políticas, e pragmáticas que justificam sua constitucionalidade⁸⁵.

A garantia da autossuficiência dos entes federativos e do equilíbrio da federação é dada por um adequado *sistema de discriminação das rendas*, que não se confunde com competência tributária⁸⁶. Do mesmo modo, a repartição de receita também não pode ser vista como centralização, nem significa perda de autonomia⁸⁷.

É possível que haja autonomia sem competência tributária e vice-versa, competência impositiva sem autonomia. Basta pensar no ente que tem competência tributária, mas não tem estrutura fiscal suficiente para dar conta da arrecadação, ou não há ambiente econômico favorável à ocorrência do fato gerador, como nos municípios mais pobres. Não adianta “dar vara de pescar para quem não domina a arte da pescaria, ou, se domina, não há local de pesca”.

A confusão acima relatada tem relevância teórica e prática. Se autonomia financeira fosse sinônimo de competência tributária, qualquer tentativa de modificá-la acarretaria alteração do pacto federativo, com risco de violação de cláusula pétrea.

A realidade atual brasileira já demonstra que há possibilidade de autonomia com base em transferências intergovernamentais. É o caso do SIMPLES Nacional, que já arrecada grande parte do ICMS estadual e ISS municipal. Muitos municípios brasileiros também se sustentam com base em repasse financeiro, pois não exercem suas competências tributárias⁸⁸.

Mediante autorização constitucional, Leis complementares federais também já restringem a autonomia dos estados e municípios. A LC nº 24/75, por exemplo, cria limitações à possibilidade

⁸⁵ Em defesa da constitucionalidade do IVA Nacional, Cf. MARTINS. Ives Gandra da Silva Martins. **Reforma Tributária, por Ives Gandra da Silva Martins**. Disponível em : <<https://www.ibet.com.br/reforma-tributaria-por-ives-gandra-da-silva-martins/>> Acesso em 06.01.2019. “Talvez a criação de um IVA nacional pertencente à Federação, com a incorporação do IPI, ICMS e ISS – como propus ao tempo da revisão constitucional de 1993 – e partilhado entre União, estados e municípios pudesse ser a solução. Alemanha tem no IVA, no Imposto de Renda e no tributo das corporações mais de 90% de sua receita. Portugal segue praticamente o mesmo percentual. Nada justifica no Brasil tal complexidade, com 12 impostos, no sistema, com esferas de tributação autônomas (União, Estados e Municípios) e, muitas vezes, superposição de incidências, como no IPI, ICMS, COFINS, PIS, estes últimos tributos incidentes também sobre operações sujeitas ao ISS.”

⁸⁶ Segundo Luís Eduardo Schoueri, “a discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal. Este exige que se assegure às pessoas jurídicas de direito público autonomia financeira. Entretanto, autonomia financeira implica discriminação de rendas, o que não se confunde com discriminação de competências.” SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 238.

⁸⁷ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 19 e 39.

⁸⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. Editora. Noeses. 2011. p. 208.

de concessão de benefícios do ICMS, e a LC 116/03 concede isenções heterônomas, definem local da prestação do serviço e alíquota mínima do ISS.

A discriminação de receita tributária pode ser feita pela *fonte* (por meio da distribuição de competência tributária) ou pelo *produto* (por meio das transferências intergovernamentais)⁸⁹, ou pela combinação de ambos. O que importa, ao fim, é que o ente político tenha recursos suficientes para fazer frente as suas competências administrativas.

A autonomia dos estados e municípios pode ser garantido por um rígido sistema de transferências, como, inclusive, já aconteceu no passado, quando da extinção da competência tributária dos Municípios para tributar o Imposto Municipal sobre Operação Relativa à Circulação de Mercadorias, previstos nos art. 59 e 60 do CTN, revogados pelo Ato Complementar n. 31/66. É deste precedente histórico que se origina a participação dos Municípios no patamar de 25% do resultado da arrecadação do ICMS estadual, atualmente previsto no art. 158, IV da CRFB/88⁹⁰.

Também não se pode menoscabar a *prerrogativa de avaliação* do constituinte derivado no que tange à escolha da melhor forma de distribuição das receitas e atribuições entre os diferentes níveis de governo.

Os benefícios pragmáticos da mudança proposta não podem ser ignorados na análise da viabilidade jurídica da proposta⁹¹. As consequências devem ser consideradas na interpretação jurídica, notadamente na constitucional, dada a maior abertura de suas normas. A análise deve ser multidisciplinar e sensível à necessidade de redução do custo tributário brasileiro, de modo a permitir que o Mercado produza mais bens e serviços com a mesma quantidade de trabalho e de capital.

Além da necessidade de manutenção da autonomia das entidades periféricas da federação, é constitucionalmente admissível — e, em certa medida, até mesmo necessário — reconhecer-se a necessidade de uso do federalismo fiscal como instrumento de simplificação do sistema tributário, e, ao mesmo tempo, promoção de desenvolvimento e eficiência.

⁸⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendias Tributárias**. São Paulo. José Bushatsky. 1972. p.20-22.

⁹⁰ ROTHMANN, Gerd Willi. Reflexões sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). **Estado Federal e Guerra Fiscal: Uma perspectiva jurídico-filosófica**. Volume 4 - Coleção Federalismo e Tributação. Belo Horizonte: ARRAES Editores. 2015. p. 41.

⁹¹ “A preocupação com a eficácia da tributação em colaborar na busca pelo implemento das condições de vida digna e de desenvolvimento sustentável são constitucionalizadas, a ciência jurídico-tributária precisa incorporar um novo aspecto teórico, que, até então, recebe pouca atenção: a pragmática.” Cf. FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: E o Direito Tributário com isso ?. In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. ÁVILA, Humberto. Ed. Marcial Pons. 2012. p. 31.

A proposta de criação do IVA dual está longe de violar a cláusula pétrea da forma federativa. Eventual alegação de inconstitucionalidade da emenda criadora do IVA deve ser vista com reservas pelo judiciário, principalmente por se tratar de norma jurídica oriunda de amplo debate parlamentar, que não pode ser desconsiderado em prestígio ao princípio democrático e a própria *capacidade institucional* do Congresso⁹².

Nesta seara, o judiciário deve assumir uma postura de cautela, de autocontenção e neutralidade política. As decisões sobre inconstitucionalidade de emendas devem ser excepcionais e fundadas em *razões públicas*⁹³, aceitas como razoáveis pelas diversas correntes ideológicas.

A Constituição não pode ser ubíqua⁹⁴ e deve estar aberta⁹⁵ para um futuro cada vez mais líquido. Neste contexto, Habermas propõe, então, um procedimento dialógico/discursivo, apoiando a "legitimidade do direito em um arranjo comunicativo, onde os parceiros do direito, enquanto participantes do discurso racional, devem poder examinar se a norma controvertida encontra ou poderia encontrar o assentimento de todos os atingidos"⁹⁶.

Ora, se em termos *substanciais* o Judiciário não conseguiu identificar violação à Constituição, há que se voltar à atenção para o *procedimento* e para o *consenso legislativo* dele resultante, principalmente em se tratando de emenda constitucional. Esta perspectiva desloca a racionalidade do indivíduo para o procedimento, substituindo a razão centrada no sujeito (monológica) para uma *razão comunicativa, prática e dialógica*⁹⁷.

⁹² GARRETT, Elizabeth; VERMEULE, Adrian. **Institucional design of a Thayerian Congress**. Duke Law Journal, n. 50, 2001, p. 1277-1333.

⁹³ RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo. Ática. 2000. p. 284.

⁹⁴ SARMENTO, Daniel. Ubiquidade constitucional: Os dois lados da moeda". In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de e SARMENTO, Daniel (orgs.). **A Constitucionalização do direito**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2007, p. 113 *et seq.*

⁹⁵ HABERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional. A Sociedade Aberta dos Interpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e Procedimental da Constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Editor Sergio Antonio Fabris, 1997.

⁹⁶ HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre a facticidade e validade*. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, v. 1, p. 138. Esta é a base da teoria consensual da verdade desenvolvida por Habermas. Para um comentário acerca da teoria consensual e as críticas de Habermas a teoria da verdade como correspondência. ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica*. Teoria do Discurso Racional como teoria da Argumentação Jurídica. Tradução: Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Gen – Forense, 2011, p. 108-109.

⁹⁷ Na busca do equilíbrio constitucionalismo (razão) e a democracia (vontade), surgem diferentes visões de democracia deliberativa, que podem ser sintetizadas em duas matrizes: *procedimentalismo* e *substancialismo*. O procedimentalismo tem como defensores JOHN HART ELY (*Democracy and Distrust*) e HÜRGEN HABERMAS (*Direito e Democracia entre Faticidade e Validade*). Dá ênfase ao princípio majoritário. O constitucionalismo, nesta visão, exerce papel subsidiário em relação à deliberação democrática, pois sua função é de apenas garantir as condições procedimentais da democracia. As deliberações devem estar abertas quanto aos resultados, obrigando-se apenas a respeitar as condições procedimentais. A Constituição deve garantir o espaço próprio ao pluralismo político, assegurando o funcionamento adequado dos mecanismos democráticos. Neste sentido, a constituição servirá de fiscal do adequado processo político deliberativo. Entendem que não é papel da jurisdição constitucional tutelar valores substantivos, mas apenas proteger os pressupostos necessários para o bom funcionamento da democracia. Não reconhecem o interprete constitucional como um aplicador de princípios de justiça. Por outro lado, o substancialismo, que tem como principais protagonistas JOHN RAWLS e RONALD DWORKIN, dá ênfase a princípios de justiça, como direitos fundamentais. O constitucionalismo, para os sunstancialistas, exerce papel principal já que os princípios estão positivados no

Para além deste *núcleo essencial*, há um espaço de conformação, reservado aos consensos da política do dia a dia, no qual deve ser privilegiada a atuação do constituinte derivado, como reconhecimento do triunfo da democracia sobre o constitucionalismo, por não se tratar de *decisão política fundamental*, de um *elemento constitucional essencial*, que possa ser considerado cláusula pétrea.

Não há, portanto, vedação constitucional à realização de uma reforma tributária que implique modificação das regras de partilha das competências tributárias e receitas públicas, com o objetivo de dar maior eficiência ao modelo então existente. Ao revés, o compromisso de *eficiência* e de *economicidade* na gestão tributária impõe ao Estado que maximize suas receitas, notadamente as derivadas, como as oriundas da tributação. Paralelamente, soa razoável que um sistema tributário seja flexível para acomodar as possíveis transformações nas atribuições de responsabilidades que possam vir a ocorrer ao longo do tempo.

1.5 Distribuição das competências tributárias por base de incidência.

A teoria econômica, sob a influência de *Musgrave*, estabeleceu parâmetros objetivos para identificação do que seria um bom sistema de financiamento local (“*good local tax*”). Neste tópico, a ideia é trazer para o debate jurídico alguns critérios de ordem econômica que visam identificar qual nível de governo seria mais indicado para tributar determinado fato gerador, o que acarretaria responder ao seguinte questionamento: quem deve tributar o quê?⁹⁸

texto constitucional. As deliberações encontram-se parcialmente fechadas quanto aos resultados, devendo promover a aplicação de princípios justificados prévia e monologicamente. Aditem o controle dos resultados das deliberações políticas. O substancialismo defende a legitimidade da atuação jurisdicional para prover e garantir valores substantivos presentes na constituição. Neste sentido, torna-se possível criticar os resultados das deliberações mesmo em uma sociedade procedimentalmente perfeita. A constituição deve veicular consensos mínimos de justiça, essenciais para dignidade das pessoas e para o funcionamento do regime democrático e que não devem ser afastados por maioria política de ocasião. Há, entretanto, larga zona de intercessão entre essas duas concepções, sem negar a relevância do princípio majoritário e da democracia, mesmo os procedimentalistas reconhecem que não haverá deliberação majoritária minimamente consciente e consistente sem respeito aos direitos fundamentais dos participantes do processo deliberativo, o que inclui a garantia das liberdades individuais e de condições materiais mínimas indispensáveis ao exercício da cidadania. Já existem modelos intermediários, que conjugam elementos de ambas as matrizes, como o modelo cooperativo de democracia deliberativa. Cf. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Constitucionalismo Democrático e Governo das Razões*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2011, p. 3-7; SARMENTO, Daniel. “O neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades”. In: SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010.

⁹⁸ MUSGRAVE, Richard A. (1983). “Who should tax, where, and what?”, Wallace E. Oates (ed.), *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*, The International Library of Critical Writings in Economics, An Elgar Reference Collection, 1998, pp. 63-80.

Tributar é repartir encargos sociais⁹⁹. No estado fiscal¹⁰⁰, o custo do aparato estatal é suportado pelos tributos cobrados das pessoas (físicas e jurídicas) que o compõe. Para tanto, são escolhidos signos presuntivos de riquezas que podem ser categorizados em três bases econômicas: patrimônio, renda e consumo.

⁹⁹ NABAIS, José Cassalta. *O Dever Fundamental de Pagar Imposto*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 678. Segundo Cassalta Nabais, “os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí decorre que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm, portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também têm custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento. Por conseguinte, não há direitos gratuitos, direitos de borla, uma vez que todos eles se nos apresentam como bens públicos em sentido estrito”(...) chama-se a atenção para aquilo que os impostos representam para as liberdades que usufruímos, o que levou à conhecida frase de Abraham Lincoln ‘acabem com os impostos e apoiem o livre comércio e os nossos trabalhadores em todas as áreas da economia passarão a servos e pobres como na Europa’, e para o tipo de estado de que beneficiamos, o que está na base da célebre afirmação de Oliver Wendell Holmes ‘os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada’. O que significa que os actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro.” Cf. NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 21; 25-26.

¹⁰⁰ Ricardo Lobo Torres sistematiza as etapas de evolução do estado financeiro da seguinte forma: (i) *Estado Patrimonial*: Sua principal característica era o patrimonialismo financeiro. Até a idade média, as receitas patrimoniais eram compostas majoritariamente por ingressos patrimoniais, de modo que o Estado dependia fundamentalmente das rendas patrimoniais ou domínios do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial dos tributos. Como as receitas públicas eram oriundas do patrimônio do príncipe, havia confusão entre o público e privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe (patrimônio do príncipe) e a fazenda pública (bens estatais); (ii) *Estado de Polícia*: era modernizador, intervencionista, centralizador e paternalista. Baseava-se na atividade de “polícia”, que corresponde ao conceito alemão de *Polizei*, e não ao de polícia no sentido grego ou latino, eis que visa, sobretudo à garantia da ordem e da segurança e à administração do bem-estar e da felicidade dos súditos e do Estado; (iii) *Estado de Fiscal*: é específica figuração do Estado de Direito; é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte – ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe. Deu-se a separação entre a fazenda do príncipe e a fazenda pública. O Estado Fiscal, projeção financeiro do Estado de Direito, conheceu três fases distintas: a do *Estado Fiscal Minimalista*, a do *Estado Social Fiscal* e a do *Estado Democrático e Social Fiscal*: - Estado fiscal minimalista: Fase do Estado Liberal Clássico ou do Estado Guarda Noturno que se estendeu do final do século XVIII até o início do século XX. A função estatal se restringia ao exercício do poder de polícia, da administração da justiça e da prestação de uns poucos serviços públicos, não necessitando de sistemas tributários amplos, por não assumir demasiados encargos na via da despesa pública e por não ser o provedor da felicidade do povo, como acontecera no patrimonialismo; - *Estado Social fiscal*: corresponde ao aspecto financeiro do Estado Social de Direito (Estado do Bem Estar Social, ou Estado Pós-liberal ou Estado da Sociedade Industrial). Deixa o Estado de ser mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção na ordem econômica e social. A atividade financeira continua a se fundamentar na receita de tributos, proveniente da economia privada, mas os impostos deixam-se impregnar pela finalidade social ou extrafiscal, ao fito de desenvolver certos setores da economia ou de inibir consumos e condutas nocivas à sociedade. Pela vertente da despesa a atividade financeira se desloca para a redistribuição de rendas, através do financiamento para a entrega de prestações de serviços públicos ou de bens públicos, e para a promoção do desenvolvimento econômico, pelas subvenções e subsídios. O orçamento público se expande exageradamente e o Estado Social Fiscal entra em crise financeira e orçamentária a contar do final da década de 70; - *Estado Democrático e Social Fiscal*: a queda do muro de Berlim (1989) marca o início do processo de globalização e a crise do modelo socialista e intervencionista de estado. Surge o Estado Democrático e Social de Direito (Estado Subsidiário ou Estado da Sociedade de Riscos ou Estado de Segurança). É reduzido o tamanho do Estado como consequência da redução de seu intervencionismo nos domínios social e econômico. O Estado vive precipuamente dos ingressos tributários, reduzindo, pela privatização de suas empresas e pela desregulamentação do social, o aporte das receitas patrimoniais e parafiscais. Procura, na via da despesa pública, reduzir as desigualdades sociais e garantir as condições necessárias à entrega de prestações públicas nas áreas da saúde e da educação, abandonando a utopia da inesgotabilidade dos recursos públicos. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 7-10.

O federalismo fiscal se refere à forma como estas bases econômicas serão distribuídas pela Constituição aos entes federativos no momento da repartição da competência tributária¹⁰¹, bem assim ao modo como o produto da arrecadação dos impostos é distribuído entre os entes da federação, como é próprio do *federalismo cooperativo*.

A discussão diz respeito a amplitude da descentralização fiscal, à luz dos critérios de partilha das bases de incidência fiscal entre os entes tributantes. A teoria econômica de influência anglosaxã, recomenda que a amplitude da descentralização depende vocação, ou capacidade de conformação, dos governos subnacionais para tributar determinada base de incidência. A partir daí desenham-se a forma de descentralização mais adequada, podendo ser mais ou menos intensa a depender do caso¹⁰².

A forma mais intensa consiste em atribuir competência própria e exclusiva aos governos subnacionais, com possibilidade de legislar, administrar e ficar com a receita oriunda da exploração de determinada bases de incidência. É situação de autonomia fiscal máxima. As principais vantagens deste método residem no maior *accountability* e no gerenciamento próprio do esforço fiscal que cada ente impõe aos seus residentes, responsabilizando-os indiretamente pelo nível de despesa. As desvantagens residem basicamente no risco de concorrência predatória e exportação de tributo, bem como na sobreposição de atribuições administrativas, como consequente aumento de custo tributário.

Uma outra forma é a afetação da receita tributária oriunda da exploração de determinada base de incidência dos impostos por um ente mais central. Trata-se de restrição ao poder de tributar de um ente subnacional, que receberia uma parte ou até a totalidade da receita do imposto arrecadado pelo ente de níveis superior. Neste caso, a administração do tributo normalmente é mantida no nível central.

A terceira forma consiste no compartilhamento de base de incidência fiscal, modelo este que pode variar em termos de descentralização / harmonização. Normalmente, fica garantido ao ente subnacional a possibilidade de cobra uma alíquota extra sobre a base de incidência pré-definida em nível nacional.

¹⁰¹ CALIENDO, Paulo. **Um IVA para o Brasil: uma proposta radical e inovadora que redistribui corretamente as bases de incidência**. disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/um-iva-para-o-brasil-14032017>. Acesso em: 05.06.2018.

¹⁰² CABRAL, Nazaré da Costa. **A teoria do federalismo financeiro** – 2ª ed. rev. e atualizada – Coimbra: Almedina. 2015.

É justamente nesta terceira hipótese que se coloca a tributação do IVA Dual. União e Estados cobrando IVA sobre uma base fiscal comum, em regime de cooperação fiscal (*piggybacking*)¹⁰³. A partilha da base de incidência envolve a atribuição do poder de fixar alíquotas do imposto cuja base é compartilhada.

Este modelo é adotado nos Estados Unidos e Canadá, em relação ao imposto sobre rendimentos. No Canadá, o compartilhamento também existe em relação ao imposto geral sobre consumo e impostos especiais (*excises tax*). Nestes países, governo central e regional compartilham a mesma base fiscal sobre a qual são aplicadas alíquotas diferentes por cada um dos entes. Nos Estados Unidos, essa partilha também se estende aos governos locais, relativamente a impostos sobre o rendimento e venda a varejo¹⁰⁴.

O compartilhamento de uma mesma base tributária por mais de um nível de governo (*piggy back*) é comum em regimes federativos. Neste caso, governos central e subnacional terão poder de tributar a mesma base (normalmente consumo ou renda).

No Brasil também já tivemos experiência semelhante, durante a vigência do AIR (Adicional de 5% ao Imposto de Renda que fosse pago à União sobre os ganhos de capital) estadual e do IVVC (Impostos sobre a Venda a Varejo de Combustíveis líquidos e gasosos, exceto o óleo diesel) municipal, ambos extintos pela EC nº 3/93, que deu nova competência privativa a União para instituir o IPMF. Os dois impostos citados constavam da redação originária da Constituição, e suas extinções não comprometeram o equilíbrio da federação e, por isso, não violaram cláusula pétreia.

É interessante também perceber que a União já vem sobrecarregando a base consumo por meio da cobrança das chamadas contribuições “sem nenhum caráter”, a saber: o PIS e a COFINS, que não são partilháveis com estados e municípios.

A experiência federativa admite diferentes arranjos, que vão desde o número de entes políticos até a forma de discriminação das receitas entre tais entes. A organização político-administrativa de um estado federado está sujeita a modificações na forma de distribuição de poder entre os diversos níveis de governo, sem que disso acarrete desequilíbrio na federação.

A estrutura tributária de cada nível de governo deve ser estabelecida de modo que (i) as competências tributárias sejam *especializadas* por base de incidência; (ii) a base tributária

¹⁰³ BOADWAY, Robin; ROBERTS, Sandra; SHAH, Anwar (1994): “**Fiscal federalism dimensions of tax reform in developing countries**”, The World Bank Policy Research Working Paper 1385. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/470251468766794092/Fiscal-federalism-dimensions-of-tax-reform-in-developing-countries>. Acesso em 10.01.2019. p. 18.

¹⁰⁴ CABRAL, Nazaré da Costa. **A teoria do federalismo financeiro** – 2ª ed. rev. e atualizada – Edição. Coimbra: Almedina. 2015.

corresponda a *vocação* do ente que a recebe; e (iii) o *montante auferido seja suficiente para fazer frentes aos gastos* decorrentes das funções constitucionais recebidas, considerando também as receitas transferidas.

A eficiência do modelo de federalismo fiscal é aferida pela maior ou menor aderência da base econômica às características e necessidades financeiras do ente político que a receba. Saber “*quem deve tributar o quê¹⁰⁵ e como*” passa por acomodar “ao máximo” questões como vocação, especialidade e relação entre receita e despesa, de modo que a reforma do desenho atualmente vigente seja capaz de promover simplificação, ganho de escala, economicidade e redução de conflituosidade.

Mesmo para os adeptos da ideia de que a autonomia financeira de um ente federativo não é garantida somente por meio de transferências intergovernamentais¹⁰⁶, parece não ser justificável a entrega de competência tributária a um ente político, quando poderia ser melhor exercida por outro mais vocacionado à tributação da respectiva base tributária. Não é porque o fato gerador ou arrecadação se processaram em determinado Estado ou Município, que tais entes devam necessariamente receber o poder de tributar o signo presuntivo de riqueza subjacente ao fato gerador.

Cada ente deve receber competências tributárias próprias, de acordo com suas respectivas vocações, sem prejuízo da possibilidade de criação de transferências compulsórias do produto arrecadado para o ente em cujo território ocorreu o fato gerador ou se processou a arrecadação.

A autonomia financeira não está na atribuição meramente nominal do poder de tributar, mas sim na compatibilidade entre o montante recebido ou auferido por determinada unidade da federação e os gastos necessários ao desempenho de suas competências administrativas definidas na constituição.

O sistema de repartição do produto da arrecadação tem como objetivo devolver recursos provenientes de uma base tributária ao ente federativo em cujo território ocorreu o fato gerador e a arrecadação, bem como para mitigar eventuais problemas de desconexão entre as despesas

¹⁰⁵ MUSGRAVE, Richard A. (1983). “**Who should tax, where, and what?**”, Wallace E. Oates (ed.), *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*, The International Library of Critical Writings in Economics, An Elgar Reference Collection, 1998, pp. 63-80.

¹⁰⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: *Forense*, 1994, p. 68. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: *Financeiras*, 1965, p. 12.

decorrentes das funções administrativas (“*expenditure assignment*”) e as receitas necessárias ao seu financiamento (“*tax assignment*”)¹⁰⁷.

No lado da despesa, a determinação das funções (*expenditure assignment*) consiste na provisão de bens ou serviços a nível subnacional, verificando as possibilidades de “centralização/publicização ou de descentralização/ privatização”.

No lado da receita, a determinação do financiamento (*tax assignment*) passa pelo estabelecimento da descentralização fiscal ideal, por meio da identificação das receitas fiscais próprias dos entes federativos, com a possibilidade de promoção de transferências intergovernamentais (partilha de receita fiscal e subvenções) para fins de equalização financeira vertical.

A quantidade de tributos e a falta de especialização são problemas que comprometem o ganho de escala na administração tributária de cada ente. A União detém a competência sobre todas as bases. Os estados e municípios, por seu turno, são competentes para tributar a propriedade e o consumo de bens e serviços.

A reforma tributária deve implementar um arranjo de distribuição de competências por base de incidência que seja mais racional e especializada. A estrutura tributária atualmente em voga é conflituosa pela sobreposição de bases submetidas à legislação e administração de entes diversos, que na prática acabam não detendo conhecimento específico sobre essa grande gama de tributos com características próprias.

Quanto à questão da vocação de cada ente político para tributar determinada situação econômica (base tributária), a Ciência das Finanças Públicas¹⁰⁸ procurou alocar as bases tributárias dos impostos (renda, consumo e propriedade) entre os três níveis de governo (central, regional e local) de modo que cada ente se ocupe com o que pode fazer melhor, conforme os seguintes critérios: (i) facilidade de se exportar o tributo; (ii) mobilidade da base tributária; (iii) economias de escala na administração do tributo; (iv) não induzir à alocação ineficiente de recursos econômicos; (v) associação do tributo pago a benefícios providos pelo governo local; (vi) viabilidade administrativa para cobrança do tributo¹⁰⁹.

¹⁰⁷ CABRAL, Nazaré da Costa. **A teoria do federalismo financeiro** – 2ª ed. rev. e atualizada. Coimbra: Almedina. 2015.

¹⁰⁸ MUSGRAVE, Richard A. (1983). “Who should tax, where, and what?”, Wallace E. Oates (ed.), *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*, The International Library of Critical Writings in Economics, An Elgar Reference Collection, 1998, pp. 63-80.

¹⁰⁹ MENDES, Marcos. **Federalismo Fiscal**. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 430. CABRAL, Nazaré da Costa. **A teoria do federalismo financeiro** – 2ª ed. rev. E atualizada – Edição. Coimbra: Almedina. 2015. BOADWAY, Robin; ROBERTS, Sandra; SHAH, Anwar (1994):

Passa-se agora a expor tais critérios.

3.5.1 Facilidade de se exportar o tributo

Um “bom tributo”, em termos de eficiência, é aquele cuja incidência efetiva é de difícil exportação a outro ente federativo.

No Brasil, o ICMS configura um exemplo clássico desta “exportação” de tributos. O ICMS é um imposto estadual tributado na origem e, por isso, tem sua “exportação” viabilizada para contribuintes de outras jurisdições. Neste caso, os consumidores de um estado, ao adquirirem mercadorias ou serviços em outro estado, estarão financiando o governo do estado produtor.

O fato da exportação de tributo estar mais presente na tributação do ICMS vem contribuindo para aumento das desigualdades regionais, que não foram adequadamente contornadas pela Resolução do Senado 22/89 nem, mais recentemente, pela EC nº 87/2015.

Se um imposto sobre mercadorias (por exemplo, o ICMS) fosse arrecadado no “destino” (onde ocorre o consumo), o consumo só poderia ser taxado pela comunidade onde reside o consumidor, o que evitaria a exportação de tributos.

Ademais, o que se deve tributar é o consumo que ocorre no destino e não a produção que se dá na origem.

Não obstante o fato de que a cobrança descentralizada na origem apresenta o inconveniente da “exportação” de tributos, a solução (tributação no “destino”) sofre resistência pela dificuldade administrativa de cobrança.

A tributação no destino quando realizada por governos subnacionais é mais dispendiosa, complexa e menos prática. Segundo Marcos Mendes, “é muito mais fácil tributar um grande volume de mercadorias na indústria produtora, no momento em que elas saem da fábrica (na origem), do que fiscalizar milhares de estabelecimentos comerciais, para tributar a mercadoria no momento da venda final (no destino)”¹¹⁰.

Diante destes problemas, a melhor saída para o ICMS (“IVA brasileiro”) seria sua cobrança por um governo central, sem prejuízo de compartilhamento com governos subnacionais. Na

“Fiscal federalism dimensions of tax reform in developing countries”, The World Bank Policy Research Working Paper 1385. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/470251468766794092/Fiscal-federalism-dimensions-of-tax-reform-in-developing-countries>. Acesso em 10.01.2019.

¹¹⁰ MENDES, Marcos. **Federalismo Fiscal**. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 430.

verdade, o ICMS brasileiro é um raro caso no mundo de IVA cobrado por estados e único na origem! Além da exportação do imposto, a consequência desta metodologia é a complexidade, decorrente da multiplicidade de legislações, e a concorrência fiscal predatória, fruto do desequilíbrio inter-regional, que deveria ser mitigado pela União e não pelos estados unilateralmente.

O fato de o ICMS ser, em regra, cobrado na origem e não no destino também causou a chamada guerra fiscal entre os estados brasileiros, distorcendo a alocação espacial dos recursos. Esta modalidade de cobrança também tem o inconveniente de permitir que um estado transfira para o outro o ônus de suas decisões de incentivos fiscais para a localização de atividades produtivas.

Além da grande facilidade de se “exportar” o referido tributo, seguem-se alguns dos motivos pelos quais deve ser repensada a forma de cobrança do ICMS, que atualmente é feita pelos estados-membros e na origem: (i) problemas criados pelo comércio interestadual; (ii) alta complexidade decorrente da existência de múltiplas legislações; (iii) perda de controle macroeconômico da União e maior dificuldade em reduzir as desigualdades regionais; (iv) elevado custo administrativo; e (v) competição fiscal predatória. Estes são alguns dos problemas do nosso sistema atual e cuja solução jurídica passa pelo estudo da viabilidade de centralização dos impostos sobre consumo do País, sob a forma de IVA.

Em se tratando de consumo, o IVA encontra-se na base da maioria das reformas tributárias, sendo considerado uma das mais importantes inovações no sistema tributário contemporâneo. Atualmente, na grande maioria dos países, especialmente nos países da União Europeia, o consumo passou a ser tributado por meio do imposto sobre o valor agregado. Porém, não é recomendável a implementação do referido tributo em âmbito subnacional. Por outro lado, sua cobrança centralizada pode colocar em risco o financiamento dos governos locais.

O outro “IVA brasileiro”, o IPI, não apresenta administração tão complexa quanto o ICMS, justamente por ser tributado pelo governo central (pela União), assim como acontece com os IVAs ao redor do mundo.

Cogita-se também da unificação do ICMS em todos os estados como forma de solucionar os problemas citados. Porém, a unificação do ICMS em todos estados, embora atenda a vários objetivos da reforma tributária, deixa de lado um critério importante: a flexibilidade. Isto significa retirar a liberdade dos estados, que não poderiam mudar a carga tributária do ICMS, porque as alíquotas do imposto seriam as mesmas em todo território nacional. Justamente por isso, seria

importante que a eventual introdução do IVA contenha a possibilidade de flexibilizar as alíquotas dentro de determinada faixa de acordo com a autonomia do Estado.

A grande questão, no entanto, está em saber se há possibilidade jurídica de adotarmos esse modelo no Brasil. Muito embora o IPI não seja tão problemático, quanto à sua uniformização, por ser um tributo federal tipicamente extrafiscal, o ICMS, por sua vez, traz grandes entraves jurídicos, por se tratar do principal tributo arrecadador dos estados-membros, o que dá à questão um perfil bastante complexo.

3.5.2 Mobilidade da base tributária

Impostos com alta mobilidade da sua base tributária podem ser administrados com muito mais facilidade, eficiência e redução de custos, por meio de uma administração centralizada. O melhor exemplo é a tributação sobre renda. Por outro lado, os impostos, cujas bases de incidência sejam de baixa mobilidade inter-regional, devem ser atribuídos preferencialmente aos governos locais. O exemplo paradigmático é o da tributação da propriedade (imóvel); no caso brasileiro, o IPTU e o ITR.

Quanto mais móvel e ampla é a base tributável, mais difícil é a fiscalização por parte de um governo local. Veja-se, por exemplo, que um governo estadual enfrentaria dificuldades operacionais para cobrar imposto de renda, pois os moradores daquele estado podem ser donos de empresas ou trabalhar em outros estados, e seria dispendioso (ou impossível) checar, em todo o território nacional, as informações necessárias para tributar a totalidade da renda do indivíduo. As oportunidades para sonegação seriam amplas. Daí porque é mais eficiente que o imposto de renda seja cobrado pelo governo federal, que tem maior capacidade para obter dados sobre a renda do cidadão em qualquer lugar do país.

Por outro lado, um estado tem facilidade para cobrar imposto sobre a propriedade dos veículos que estão registrados no departamento estadual de trânsito, assim como um município tem meios para cobrar IPTU dos imóveis construídos dentro de seu perímetro urbano. O proprietário de um apartamento ou um terreno não poderia fugir de um aumento de impostos mudando seu imóvel para outra região.

O mesmo vale para o ITR quanto às propriedades rurais. Neste último caso, vale elogiar a mudança trazida pela Emenda Constitucional 42/03, a qual delega aos municípios que assim optarem por exercer a capacidade tributária ativa do ITR incidente sobre as propriedades rurais

situadas no âmbito de seu território, caso em que o município ficará com a totalidade do produto arrecadado¹¹¹.

No Brasil, o IPTU (base tributária imóvel) compete aos municípios (governo local) e apresenta-se bastante rentável, especialmente para os municípios médios e grandes, que têm economias de escala na sua arrecadação (apresentam baixo custo de fiscalização comparado às grandes somas que são arrecadadas). Em municípios muito pequenos, o IPTU não é tão rentável, já que sua cobrança exige um sistema de avaliação imobiliária que é custoso, quando comparado com as pequenas somas que serão arrecadadas. Assim, para estas pequenas comunidades, às vezes pode ser inviável financeiramente cobrar efetivamente o IPTU (mas a competência do tributo continua a ser do município)¹¹².

Também merece comentário a tributação local dos recursos naturais, por incidirem sobre fatores imóveis de grande potencial arrecadador (petróleo e recursos minerais).

Os impostos que apresentam bases tributárias com alto potencial arrecadador e que sejam distribuídas de forma muito desigual entre diversas regiões devem ser alocados ao ente central. Atribuir competência tributária aos entes subnacionais nestes casos significa ampliar as desigualdades entre as regiões do país. É o que sucede por exemplo com a receita dos impostos sobre recursos naturais, ainda que se trate de impostos sobre bases de incidência imóveis.

Geralmente, os recursos naturais estão geograficamente concentrados e isso significa que as comunidades onde eles se localizam se tornariam “ricas” em relação às demais, podendo se dar ao luxo de reduzir a tributação sobre outras bases tributárias ou elevar o volume de serviços públicos. Conseqüentemente, haveria a possibilidade de migração de famílias e empresas em direção a esses municípios mais ricos, afetando a alocação eficiente de recursos na economia¹¹³.

A solução para esses casos seria alocar a cobrança de tais tributo a um governo mais central, para evitar esses problemas alocativos, caros à eficiência econômica do país¹¹⁴.

¹¹¹ Segundo os arts. 153, § 4º, III e 158, II da CRFB, o ITR poderá ser arrecadado e fiscalizado pelos municípios, mediante celebração de convênio, em troca do recebimento de 100% do produto arrecadado. Tal delegação foi regulada pela Lei 11.250 de 27/12/2005.

¹¹² MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 431.

¹¹³ MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 431 e 432.

¹¹⁴ MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 430.

No Brasil, o tributo incidente sobre a exploração do petróleo, por exemplo, é o ICMS de competência estadual. Porém, para evitar os problemas alocativos já mencionados, a CRFB estabeleceu o mecanismo de cobrança do ICMS no destino. Explique-se:

O art. 20, § 1º, da CRFB criou um sistema de compensação para os estados produtores de petróleo por meio do pagamento de *royalties*. Por outro lado, o art. 155, § 2º, X, "b", da CRFB/88 cria uma imunidade para o ICMS nas remessas dessas mercadorias para outros estados da Federação, nos seguintes termos: "*não incidirá sobre operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.*" A relação entre o art. 20, § 1º e o art. 155, § 2º, X, "b", da CRFB/88 não deixa dúvidas quanto ao que deseja o constituinte acerca da repartição dos recursos advindos da exploração do petróleo, destinando os *royalties* para os estados produtores (art. 20, § 1º, da CRFB) e o ICMS para os estados onde ocorrer o consumo (art. 155, § 2º, X, "b", da CRFB/88)¹¹⁵.

A lógica dos critérios de distribuição dos *royalties* está ligada à compensação dos estados produtores pela perda do ICMS nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados, caso em que o ICMS é devido ao estado de destino e não ao estado de origem (produtores), em razão da imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, "b", da CRFB/88¹¹⁶.

Trata-se de norma de imunidade bastante específica relativa ao ICMS que deve ser lida em conjunto com o art. 20, § 1º, da CRFB, pois ambos fazem parte do mesmo desenho constitucional de partilha das receitas advindas da exploração do petróleo, estabelecendo entre si um verdadeiro regime de compensação. A interpretação sistemática é recomendável, pois, enquanto o art. 20, § 1º, da CRFB visa favorecer os estados produtores, o art. 155, § 2º, X, "b", da CRFB/88 tem o objetivo evidente de beneficiar os estados não produtores de petróleo, fazendo com que o ICMS, neste caso, seja cobrado no destino.

Conforme visto, alguns estados e municípios brasileiros se beneficiam do pagamento de *royalties* pela exploração de petróleo e minérios em seus territórios. No Rio de Janeiro, por exemplo, cidades como Macaé e Campos têm apresentado crescimento econômico bastante superior à média nacional. Grande parte deste crescimento, obviamente, deve-se ao pagamento destes *royalties*.

¹¹⁵ STF, Min. Nelson Jobim, MS nº. 24.312-1/DF.

¹¹⁶ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. Os royalties do petróleo e a impossibilidade de sua partilha igualitária entre os entes federativos. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* – RFPTD, v. 1, n. 1, 2013.

3.5.3 Economias de escala na administração do tributo

Quanto maior a complexidade do tributo e a amplitude de sua base tributária, maior a possibilidade de haver economias de escala em sua administração e, portanto, sua administração seria mais eficiente se alocado a um ente central. Este é um dos motivos que justificam a atribuição da competência tributária do IR e do IVA Dual a União em caráter preponderante.

No caso do IR, recomenda-se uma administração centralizada para concentrar informações sobre os rendimentos auferidos por indivíduos e empresas nas diversas localidades do País¹¹⁷. O mesmo se aplica ao imposto sobre consumo, que deveria ser atribuído a União, para que houvesse ganho de escala tanto em termos administrativos quanto legislativos. A União pode mapear todas as operações realizadas no território nacional e tributá-las, por meio de uma legislação única, de forma mais eficiente, prática e econômica.

3.5.4 Não induzir à alocação ineficiente de recursos econômicos

O critério da eficiência econômica na divisão de competência entre os entes políticos, recomenda que os impostos sobre consumo e que contendem com o funcionamento eficiente do mercado, devem ser cometidos ao governo central. É uma decorrência do princípio da neutralidade, segundo o qual os impactos gerados pela tributação devem intervir o mínimo possível na alocação de recursos na economia.

Com efeito, a atribuição de impostos sobre fatores móveis e bens comercializáveis aos níveis inferiores de decisão pode conduzir a políticas de desperdício, concorrências destrutivas (*beggar-thy-neighbor*), como forma de atração de recursos para tais jurisdições, na conhecida guerra de incentivos, causadora de externalidade financeira negativa horizontal.

3.5.5 Associação do tributo pago a benefícios providos pelo governo local

No sistema tributário brasileiro, este critério é seguido na cobrança de taxas e contribuições de melhoria. Neste caso, o tributo é pago diretamente ao ente que traz os supostos benefícios — ao

¹¹⁷ MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 431.

ente que exerce o poder de polícia ou coloca o serviço público à disposição, no caso das taxas, ou ainda, faz as obras públicas das quais decorrem a valorização imobiliária, no caso da contribuição de melhoria.

Para os tributos de fato gerador *não vinculado* como os impostos, cujas as receitas também não podem ser afetadas *a priori* a determinado órgão fundo ou despesa, o critério serviria para garantir a *accountability*. Deve haver equilíbrio entre receitas e despesas. É a ideia de que o financiamento segue a função. A capacidade de obter receita — a partir dos recursos próprios ou por meio de transferências compulsórias — deva coincidir, tanto quanto possível, com o comprometimento do ente em termos de gastos para o adequado exercício de suas funções constitucionais.

3.5.6 Viabilidade administrativa para cobrança do tributo

Trata-se de um critério que visa redução dos custos administrativos e de conformação. Este critério está relacionado com a ideia de praticidade na cobrança do tributo. O imposto deve ser da competência do ente mais vocacionado a administrá-lo com eficiência, de modo que tal cobrança seja viável e a mais prática e simples possível.

Por isso, os impostos sobre propriedade (IPTU e ITR) são mais facilmente tributados pelos governos locais (municípios), os quais têm melhores condições de aferir o respectivo valor de mercado.

Os impostos devem ser atribuídos ao ente político que melhor possa monitorá-lo e avaliar economicamente as respectivas bases de cálculo. Neste sentido, também parece viável do ponto de vista administrativo atribuir aos municípios competência para o IVV (imposto sobre vendas a varejo) ou outro imposto monofásico de base mais abrangente como o IVVS (imposto sobre venda a varejo de bens e serviços), por estar mais próximo ao consumidor final e pelos recursos de informática hoje disponíveis, que permitem escrituração e uso de nota fiscal eletrônica, além da possibilidade de estabelecimento de declarações com caráter de confissão de dívida, dentro de uma sistemática de lançamento por homologação.

3.5.7 Equidade em âmbito nacional

O critério da equidade nacional sugere que impostos sobre o rendimento, suscetíveis de tributação progressiva, com eficácia redistribuída sejam cometidos ao nível central de governo. A

função redistributiva deve ser exercida preferencialmente pela União. Isto limita a possibilidade de os governos subnacionais realizarem políticas redistributivas perversas, atraindo contribuintes de elevados rendimentos e repelindo os residentes com baixos rendimentos¹¹⁸.

Sem prejuízo da competência do ente central, é possível o compartilhamento da base de incidência com os estados, que poderiam cobrar alíquotas adicionais, impostos suplementares que incidiriam apenas sobre os rendimentos dos residentes, como já ocorreu no período em que os estados tinham competência para o Adicional do Imposto de Renda (AIR), extinto pela emenda 3/93¹¹⁹.

Como se pode perceber, há inúmeras variáveis nessa equação. Contudo, é possível verificar que quanto mais “exportável” for o tributo, quanto mais móvel for sua base de incidência, e quanto maior for a economia de escala em sua cobrança, mais adequada será sua alocação ao governo central. Também devem ser alocados ao governo central os tributos com propósito de estabilização macroeconômica, como os impostos sobre o comércio exterior, por se tratar de instrumento de regulação (extrafiscalidade) do balanço de comercial.

Após analisar os critérios econômicos de alocação das bases clássicas de incidência de impostos (renda, consumo e propriedade) entre os entes políticos, é possível estabelecer a seguinte correlação: (i) *impostos sobre consumo* — competência federal (central), em razão da simplificação, do risco de exportação de tributo e da guerra fiscal, com possibilidade de compartilhamento de sua base entre os estados, que a tributaria em alíquota unificada e limitada; (ii) *impostos sobre vendas a varejo (IVV)* — competência municipal (local), em decorrência da viabilidade administrativa, incidente apenas nas vendas a consumidores finais.; (iii) *imposto sobre rendas* — competência federal (central), por conta da grande mobilidade da base tributária, da viabilidade administrativa e da economia de escala; (iv) *imposto sobre o patrimônio imóvel* — competência municipal (local), pela proximidade com o imóvel, que lhe permite melhor aferir a

¹¹⁸ CABRAL, Nazaré da Costa. **A teoria do federalismo financeiro** – 2ª ed. rev. E atualizada – Edição. Coimbra: Almedina. 2015. BOADWAY, Robin; ROBERTS, Sandra; SHAH, Anwar (1994): “**Fiscal federalism dimensions of tax reform in developing countries**”, The World Bank Policy Research Working Paper 1385. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/470251468766794092/Fiscal-federalism-dimensions-of-tax-reform-in-developing-countries>. Acesso em 10.01.2019.

¹¹⁹ Neste sentido, é bem de ver que a EC nº 3/93 criou a competência privativa para que a União instituisse o IPMF, com vigência até 31/12/94; vale dizer, possibilitou que a União editasse lei instituindo o imposto. Por outro lado, tornou provisórios o IVVC, dos Municípios (Impostos sobre a Venda a Varejo de Combustíveis líquidos e gasosos, exceto o óleo diesel) e o AIR, dos Estados e DF (Adicional de 5% ao Imposto de Renda que fosse pago à União sobre os ganhos de capital), com vigência até 31/12/95. Os dois impostos citados constavam da redação originária da Constituição, e suas extinções não representaram redução na arrecadação dos Estados e Municípios que comprometessem o equilíbrio da federação e, conseqüentemente, violassem cláusula pétrea.

expressão de riqueza manifestada pela referida base tributária; (v) *imposto sobre patrimônio móvel* — competência estadual (regional), em razão da mobilidade de sua base tributária.

Os padrões aqui apresentados devem ser customizados à realidade brasileira. De fato, as teorias sobre federalismo, tanto a abordagem econômica como a jurídica, e a política não fornecem um modelo que sirva de padrão para comparar as diferentes experiências¹²⁰.

Embora a teoria sobre federalismo fiscal estabeleça uma estrutura normativa para a alocação de receitas e despesas entre os diferentes níveis de governo, não especifica *a priori* um grau ótimo de descentralização ou o melhor arranjo institucional que se aplique em toda e qualquer estrutura federativa. Porém, não obstante as diferenças, a consideração dos critérios econômicos e o conhecimento da experiência de outros países certamente serão úteis para o desenvolvimento do tema.

3.6 Princípio da eficiência aplicado ao federalismo fiscal

O Direito costuma estudar o federalismo fiscal dissociado da ideia de eficiência. Mesmo no Direito Financeiro -Tributário, o enfoque normalmente recai sobre a necessidade de equilíbrio na distribuição de rendas e atribuições, bem como na preservação da autonomia financeira dos entes federativos, principalmente dos entes periféricos.

Por outro lado, a Economia do Setor Público concentra seus esforços na busca de um modelo mais eficiente de distribuição das competências entre os entes políticos, sem se importar com os limites constitucionais ligados à autonomia política e financeira dos entes da federação.

É natural que ramos diferentes do conhecimento deem enfoques diferentes ao mesmo tema, porém, o isolamento não se justifica. Deve haver um acordo metodológico, ainda que de *bases rasas*, na busca da melhor solução.¹²¹

Questões complexas, como as relacionadas à adequada distribuição de competência e receita entre diferentes níveis de governo, demandam soluções multidisciplinares¹²². As diferenças

¹²⁰ MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. *Fiscal Decentralization and Sub national Fiscal Autonomy in Brazil: some facts of the nineties*. Rio de Janeiro: IPEA, dez. 2001.

¹²¹ Um acordo de bases rasas é um acordo teorizado de modo incompleto. Cf. SUNSTEIN. Cass. **Incompletely Theorized Agreements in Constitutional Law**. University of Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper n. 147.

¹²² “Uma das mazelas metodológicas do Direito Financeiro-Tributário é a crença (...) de que de alguma forma misteriosa é possível estudar a norma jurídica sem lidar com os fatos que ela procura regular. (...) Enquanto os juristas não tomarem para si a missão de formular um ferramental teórico que os equipe para lidar com fenômeno jurídico de forma ampla, a função de operadores do direito (i.e., solucionadores de conflitos técnicos) estará sempre obscurecendo uma outra função relevante do direito, a saber, o de ser o material a partir do qual se constroem e se moldam as políticas e instituições públicas. (...) Assim, por exemplo, enquanto perpetuarmos a “muralha” que separa o Direito Financeiro das Ciências das Finanças, temas como o da repartição de

em termos de abordagem se devem ao fato de que cada disciplina vê o mesmo fenômeno sob uma perspectiva diferente. O Direito Tributário deve se deixar influenciar por todos os ramos do conhecimento, principalmente pelos estudos já desenvolvidos no campo das Finanças Públicas, e vice-versa, com o objetivo de aprimorar — isto é, tornar mais frutíferos — os debates atrelados ao tema do federalismo fiscal no Brasil.

Uma abordagem multidisciplinar¹²³ certamente contribuirá para a eficiência do federalismo fiscal brasileiro. Os problemas são multifacetados e exigem que o Direito adote um *novo estilo*¹²⁴, mais atento com o que ocorre para além de suas fronteiras.

Para cada solução um novo risco¹²⁵. Exemplo interessante é o caso do limite de tributação do Simples Nacional. Aumentar o limite tem a vantagem de estimular a saída da informalidade e a concorrência entre pequeno e médio empresário, ao mesmo tempo o princípio da isonomia material na tributação. Mas o modelo não é livre de distorções. Também estimula os micro e pequenos empresários de “fachada”, bem como aqueles que, estando no limite do valor de alçada, optam por não produzir e, conseqüentemente, não crescer.

Outro exemplo, diz respeito às transferências intergovernamentais, que, na busca de promover equilíbrio vertical, acaba por induzir desestímulo à exploração de competências próprias e aumento desordenado das despesas do ente receptor, no conhecido efeito *fly paper*. Este e outros problemas não estão totalmente no domínio do Direito.

A crença na ubiquidade e na centralidade do Direito para explicação da vida tem gerado déficit de eficiência, justamente por se tratar de conceito amplo que demanda análise econômica, política, estatística e comportamental.

competência tributária serão tratados de forma incompleta. (...) Sem nenhuma consideração dita “extrajurídica” a discussão do orçamento no Direito Financeiro torna-se um debate em torno da sua natureza de lei em sentido formal ou material.” Cf. GOLDBERG, Daniel K. **Entendendo o federalismo fiscal**. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 15-32.

¹²³ BORGES, José Souto Maior. “Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática”. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, 2013, n. 211, p. 107-117. “Este esgotamento conceitual abrange o campo todo de exploração dogmática, assim considerado o âmbito de estudos tributários fulcrados na semântica (teoria do significado normativo), e na sintaxe (teoria das relações hierárquicas internormativas), em detrimento da pragmática (teoria da conduta normada). Se a doutrina persistir no círculo estrito dessas categorias e relações dogmáticas tradicionais, não haverá como lograr resultados diversos dos que foram até agora obtidos - só os mesmos. Para o mesmo caminho de investigação teórica, os mesmos resultados de sempre”.

¹²⁴ MENDONÇA, José Vicente Santos de. A Verdadeira mudança de paradigma do Direito Administrativo Brasileiro: do estilo tradicional ao novo estilo. In: **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado** n. 73, 2018, p. 151-165. Sem o abandono do estilo tradicional, o professor da UERJ defende a necessidade de alterações metodológicas, pedagógicas e profissionais, em prol de um novo estilo que se caracteriza por ser (i) próximo aos métodos americanos; (ii) pragmatista e empiricista; (iii) assistematizador e assimétrico; e (iv) descrente na centralidade do Direito como chave de interpretação da vida econômica, política e social. “Onde o estilo tradicional olha para o céu ou para si mesmo, o novo estilo olha para o chão; ele é pragmático, empiricista e modesto”.

¹²⁵ BECK, Ulrich. **Sociedade de Risco** – Rumo a uma Outra Modernidade. 2 ed. São Paulo: Editora 34, 2011.

O Direito tributário é um direito de justaposição, pois perpassa vários ramos do conhecimento jurídico. Mas isso não basta para enfrentar a complexidade afeta às questões tributárias, principalmente por conta de seus efeitos no campo econômico, social e político.

Tal imbricação do Direito Tributário com outros ramos do saber exige o desenvolvimento de uma epistemologia jurídico-tributária menos silogística e mais adaptada à complexidade. O pensamento jurídico não é autossuficiente. Há questões que extrapolam os limites da análise jurídica (legal, doutrinaria e jurisprudencial).

O estudo do direito tributário não deve se limitar à textos jurídicos dotados de autoridade e precedentes judiciais. Ele deve descritivo, mas também prescritivo, de modo a fornecer subsídios para a tomada de decisões que se pretendam constitucional e juridicamente acertadas¹²⁶.

É verdade que nenhuma disciplina aceita bem a invasão de outra¹²⁷. Porém, não se trata de colocar em risco a autonomia do Direito pelo avanço do “imperialismo econômico”. A mudança pretendida não é de fora para dentro, mas sim fruto de uma operação interna ao Direito. Os ensinamentos colhidos em outros ramos do conhecimento devem ser reconduzidos ao código jurídico, principalmente quando envolver questões afetas à direitos fundamentais¹²⁸.

Então, considerando o fato de que algo deve ser feito e que as questões difíceis relacionadas ao tema não têm sido suficientemente solucionadas pela Economia aplicada às finanças públicas nem pelo Direito, isoladamente considerados, mostra-se necessária uma ação conjunta para viabilizar uma reforma estrutural que redistribua corretamente as bases de incidência entre os entes políticos, concentrando os impostos sobre consumo na competência da União com a possibilidade de cobrança de acréscimo de alíquota pelos estados, respeitando-se a mesma base e regras estabelecidas pela União.

A eficiência não utilitarista é resultado em de uma imbricação transdisciplinar de abordagens. Uma noção tradicionalmente econômica, que recentemente ganhou *status* de princípio

¹²⁶ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: E o Direito Tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. ÁVILA, Humberto. Ed. Marcial Pons. 2012. p. 32.

¹²⁷ STIGLER. George. J. **Law or Economics?** Journal of Law and Economics. Chicago. v. 35, n. 2, p. 466. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4073264/mod_resource/content/2/Law%20or%20Economics%20Stigler.pdf. Acesso em 10.01.2019.

¹²⁸ ARAÚJO, Thiago Cardoso. **Análise econômica do direito no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 218 e 219.

jurídico¹²⁹. No Brasil, isso se deu com a reforma administrativa trazida pela Emenda Constitucional n. 19/98, que constitucionalizou o princípio da eficiência¹³⁰.

Embora o princípio da eficiência tenha como marco a Emenda Constitucional n. 19/98, que o introduziu no *caput* do art. 37 da CRFB/88¹³¹, diversos dispositivos constitucionais¹³² e até a jurisprudência dos tribunais superiores¹³³ já apontavam, direta ou indiretamente, para ideias como economicidade, racionalização, não burocratização, idoneidade, qualidade, otimização, busca do melhor, priorização, integração, funcionalidade, desempenho, presteza, precisão, perfeição e rendimento funcional.¹³⁴

O princípio da eficiência está contido no chamado direito fundamental à *boa administração*¹³⁵ e não pode ser ignorado em âmbito tributário, embora esteja topograficamente

¹²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Princípio da eficiência em matéria tributária”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Princípio da Eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. TORRES, Ricardo Lobo. “Princípio da Eficiência”. In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (orgs.). **Dicionário de Princípios Jurídicos**. Rio de Janeiro: Campus, 2011, p. 400. ACUÑA, Luis Fernando Ramírez. “Privatization of Tax Administration. In: **Improving Tax Administration in Developing Countries** (Orgs. BIRD, Richard M.; JANTSCHER, Milka Casanegra), Washington: International Monetary Found, 1992. SLEMROD, Joel. “Which is simplest tax system of them all”. In: **Economics Effects of Fundamental Tax Reform** (Editors: H. J. AARON e W. G. GALE), Washington, DC: Brookings Institutions Press, 1996. GARBARINO, Carlo. **Imposizione ed Effettività nel Diritto Tributario**. CEDAM: Milano, 2003. ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. **Princípio da eficiência tributária: contribuições para a construção de uma administração tributária mais eficiente no Brasil**. Dissertação de Mestrado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: UERJ, 2013.

¹³⁰ Sobre a natureza jurídica da norma constitucional que impõe o dever de eficiência: regra, princípio ou postulado aplicativo (princípio instrumental). Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 63. Humberto Ávila considera que, embora tradicionalmente considerado um princípio, a rigor, a eficiência é um postulado, uma metanorma ou norma de segundo grau que auxilia na interpretação de outras normas. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 440-447.

¹³¹ Art. 37, *caput*, da CRFB/88: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte”.

¹³² Há outros dispositivos constitucionais que tratam do tema, expressa ou implicitamente. Vejamos: Art. 74. “Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (...) II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado”; Art. 144, § 7º - “A lei disciplinará a organização e o funcionamento dos órgãos responsáveis pela segurança pública, de maneira a garantir a eficiência de suas atividades; Art. 52, XV - avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios”.

¹³³ STF, RMS-2201. Relator (a) Ministro: Abner de Vasconcelos. Julgamento: 07/01/1954. São Paulo – SP. STJ, RESP 169876/SP (RECURSO ESPECIAL n. 98/0023955-3), Relator (a) Ministro: José Delgado. Julgamento: 05-12-2006. DF – Brasília. Órgão Julgador: STJ, ROMS 5590/DF, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança (95/0016776-0). Relator: Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro. Julgamento: 10/06/1996.

¹³⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 90. MODESTO, Paulo. “Notas para um Debate sobre o Princípio Constitucional da Eficiência”. In: Revista Diálogo Jurídico. Salvador: CAJ - Centro de Atualizações Jurídicas, 2001, maio, v.1, n. 2, p. 3-7. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_2/DIALOGO-JURIDICO-02-MAIO-2001-PAULO-MODESTO.pdf>. Acesso em 21-03-2013. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.441. LEAL, Fernando. “Propostas para uma abordagem teórico-metodológica do dever constitucional de eficiência”. In: *Revista Brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte, 2006, julho – setembro, ano 4, n. 14, p. 2.

¹³⁵ Trata-se de um direito-garantia, pois serve à defesa de outros direitos. Caracteriza-se por propiciar a inter-relação entre normas constitucionais da parte dogmática (definidoras de direito) e as normas constitucionais orgânicas (de organização e funcionamento dos diversos órgãos constitucionais). O direito fundamental à boa-administração foi inaugurado na Carta de

inserido em norma constitucional afeta ao Direito Administrativo. O princípio da eficiência tributária se constitucionaliza pela projeção em âmbito tributário do princípio da eficiência administrativa, esculpido no *caput* do art. 37 da CRFB/88.

A ideia de eficiência é algo instrumental, um valor-meio para a consecução de outros valores. A ciência econômica é o campo do conhecimento que mais trabalhou o conceito de eficiência, por ser questão central para as suas análises. De modo geral, a eficiência para a Economia é alcançar resultados a partir dos menores *inputs* possíveis, ou alcançar o maior *output* possível a partir de determinados recursos. Em outras palavras, eficiência significa alcançar os melhores resultados possíveis a partir de recursos limitados, seja em que área for e sejam quais os objetivos pretendidos.

Após a previsão do princípio da eficiência na ordem constitucional, o argumento pragmático-consequencialista¹³⁶ sai da clandestinidade e adquire juridicidade, podendo ser computado na aplicação do direito¹³⁷. O mundo bem arrumado das regras e princípios jurídicos se abre à fluidez do provável, do contingente e à realidade das teorias empíricas, que, por sua vez também se aprimoram com a pureza do “dever ser” próprio do Direito¹³⁸.

Tal perspectiva finalística vem permeando as discussões jurídicas¹³⁹. No Brasil, tem sido cada vez mais comuns estudos que mesclam abordagens não propriamente jurídicas (econômicas, filosóficas, políticas e comportamentais) com o Direito¹⁴⁰. Tudo com o propósito de legitimar uma

Direitos Fundamentais da União Europeia (Carta de Nice). Foi consagrado também no art. 16 da Constituição Finlandesa de 1919. Cf. MORGADO, Cíntia. Direito à Boa Administração, Recíproca dependência entre direitos fundamentais, organização e procedimento”. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado* n. 65, 2010, n. 65, p. 78-79. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros 2006. p. 109-110: “ (...), anote-se que este princípio da eficiência é uma faceta de um princípio mais amplo já superiormente tratado, de há muito, no Direito italiano: o princípio da ‘boa administração’”.

¹³⁶ POSNER, Richard A. *Direito, Pragmatismo e Democracia*. Tradução: Tereza Dias Carneiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

¹³⁷ A verdade é que o consequencialismo jurídico não depende tanto assim de encaixes dogmáticos (embora estes não sejam desimportantes). Ele depende essencialmente é de juízos prognósticos consistentes. PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método**. In: *Revista de Direito Administrativo*. N. 262. Janeiro/abril de 2013. ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de; MENDONÇA, José Vicente Santos de. **O argumento consequencialista e sua relação com o princípio da eficiência**. In: CARRILHO, Leonardo; FRÓES OLIVEIRA, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXIII - Filosofia Constitucional e Teoria do Direito*. Rio de Janeiro: Editora APERJ, 2015, pp. 505-534.

¹³⁸ PORTO, Antônio José Maristrello; SAMPAIO, Patricia (Org.) . **Direito e Economia em dois mundos. Doutrina jurídica e pesquisa empírica**. 1. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2014. p.18.

¹³⁹ POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. Nova Iorque: Little Brown and Co., 1977.

¹⁴⁰ CARVALHO, Cristiano. “Análise Econômica da Tributação”. In: TIMM, Luciano Benetti. **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 246-265. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – Uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Campus/Elvesier, 2009. ARAÚJO, Thiago Cardoso. **Análise econômica do direito no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. ARAGÃO, Alexandre Santos de. “Interpretação consequencialista e análise econômica do direito público à luz dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade”. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo. *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

nova metodologia, capaz de libertar o aplicador do Direito da *culpa teórica*¹⁴¹ sentida ao considerar as consequências práticas de suas decisões¹⁴².

O Direito vem buscando novos aportes teóricos tendentes a justificar a consideração das consequências na interpretação e aplicação do Direito. Tal abordagem parece ser relevante para superação de posições jurídicas extremadas daqueles que são contrários à reforma tributária a despeito das inúmeras vantagens que ela trazer para economia brasileira.

É neste ambiente que se desenvolveu a teoria dos sistemas autopoieticos de *Niklas Luhmann* e a Análise Econômica do Direito (AED)¹⁴³, verdadeiros “*cavalos de tróia*” para considerações de ordem consequencialista¹⁴⁴.

Como o Direito é um sistema normativamente fechado e cognitivamente aberto, a ideia é trazer para o universo jurídico as principais discussões sobre federalismo fiscal travadas no âmbito da teoria econômica do setor público. Isso significa levar o debate em torno do federalismo fiscal para as fronteiras do sistema jurídico — ou seja, trabalhar no acoplamento estrutural entre o sistema jurídico e o sistema econômico.

A teoria dos sistemas justifica a interdisciplinaridade entre ciências, de modo a maximizar a análise de seus objetos. Neste particular, cabe mencionar os estudos sobre o acoplamento estrutural entre o sistema jurídico e o sistema econômico, na linha proposta pela teoria dos sistemas autopoieticos de *Niklas Luhmann*. A teoria dos sistemas autopoieticos de *Niklas Luhmann*¹⁴⁵ defende que os sistemas complexos e dinâmicos são fechados no que se refere a sua organização interna, porém abertos cognitivamente às informações externas. Esta interação com o ambiente

¹⁴¹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012, p. 231.

¹⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **O Consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal**. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). Coleção Direito UERJ 80 anos. Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento. Rio de Janeiro. Freitas Bastos. 2015. p. 129-160. ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de; MENDONÇA, José Vicente Santos de. **O argumento consequencialista e sua relação com o princípio da eficiência**. In: CARRILHO, Leonardo; FRÓES OLIVEIRA, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXIII - Filosofia Constitucional e Teoria do Direito*. Rio de Janeiro: Editora APERJ, 2015, pp. 505-534.

¹⁴³ BITTENCOURT, Maurício Vaz Lobo. “**Princípio da Eficiência**”. In: RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; KLEIN, Vinicius (org.). *O que é Análise Econômica do Direito*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011. p.30.

¹⁴⁴ Sobre os limites do uso das razões consequencialistas no Direito, cf. TEUBNER, Gunther. **Altera Pars Audiatur: Law in the Collision of Discourses**. LAW, SOCIETY AND ECONOMY, Richard Rawlings, ed., Oxford University Press, pp. 169 e 170. 1997. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=896477&download=yes. Acesso em 27.01.2019.

¹⁴⁵ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito**, p. 354 e ss. Do mesmo autor: *A unidade do sistema jurídico*. p. 139. GÜNTER, Klaus. **Teoria da Argumentação no Direito e na Moral. Justificação e aplicação**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense & Gen, 2011, p. 251-252. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2009, p. 320. CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 261-262.

externo, que ocorre no âmbito de seu acoplamento estrutural, permite que o Direito respire e se renove.

Os limites e possibilidades da combinação entre Direito e Economia vem ganhando espaço inclusive em debates na Suprema Corte. Em 2018, Ricardo Lewandowski e Luís Roberto Barroso debateram, na ADI nº 5.766, a aplicabilidade da análise econômica do Direito (“AED”), sua inclinação ideológica e sua compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro¹⁴⁶.

A Análise Econômica do Direito (AED) consiste na utilização de instrumentos econômicos para compreender o direito. É um modo de pensar o direito e suas instituições a partir da lógica econômica. Na verdade, existem várias análises econômicas do direito. Tem origem nos EUA, nas seguintes Escolas: (i) Escola de Chicago; (ii) A Escola de Virgínia (Public Choice); (iii) Escola de New Haven; e (iv) Economia neoinstitucional. Cada uma das Escolas será apresentada levando em conta: (a) a visão do indivíduo; (b) a ética adotada; (c) a ideologia subjacente; (d) a metodologia empregada; e (e) a visão do direito.

A Escola de Chicago. Em relação ao indivíduo, defende seu caráter racional-maximizador a partir de respostas e incentivos. Em relação à ética, apoia-se em uma ética consequencialista, a eficiência é enxergada como parâmetro de justiça e há, em grande parte, ausência de preocupações redistributivas para promover a justiça social. Em termos ideológicos, situa-se no campo liberal com uma forte crença no mercado como espaço para eficiência e o *laissez-faire*. Em termos metodológicos, parte-se de um individualismo metodológico a partir de uma microeconômica neoclássica com uso de métodos empíricos e estatísticos. Quanto ao direito, a AED procura prever as consequências das decisões jurídicas, em especial daquelas tomadas pelos juízes e em relação a temas nucleares da *common law*, como propriedade, contratos e responsabilidade civil¹⁴⁷.

A Escola de Virgínia (*Public Choice*). Em relação ao indivíduo, realiza uma abordagem cataláctica. Em relação à ética, tende a abordar o consequencialismo e a questão da eficiência em termos procedimentais, atentando para alocação de recursos. Em termos ideológicos, desconfia do Estado, tem uma visão negativa do governo e a crença na eficiência do mercado. Em termos metodológicos, não pretende conferir um caráter científico ao direito, embora utilize tanto a

¹⁴⁶ Segundo o ministro Ricardo Lewandowski, a AED possuiria “matiz conservador e de direita”. Luís Roberto Barroso afirma que a aritmética não é nem de esquerda nem de direita, e que a matemática é indiferente à ideologia. A discussão entre Ricardo Lewandowski e Luís Roberto Barroso sobre AED não passou despercebida por José Vicente e Thiago Araujo, que publicaram artigo específico sobre o debate intitulado **O jardim das veredas que se bifurcam e a Análise Econômica do Direito no Brasil**. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-jardim-das-veredas-que-se-bifurcam-e-a-analise-economica-do-direito-no-brasil-01062018>.

¹⁴⁷ ARAÚJO, Thiago Cardoso. **Análise econômica do direito no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 60 e ss

microeconomia neoclássica quanto trabalhos empíricos e estatísticos. Quanto ao direito, procura prever as consequências e efeitos das decisões jurídicas, mas também indica normas jurídicas que devem ser feitas, focando no estabelecimento de regras e procedimentos de votação (*Constitutional Political Economy*), pretendendo-se aplicar especialmente a ramos do direito, como o eleitoral, regulatório e processo legislativo¹⁴⁸.

A Escola de New Haven (Reformista). Em relação ao indivíduo, também adota o modelo do agente racional da economia a partir principalmente de incursões na Economia Comportamental. Em relação à ética, questiona à ética consequencialista em prol de uma visão rawlsiana deontológica, da justiça como equidade e a redistribuição como necessária (Ackerman e Rose-ackerman). Em termos ideológicos, enfatiza a possibilidade de intervenção do estado para sanar falhas de mercado, apesar de reconhecer suas virtudes. Em termos metodológicos, a abordagem da economia é instrumental como uma ferramenta a ser utilizada pelo direito em um mundo de escassez. Além disso, utiliza microeconomia, sem prescindir da Economia comportamental. Quanto ao direito, ele é o principal objeto de investigação, levando em conta a AED e a previsão das consequências como influências e limitações por conta do modelo de racionalidade limitada adotado. O juízo é de adequação, mas sem a pretensão de ser a única resposta correta. Há uma maior ênfase no direito público, enfatizando o direito produzido no Legislativo e no Executivo¹⁴⁹.

A Escola neoinstitucionalista ou da Economia neoinstitucional. Em relação ao indivíduo, ele é autointeressado, mas reconhece a limitação da racionalidade, admitindo que ele responde a incentivos, mas que o direito é apenas uma das instituições a fornecê-los dentre outras formais ou informais. Em relação à ética, centra-se no consequencialismo para maximização da riqueza, vendo com ceticismo a ação estatal, embora inexista consenso na Escola. Em termos ideológicos, reconhece da importância do estado para o crescimento econômica e aponta falhas. Reconhece, da mesma forma, a importância do mercado, assim como a sua insuficiência. Pugna por um ambiente institucional adequado. Em termos metodológicos, adota o individualismo metodológico, mas o tempera a partir do impacto das instituições na ação dos indivíduos, levando em conta tanto elementos de microeconomia clássica, quanto de temas relacionados à limitação da racionalidade, como os custos de transação. Quanto ao direito, a escola se dedica ao seu estudo parcialmente embora reconheça a sua importância. Destaca a importância do ambiente institucional para norma

¹⁴⁸ ARAÚJO, Thiago Cardoso. *Análise econômica do direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 100 e ss

¹⁴⁹ ARAÚJO, Thiago Cardoso. *Análise econômica do direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 113 e ss.

jurídica. As respostas dependem do contexto. Não pretendem se aplicar a todos os ramos do direito, enfatizando temas como governança, contratos, empresas e antitruste.¹⁵⁰

A AED vem trazendo mais racionalidade à aplicação do direito, promovendo eficiência e estreitando a margem de discricionariedade das decisões judiciais¹⁵¹. Juízes já solucionam os casos difíceis levando em conta as consequências sociais e econômicas de suas decisões.

Existem certos temas que, embora afins, não são Análise Econômica do Direito. Segundo Thiago Cardoso Araújo, existem pelo menos quatro temas que AED não é (i) *Direito Econômico*, já que este estuda as formas de atuação estatal na economia para um determinado fim como a ação de regulação¹⁵²; (ii) *Direito e desenvolvimento*, já que este pensa o direito como veículo para o desenvolvimento econômico – mas não apenas – do país¹⁵³; (iii) *Law and Society*, já que este é o movimento acadêmico principalmente norte-americano dedicado a explicar e analisar as implicações do direito no funcionamento da sociedade, utilizando de outras ciências sociais, como a antropologia, psicologia, ciência política, história, economia etc¹⁵⁴; (iv) *Critical Legal Studies*, já que esta possui aspirações não só acadêmicas, mas também ideológicas vinculadas a posições situadas à esquerda do espectro político, denunciando a ideologia liberal predominante nas escolas de direito norte-americanas¹⁵⁵.

A AED certamente não é a solução para todos os problemas, nem se presta a explicar e orientar a experiência jurídica como um todo¹⁵⁶. Porém, é útil na potencialização do dever de eficiência. A visão holística, pragmática, comportamental e consequencialista dela advinda parece contribuir para que o Estado contemporâneo melhor exerça sua atribuição de agente regulador e facilitador da atividade econômica, de modo a promover o desenvolvimento nacional sustentável e igualitário, considerando também as peculiaridades das diferentes regiões do País.

¹⁵⁰ ARAÚJO, Thiago Cardoso. *Análise econômica do direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 118 e ss.

¹⁵¹ STF, RE nº 407.688-SP. O STF reconheceu a constitucionalidade da norma que excepcionou o único imóvel do fiador da proteção dada ao bem de família legal. Neste julgado, o STF considerou as consequências econômicas de uma proteção mais abrangente do direito à moradia em relação ao mercado de locações.

¹⁵² ARAÚJO, Thiago Cardoso. *Análise econômica do direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 222 e ss.

¹⁵³ ARAÚJO, Thiago Cardoso. *Análise econômica do direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 239 e ss.

¹⁵⁴ ARAÚJO, Thiago Cardoso. *Análise econômica do direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 271 e ss.

¹⁵⁵ ARAÚJO, Thiago Cardoso. *Análise econômica do direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 277 e ss.

¹⁵⁶ Esta também é a conclusão a que chegou o juiz norte-americano Richard Posner, no que diz respeito à AED. A evolução de seu pensamento sobre a AED que pode ser assim resumido cronologicamente: (i) primeiro Posner, de 1973 até a publicação de *Economics of Justice*, em 1981 – utilitarista e adota eficiência de Pareto como objetivo a ser perseguido pelo ordenamento jurídico. O fundamento ético é o consentimento; (ii) segundo Posner, de 81 até início da década de 90, com a publicação de *Problems of Jurisprudence* – o ideal do Direito deve ser a maximização de riqueza fundada em compensação ex ante e funcionalizada por meio de eficiência Kaldor-Hicks; e (iii) década de 90 até os dias atuais, um terceiro Posner, pragmático, afastando-se do radicalismo da AED de Chicago, inexistindo resposta correta e refutando a tese de que a eficiência explica e deve orientar toda a experiência jurídica.

Nesta toada, é possível afirmar que o princípio da eficiência tributária sintetiza os influxos de vários ramos do conhecimento, notadamente a Economia, sobre o Direito Tributário, capaz de influenciar o estudo do federalismo fiscal na busca de um modelo ótimo de distribuição de rendas e atribuições entre os entes políticos.

O sistema tributário moderno¹⁵⁷, além de ter como escopo o financiamento das despesas do governo, deve procurar contribuir com o desenvolvimento econômico e social do país. Para alcançar tal objetivo, o sistema tributário deve reunir, de acordo com a literatura econômica que trata das finanças públicas, as seguintes características: eficiência, simplicidade, flexibilidade, transparência, equidade e um federalismo fiscal adequado¹⁵⁸.

Um sistema tributário é eficiente quando, para uma dada receita tributária, ele otimiza a alocação dos recursos na economia. Um sistema tributário é simples quando ele é relativamente barato, tanto no custo de arrecadação do fisco quanto no custo do contribuinte para o pagamento dos impostos. Aliás, complexidades desnecessárias não concorrem para a eficiência tributária. A flexibilidade é a propriedade que o sistema tributário deve ter para responder com facilidade às mudanças nas condições econômicas. A transparência do sistema tributário ocorre quando ele traduz as preferências da sociedade e cada indivíduo sabe precisamente quanto está pagando de impostos.

O problema é que, como essas características são muitas vezes conflitantes, surge a necessidade de escolhas, as quais devem ser feitas com racionalidade em função das preferências da sociedade, e não deixadas exclusivamente nas mãos da política.

A racionalidade permite que o indivíduo possa efetuar escolhas consistentes. Entretanto, como diz o aforisma, *para cada escolha, uma renúncia*. Sempre que o indivíduo opta por uma alternativa, exclui as demais. O termo econômico para essa escolha/renúncia é *trade off*, uma troca que implicará também um *custo de oportunidade*.

¹⁵⁷ O termo IVA moderno se refere ao termo utilizado no livro publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), representando um sistema de tributação simples, de base ampla e alto poder de arrecadar. Ver EBRILL L. et alii. *The Modern VAT, International Monetary Fund*, Washington, D.C., 2001. Ver in VARSANO, Ricardo. Os IVAs dos BRICs. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.com.br/ivas-dos-brics-varsano/>, acessível em 05.06.2018.

¹⁵⁸ Stiglitz designa os cinco primeiros objetivos como as “cinco características desejáveis em qualquer sistema tributário”. Com relação ao objetivo do federalismo fiscal, o autor dedica um único capítulo para apresentar a divisão de responsabilidades entre os entes federados, os seus princípios e o papel do governo federal na redistribuição de renda entre os níveis de governo. STIGLITZ, Joseph E. **Economics of Public Sector**. 3 ed. W.W. Norton & Company, 2000.

O custo de oportunidade é o custo em que incorre o indivíduo por deixar de ter escolhido a segunda melhor alternativa. Assim, o custo real de alguma coisa inclui o custo daquilo que é preciso sacrificar para obtê-lo¹⁵⁹, ou seja, soma-se o custo contábil de algo ao custo da escolha renunciada.

Não se pode olvidar que o indivíduo racional, ao escolher uma alternativa de ação, não está isolado da realidade, nem se encontra em estado de suspensão do mundo. Essas escolhas são influenciadas pelos incentivos que se apresentam para cada uma delas.

Há situações, no entanto, em que há um *trade off* entre eficiência e justiça, mas ainda assim, não devem tais valores serem considerados antagônicos. A eficiência como valor meio busca alcançar valores fins, entre eles a justiça.

Aplicando o conceito ao caso, verifica-se que a principal polêmica em torno do tema federalismo fiscal decorre do *trade off*¹⁶⁰ existente entre harmonização e da autonomia subnacional, sendo este último conceito caro à federação, especialmente no Brasil onde a forma federativa de estado é cláusula pétrea.

Isso porque, no extremo da harmonização teríamos a uniformização sem autonomia, enquanto no extremo da autonomia, teríamos a total liberdade para fixar alíquotas, sem harmonização. Como a virtude está no meio, o IVA dual deve ser pautado em uma “solução de compromisso” na qual a uniformidade e a harmonização sejam flexibilizadas em favor da autonomia financeira dos governos subnacionais.

A *teoria da escolha pública* supõe que os políticos podem ter seus próprios objetivos e motivações, como implementar sua ideologia e não a de seus eleitores, obter prestígio visando reeleição ou mesmo querer ganhos materiais, que podem levá-los a dissociar o governo da sociedade. Porém, quando os políticos seguem seus próprios objetivos, em vez de agirem como representantes de seus eleitores, surgem as distorções políticas na sociedade, distorções estas sempre presentes em qualquer ditadura, mas que também podem ocorrer nas democracias.

Em maior ou menor grau, as instituições, por meio de seus agentes públicos (legisladores e administradores), são maximizadoras de seus próprios interesses. A racionalmente advinda da AED auxilia na compreensão das capacidades institucionais e dos riscos de captura dos agentes para

¹⁵⁹ KRUGMAN, Paul; e WELLS, Robin. **Introdução à Economia**. Tradução de Helga Hoffman. São Paulo. Editora Campus, 2007, p. 800.

¹⁶⁰ *Trade-off* é termo de origem inglesa que definem uma situação em que há conflito de escolha. pode ser traduzido livremente como "relação de compromisso" ou "perde-e-ganha". Como exemplo, podemos citar o *trade-off* entre a alta produção e a preservação do meio-ambiente.

incremento de suas possibilidades e vantagens. Cada instituição possui suas capacidades. A Eficiência se manifesta na escolha da instituição mais vocacionadas a uma tomada de decisão.

A eficiência realça o dever de proporcionalidade na análise de custo-benefício das escolhas, que devem ser adequadas e necessárias, em maior ou menor intensidade, em cada momento.

Quando transpomos a questão da escolha para o Direito e, em particular, para as discussões acerca da necessidade de reformas no federalismo fiscal brasileiro, ganha relevo o papel desempenhado pelo constituinte derivado, que tem a *prerrogativa de avaliação* para fins de escolha acerca da melhor forma de distribuição das receitas e atribuições entre os diferentes níveis de governo.

Entretanto, deve-se considerar as limitações técnicas e as ingerências políticas próprias da atividade legislativa, além do fato de que as emendas constitucionais estão delimitada pelo próprio sistema jurídico constitucional, pelas chamadas cláusulas pétreas.

Com efeito, as considerações de ordem econômica e prática devem ser analisadas em conjunto com a *disciplina constitucional da forma federativa de estado*. Neste contexto, cabe ao Direito definir os limites e possibilidades deste tipo de abordagem, identificando os contornos constitucionais existentes para tanto.

E aqui se revela a importância de se conferir tratamento *jurídico* ao tema. De fato, a abordagem do tema certamente envolve a compreensão de diversos conceitos de Economia e Finanças Públicas, além do forte ingrediente político, mas incumbe à Ciência do Direito estudar a questão e propor os mecanismos de disciplina do federalismo fiscal, analisando criticamente os modelos já existentes aqui e alhures, freando os instintos políticos mais egoístas, bem como sugerindo as modificações constitucionalmente adequadas.

É esse equilíbrio entre vontade política, limitações jurídicas e racionalidade econômica que deve ser buscado nos estudos sobre federalismo fiscal.

3.7 Teorias econômicas sobre federalismo fiscal

Dado o caráter multidisciplinar do trabalho ora proposto, faz-se necessário estudar algumas das principais teorias econômicas sobre federalismo fiscal. Lições advindas da *Teoria das Finanças Públicas*¹⁶¹ buscam justificar a descentralização fiscal.

¹⁶¹ A Teoria do Federalismo Fiscal, surgida em meados de 1950 no contexto das finanças públicas, desenvolveu-se com base nas ideias de Kenneth Arrow, Richard Musgrave e Paul Samuelson. OATES, Wallace E. **Toward a Second-Generation Theory of Fiscal Federalism**. *International Tax and Public Finance*, 12, 349-373, Netherlands, 2005.

Neste sentido, indaga-se: por que existe o federalismo fiscal? Não seria melhor se o governo central arrecadasse os tributos e administrasse os gastos públicos? O centralismo fiscal não seria mais simples, mais eficiente e menos custoso?

A teoria normativa do Federalismo Financeiro é originária dos estudos de Tiebout (1956)¹⁶² e Richard Musgrave (1959). Com base em argumentos econômicos, a teoria sugere basicamente que (i) as *funções alocativas* seja atribuída aos entes subnacionais, mais conhecedores das necessidades locais; e (ii) as *funções distributivas* e de *estabilização macroeconômica* fiquem a cargo do governo central.

Segundo Mauro Santos Silva, “*a política fiscal redistributiva pode ser implementada pela operacionalização de três instrumentos, a saber: a progressividade do sistema tributário; o direcionamento das transferências fiscais intergovernamentais; o perfil da cesta de bens provisionados pelo governo.*”¹⁶³

Medidas redistributivas regionais ou locais conduzem a alteração de preferências em termos jurisdição, afastando os ricos de circunscrições mais igualitárias à procura de menor custo tributário e atraindo os mais pobres para jurisdição gestora da transferência. Por isso, todas as medidas redistributivas, como a tributação progressiva e transferências individuais diretas para os mais pobres, devem ser uniformes no território nacional, sobretudo quando existe um ambiente de elevado grau de mobilidade de capital e de trabalho. Esse é um dos motivos pelos quais o IR deve ser reservado a competência tributária da União.

A partir de agora, passa-se a apresentar, ainda que de modo resumido, as três abordagens econômicas mais conhecidas — com seus principais protagonistas — que justificam a descentralização fiscal ou, como queiram, o federalismo fiscal: (i) *Tiebout*: concorrência entre governos locais revela preferência por bens públicos; (ii) *Oates*: cooperação entre níveis de governo aumenta eficiência do setor público; (iii) *Brennan e Buchanan*: hipótese Leviatã. (iv) *Gordon*: explicitando externalidades¹⁶⁴.

¹⁶² TIEBOUT, Charles M. A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*. v. 64, n.º. 5, 1956, p. 416-424. Disponível em: <http://www.unc.edu/~fbaum/teaching/PLSC541_Fall08/tiebout_1956.pdf>. Acesso em: <13-10-2014>.

¹⁶³ SILVA, Mauro Santos. **Teoria do federalismo fiscal**: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v.15, n. 1, 2005, p.123.

¹⁶⁴ Os estudos sobre as bases da teoria econômica do federalismo fiscal têm seu marco inicial com a publicação do artigo de Samuelson (1954 e 1955), que introduziu o conceito de bem público na teoria econômica. Os bens públicos são bens coletivos de consumo não rival. Sendo assim, o fato de um bem ser consumido por um indivíduo não impede que outro também o consuma. Por exemplo: a segurança pública. Consumidores não revelam preferências por bens públicos, pois preferem deixar que outros revelem suas demandas e paguem pelo bem, enquanto eles consumiriam o bem sem precisar pagar (*free rider*). MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p.424-429.

Segundo Charles Tiebout (1956)¹⁶⁵, a concorrência entre governos locais revela preferência por bens públicos e modelo de tributação. Para *Tiebout*, a descentralização fiscal poderia fazer com que os cidadãos revelassem suas preferências escolhendo livremente determinado modelo local de tributação e políticas públicas (“*choose by their feet*”). É um modelo de escolha coletiva, baseado na mobilidade dos indivíduos e na concorrência interlocal.

Ao escolher onde viver, os indivíduos estariam manifestando suas preferências pessoais por uma determinada cesta de bens públicos e de impostos. A ideia central está no uso da descentralização fiscal como forma de induzir, por meio da revelação de preferências, uma competição “horizontal” entre os entes periféricos da federação.

Assim sendo, as famílias escolheriam a unidade da federação que mais lhes agradasse, levando em consideração a cesta de bens públicos oferecidos e os tributos cobrados por determinada comunidade. A consequência seria o incremento da concorrência entre governos locais (estados e municípios), no sentido de atrair famílias para viver em suas comunidades e, assim, arrecadar mais tributos.

Nesta abordagem proposta por Tiebout, os entes periféricos da federação funcionariam como “firmas” disputando “clientes”, valendo-se para tanto de inovações tecnológicas e administrativas. Como mercados competitivos são naturalmente mais eficientes do ponto de vista econômico, a descentralização fiscal seria mais recomendável em termos de eficiência econômica do que um sistema de governo centralizado que monopolizasse a oferta de bens e serviços públicos.

Note-se que a descentralização proposta por Tiebout está baseada em dois pilares: (i) na mobilidade das pessoas como mecanismo para revelar suas preferências por bens públicos e tributos, como se elas “votassem com os pés” (*voting with the feet*); e (ii) na competição “horizontal” entre os governos locais — isto é, na concorrência entre estados e municípios, como forma de conseguir ganhos em termos de eficiência econômica.

Segundo Ter-Minassian, “a descentralização das operações do governo pode melhorar o bem-estar econômico. Mas a descentralização requer uma estreita coordenação política entre todos os níveis de governo”¹⁶⁶.

¹⁶⁵ TIEBOUT, Charles M. A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*. v. 64, nº. 5, 1956, p. 416-424. Disponível em: <http://www.unc.edu/~fbaum/teaching/PLSC541_Fall08/tiebout_1956.pdf>. Acesso em: <13-10-2014>.

¹⁶⁶ TER-MINASSIAN, Tereza. *Decentralizing Government*. Finance & Development / September 1997. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/1997/09/pdf/ter-mina.pdf>

Para *Wallace Oates*, a cooperação entre níveis de governo aumenta eficiência do setor público. Oates foi responsável pela *teoria da descentralização*, que foi analisada sob duas perspectivas, que se convencionou chamar de primeira e segunda geração.

A primeira geração partia da premissa de que os políticos eram benevolentes e maximizadores do bem-estar social. Nesta fase, o federalismo fiscal era pautado pelos ganhos de bem-estar decorrentes de uma alocação mais eficiente de recursos públicos¹⁶⁷. Oates (1972)¹⁶⁸ defendia a centralização nos casos em que fosse possível definir, de modo uniforme, as preferências dos habitantes das diversas regiões do país. Se as preferências entre os cidadãos fo heterogêneas, a centralização não seria capaz maximizar as políticas públicas. Neste caso, seria recomendável a descentralização.

Na segunda geração, Oates (2005)¹⁶⁹ percebeu que os políticos são movidos por objetivos eleitorais. Não são administradores benevolentes do bem-estar social. O foco desta nova leitura da teoria de Oates é a demonstração da ineficiência das decisões centralizadas, mesmo que haja homogeneidade de preferências entre pessoas localizadas em diferentes regiões.

Partindo da premissa de que o federalismo fiscal é um meio termo entre a administração totalmente centralizada (estado unitário) e totalmente descentralizada (algo mais próximo da Confederação), Oates procura reunir as vantagens e minimizar as desvantagens de cada um destes modelos extremos, tendo em vista que tanto a centralização quanto a descentralização política têm suas vantagens e desvantagens.

As vantagens da descentralização (federalismo fiscal) são: (i) alocação mais eficiente de recursos, por meio da identificação dos bens e serviços que devem ser oferecidos de forma centralizada ou por governos subnacionais; (ii) maior eficiência no gasto público, tendo em conta o fato de que os governos locais, por estarem mais próximos da população, conhecem melhor suas preferências e têm mais facilidade de adequar os gastos às demandas locais; (iii) maior controle dos eleitores (*accountability* eleitoral) sobre as políticas públicas locais, em razão da maior facilidade na obtenção de informações; e (iv) potencial redução da influência do *lobby* que ocorreria no governo central.

¹⁶⁷ OATES, Wallace. **On The Evolution of Fiscal Federalism**: Theory and Institutions. *National Tax Journal*. n° 61, p. 314, 2008.

¹⁶⁸ OATES, Wallace. An essay on fiscal federalism *Journal of Economic Literature*. v. .XXXVII. 1999, p. 1120-1149. Disponível em:

<<http://www.jstor.org/discover/10.2307/2564874?uid=3737664&uid=2129&uid=2&uid=70&uid=4&sid=21104910855953>.>

Acesso em: <13-10-2014>.

¹⁶⁹ OATES, Wallace. Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism. *International Tax and Public Finance* n.12, 2005, p.349-373.

Por outro lado, a centralização também tem suas vantagens: (i) economia de escala; (ii) maior coordenação do setor público; (iii) inexistência de conflitos entre as funções do governo (alocativas, distributivas e estabilizadora); (iv) não concorrência entre esferas de governo; e (v) diminui o risco da corrupção local que possui maior incidência na descentralização.

Serviços como os ligados à infraestrutura, que têm custo fixo inicial alto, devem ser concretizados pela União e em escala no mínimo regional. Ainda quanto à economia de escala, percebe-se que não faria sentido que um município tivesse uma universidade pública (a menos que fosse um município muito populoso), pois os custos fixos de uma universidade são altos, sendo necessários muitos alunos para compensar esse custo. Provavelmente, seria necessário que essa universidade absorvesse alunos de outras cidades e até de outros estados para ter escala suficiente para operar. Assim sendo, é melhor que as universidades públicas sejam administradas e financiadas pelos governos estaduais ou pelo governo federal.

Demais disso, o governo municipal é o melhor agente para executar obras na área urbana, como a instalação e manutenção da iluminação pública ou o calçamento de ruas. O administrador municipal está encarregado de uma área territorial menor, tendo condições de dar atenção aos serviços públicos de menor escala e que requerem conhecimento detalhado quanto aos tipos de serviços mais demandados em cada rua ou bairro. Além disso, esse tipo de serviço vai beneficiar os moradores das áreas próximas, que vivem e pagam impostos ao município que executa a obra.

No federalismo, deve existir uma divisão de tarefas de acordo com a abrangência territorial do bem público, de modo que haja cooperação entre níveis de governo (cooperação vertical). Sendo assim, bens que atinjam o país como um todo, ou cuja produção envolva grande economia de escala, tendem a ser mais eficientes se forem ofertados pelo governo central (União) — por exemplo, segurança nacional e infraestrutura. Ao revés, a provisão de bens públicos de impacto local — isto é, aqueles cujos benefícios sejam limitados geograficamente — tende a ser mais eficiente se for feita por governos locais (estados ou municípios), por exemplo, serviços de bombeiro e iluminação/asfaltamento de ruas.

Observe-se que em um caso de descentralização extrema — ou seja, em um governo totalmente descentralizado — haveria dificuldade na implementação de: (i) *políticas macroeconômicas* — como a criação de uma moeda única, controle da inflação, estímulo ao emprego, redistribuição de renda etc; e (ii) *política de segurança nacional* — como a organização das forças armadas, por exemplo. Do mesmo modo, ficaria comprometida a prestação de serviços

públicos, cuja produção envolva economia de escala. Então, seria mais eficiente se um governo de amplitude mais elevada ofertasse esses serviços para atender à demanda de vários municípios.

Outro aspecto favorável da descentralização seria a maior participação e fiscalização da população nas decisões do governo local, no sentido de melhor aferir a relação custo-benefício que deve existir entre os tributos pagos e os gastos relacionados com serviços públicos recebidos. Sendo assim, a fiscalização que o cidadão exerce sobre os gastos públicos é menor no estado unitário, pois não há uma relação direta entre o que o cidadão paga de tributo e o que ele recebe em serviços públicos dentro de sua comunidade.

A descentralização fiscal também contribui para tornar a democracia mais estável, pois inibem o problema da descontinuidade de políticas que vinham sendo implementadas em âmbito local pelos grupos políticos ligados ao governo central (“*tragic brilliance*”).

Em um país de dimensões continentais e tão assimétrico como é o caso do Brasil, o principal risco seria a provável insensibilidade do governo central à diversidade de demandas e preferências das diversas localidades administradas. Os governos locais conhecem melhor — e a um custo mais baixo — as preferências e necessidades de seus cidadãos do que o governo central.

Ficaria extremamente caro para o governo central se ele tivesse que obter informações sobre as preferências de cada comunidade. Por exemplo, em um município pouco povoado e com extensa área de mata, o governo deve investir em prevenção de doenças tropicais e na preservação do meio ambiente. Por outro lado, em um município metropolitano, o governo deve investir em urbanização de favelas e transporte público de massa e de qualidade. Um governo central poderia não estar atento a essas demandas individuais, ainda mais em se tratando de extensa área.

Fazendo, então, um cotejo entre as teorias de Oates e Tiebout. A descentralização proposta por Tiebout enfatiza a mobilidade como mecanismo capaz de revelar as preferências das pessoas pelas cestas de bens públicos e tributos, bem como a competição entre os governos locais (competição horizontal). Oates, por seu turno, embora concordasse com as ideias de Tiebout, relacionadas à concorrência horizontal, aponta outros ganhos decorrentes da “cooperação vertical” — isto é, de uma divisão amigável de funções entre o governo central e os governos locais¹⁷⁰.

Tiebout confiava na mobilidade como mecanismo revelador das preferências locais. Oates, por seu turno, entende que o federalismo fiscal estuda a estrutura vertical do setor público. Sendo

¹⁷⁰ MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p.427-428.

assim, mesmo que não houvesse mobilidade, o federalismo fiscal ainda seria uma solução melhor que o governo centralizado, pois os governos locais conhecem melhor as preferências da comunidade¹⁷¹.

Brennan e Buchanan (1980)¹⁷² são os teóricos clássicos que analisaram a chamada “hipótese de leviatã”. Segundo esta teoria, a descentralização é mecanismo que contribui para conter a tendência expansionista do governo central, ajudando a conter o ímpeto de crescimento do Estado e dos gastos públicos.

Roger Gordon (1983)¹⁷³ buscou explicitar as externalidades. Gordon percebeu que, na existência de economias descentralizadas, haveria um número maior de externalidades decorrente do fato de que cada comunidade não leva em conta as consequências sistêmicas de suas ações fiscais sobre as outras comunidades. Nestes termos, quanto mais descentralizadas forem as decisões, mais externalidades haverá e, conseqüentemente, menos eficiente será o mercado.

Vejamos as externalidades de que trata o estudo de Gordon¹⁷⁴:

- a) “*Exportação*” de tributos: em economias descentralizadas, cada ente periférico pode criar tributos que incidam sobre residentes de outra entidade federativa (não residentes). Deste modo, os bens e serviços públicos locais oferecidos pela comunidade produtora acabam sendo financiados por pessoas de outras comunidades. No Brasil, o ICMS costuma ser tributado na origem, ou seja, no estado produtor. Assim, uma pessoa que compra, no Rio de Janeiro, um bem produzido em São Paulo, estará pagando imposto ao Estado de São Paulo. A solução é acabar com a tributação na origem nas operações interestaduais. A adoção do princípio do destino evita a exportação de tributo, além de ser mais consentânea com a noção de consumo. Este princípio já é aplicado nas transações internacionais e, aos poucos, vem sendo adotado nas operações interestaduais, como se pode perceber nas alterações trazidas pela EC 87/2015, que trouxe novas regras para as operações interestaduais em relação ao ICMS.

¹⁷¹ MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p.427.

¹⁷² Brennan e Buchanan. **The Power to Tax: analytical foundations of a fiscal constitution**, 1980.

¹⁷³ GORDON, Roger. H. An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism. **Quarterly Journal of Economics**, v. 98, 1983, p. 567-586. Cf. tb. MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 428 e 429.

¹⁷⁴ MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p.428 - 429.

- b) *Externalidades positivas*: as decisões relativas à alocação de recursos tomadas descentralizadamente pelo governo local costumam não computar os benefícios proporcionados aos residentes de outras comunidades vizinhas (não-residentes). Isso se verifica, por exemplo, nas ações ligadas à preservação ambiental e de doenças, as quais também favorecem a não residentes de comunidades vizinhas. A preservação de uma floresta em um município gerará benefícios ambientais aos municípios vizinhos, mesmo que tais comunidades não tenham feito nada para preservar a referida floresta. O resultado deste benefício não computado seria uma oferta insuficiente de bens públicas.
- c) *Comportamento de “pegar carona” (“free rider”)*¹⁷⁵: os entes periféricos podem deixar de investir em determinados serviços ou prover determinado bem público a seus cidadãos, pelo fato destes já se beneficiarem, “pegando carona”, dos serviços e bens públicos advindos da comunidade vizinha. Como exemplo, imagine-se um município que, para economizar recursos, opta por comprar ambulâncias para levar seus doentes para o hospital da cidade vizinha, em vez de construir seu próprio hospital. A falta de senso de coletivo e de acordos cooperativos acarreta sobreposição ou usurpação no que tange ao fornecimento de bens e serviços. Deve haver coordenação e conscientização para que o “carona” não economize seus próprios recursos à custa da sobrecarga do serviço prestado por comunidade vizinha.
- d) *“No meu quintal, não!” (“not in my backyard”)*: nenhuma comunidade quer que se desenvolva em seu território atividades que acarretem efeitos indesejáveis para localidade. Por isso, os municípios tentam se livrar, seja por meio de sobretaxação ou de proibição, de atividades econômicas ou serviços públicos que, embora tragam benefícios coletivos, produzem efeitos negativos para a localidade. É o que se faz diante da instalação de presídios, depósitos de lixo e usinas nucleares no território de determinado município, ainda que tais instalações sejam de interesse do governo estadual.
- e) *Desconsideração dos efeitos redistributivos de renda em outras jurisdições*: decisões com efeitos distributivos são mais eficientes quando tomadas em âmbito nacional, haja vista que políticas tributárias e de gastos implementadas por entes periféricos tendem a alterar a distribuição de renda de outras comunidades. Os entes periféricos tendem a só considerar os impactos distributivos locais. No Brasil, por exemplo, tenta-se há algum tempo a redução

¹⁷⁵ *Free rider* é o “carona”, aquela pessoa que utiliza um serviço sem pagar. O aparecimento de *free riders* é comumente relacionado aos bens públicos, tendo em vista que estes bens não são passíveis de cobrança e/ou exclusão de seu consumo (por exemplo, segurança, iluminação pública, justiça).

do ICMS dos produtos da cesta básica, a fim de melhorar o poder de consumo dos mais pobres¹⁷⁶. Entretanto, isto representaria perda de receita para os estados produtores de alimentos que não estão dispostos a abrir mão de parte de sua receita tributária em troca de uma melhor qualidade de vida dos pobres residentes em outros estados. Aliás, este é um dos problemas a ser solucionado no projeto de reforma tributária, por meio da criação de um IVA preponderantemente federal e do estímulo à neutralidade, garantida pelo fim das desonerações decorrentes da aplicação do princípio da seletividade. Como se verá, a desoneração da tributação sobre o consumo de determinados produtos, por conta do princípio da seletividade, traz mais ineficiência, complexidade e falta de neutralidade do que propriamente benefícios em termos de distribuição de renda e redução da regressividade do sistema tributário.

- f) *Regressividade tributária e do perfil de gastos*: o grau de mobilidade dos indivíduos é diretamente proporcional à riqueza que possuem. Pessoas mais ricas têm maiores incentivos e melhores meios para se deslocar a fim de não serem tributadas. Neste cenário, governos subnacionais podem ceder à tentação de estabelecer estruturas tributárias e perfil de gastos públicos regressivos, afugentando pobres e atraindo ricos. Poucos impostos tenderiam a atrair empresas e indivíduos ricos. Do mesmo modo, poucos gastos sociais não onerariam os contribuintes mais abastados, que também não se beneficiam diretamente de tais gastos.
- g) *Desconsideração de aumentos de custos dos governos de outras jurisdições*: é possível que o aumento de impostos em uma comunidade também eleve o custo de produção de bens públicos oferecidos em outra jurisdição. Normalmente, o ente periférico que majora a tributação dos insumos não considera os efeitos decorrentes deste aumento na provisão de serviços públicos prestados por outro governo que se utiliza dos insumos. A cobrança descentralizada de imposto sobre consumo, aliada à sistemática de cobrança na origem potencializa esta externalidade.
- h) *Guerra fiscal*: em um ambiente de competição fiscal predatória, os entes políticos periféricos tendem a manipular os tributos, a aquisição de insumos para bens públicos e a oferta de bens públicos com o objetivo de gerar aumento de renda local à custa de outras comunidades. A “guerra fiscal” seria um estado peculiar de acirramento do caráter

¹⁷⁶ O Convênio ICMS 128/94, de 20 de outubro de 1994, autorizou as unidades federadas a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

competitivo da política de incentivos Este problema, conforme já comentado, ocorre na federação brasileira, principalmente, em relação ao ICMS estadual tributado na origem. A adoção de um IVA dual segundo o princípio do destino terá o condão de reduzir a competição predatória pela via tributária, que normalmente se “legitima” na promoção do “desenvolvimento regional”.

Isto posto, é possível afirmar que uma teoria econômica equilibrada do federalismo fiscal pode ser embasada, ao mesmo tempo, nas argumentações de Oates, de Gordon, de Tiebout, e de Brennan e Buchanan. Esse modelo ótimo de federalismo fiscal procura maximizar os benefícios da concorrência (Tiebout), da divisão de tarefas entre níveis de governo (Oates) e, ao mesmo tempo, minimizar as externalidades negativas (Gordon) e conter o ímpeto expansionista do governo central (Brennan e Buchanan).

4 COMPETIÇÃO FISCAL

4.1 Conceito

A competição fiscal ou tributária (*tax competition*) é a disputa travada entre governos para atrair investimentos, maximizar a arrecadação e estimular o desenvolvimento econômico, por meio da manipulação de carga tributária e estrutura fiscal.¹⁷⁷

Trata-se de um fenômeno econômico que pode ser comparado à disputa das empresas por clientes em um mercado concorrencial, como percebido pelo economista *Charles Tiebout*.¹⁷⁸

É natural que, em um ambiente de recursos financeiros escassos, entes políticos autônomos concorram entre si para atrair cada vez mais investimentos para as regiões sobre as quais suas competências se projetam.

A ideia central da teoria econômica de *Tiebout* está na eficiência advinda do uso da descentralização fiscal como forma de induzir uma competição (“horizontal”) entre os entes

¹⁷⁷ GICHIRU, Wangari; HASSEMER, Jennifer; MAXIM, Corina; PHETCHAREUN, Riemsalio. Sub-Central Tax Competition in Canada, the United States, Japan, and South Korea. Prepared for the Fiscal Federalism Network. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). Workshop in International Public Affairs Public Affairs 860. Robert M. La Follette School of Public Affairs. University of Wisconsin-Madison. Maio – 2009, p. ix.

¹⁷⁸ TIEBOUT, Charles M. A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*. v. 64, nº. 5, 1956, p. 416-424. Disponível em: <http://www.unc.edu/~fbaum/teaching/PLSC541_Fall08/tiebout_1956.pdf>. Acesso em 13-10-2014.

periféricos da federação, de modo que a mobilidade das pessoas para viver em determinada localidade revelaria suas preferências por determinada cesta de bens públicos e tributos, como se elas “votassem com os pés” (*voting with the feet*).

O problema é que, a despeito de suas virtudes já terem sido reconhecidas pela literatura econômica¹⁷⁹ e jurídica¹⁸⁰ especializada, a competição tributária costuma ser reduzida ao sentido pejorativo de “guerra fiscal”, compreendida como uma competição fiscal predatória (*harmful tax competition*), capaz de levar os governos subnacionais à bancarrota por meio da chamada *race to the bottom*, expressão que remete à ideia de uma queda abrupta, “rumo ao chão”, das receitas dos entes periféricos que adotam “leilões fiscais” para atrair investimentos.¹⁸¹

A “guerra fiscal” seria um estado peculiar de acirramento do caráter competitivo da política de incentivos¹⁸². Esta concorrência fiscal nociva é individualista¹⁸³ e irresponsável.

É *individualista* por ser míope, predatória e despreocupada com o coletivo. Privilegia-se as finanças locais em detrimento da sustentabilidade, do equilíbrio e da harmonia da federação. Não há esforço cooperativo no sentido de manter uma conduta amistosa¹⁸⁴ com os demais entes políticos, de modo que não haja aumento das disparidades entre os governos participantes.

É *irresponsável* do ponto de vista fiscal porque, além de causar desequilíbrio na federação, é capaz de levar à “falência” o próprio ente político que a pratica. Manifesta-se pela falta de transparência e pela redução desmesurada de carga tributária, podendo acarretar distorções

¹⁷⁹ MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p.424-429. OATES, Wallace E. **Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections**. *Department of Economics, University of Maryland, College Park, MD 20742 and Resources for Future, Washington, DC 20036. National Tax Journal* Vol. LIV, No. 3.

¹⁸⁰ MARINS, Daniel Vieira. *O esforço fiscal dos municípios e as transferências intergovernamentais*. Ed. Gramma. 2016. p. 20 e 22.

¹⁸¹ BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. Federalismo e Tributação: entre Competição e Cooperação. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes (Orgs.). **Estado Federal e Tributação das origens à crise atual**. Volume 1 – Coleção Federalismo e Tributação. Belo Horizonte: ARRAES Editores, 2015, p.46.

¹⁸² PRADO, Sergio. **Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil**. Economia e Sociedade, Campinas, (13): 1-40, dez. 1999.

¹⁸³ TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. As proporções do individualismo fiscal dos indivíduos na guerra fiscal entre os entes da federação: afastamento da solidariedade social e da justiça distributiva. In: **Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal**. 1. ed. Vol.1. (org) CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; ZAMBITTE, Fábio.. Rio de Janeiro: Editora Gramma, 2017. p. 226.

¹⁸⁴ A federação é uma forma de estado marcada pela cooperação recíproca e pela atuação coordenada dos entes políticos. O princípio da conduta amistosa entre os entes da federação é corolário do princípio federativo. Trata-se de um princípio implícito segundo o qual a União, nas suas relações com os Estados e Municípios, e estes entre si, devem adotar uma postura de fidelidade para a efetiva manutenção do pacto federativo. Uma vez rompido esse dever de boa conduta, por meio de eventuais atos de deslealdade de um ente para com outro, surgem os conflitos federativos que colocam em risco a indissolubilidade e a própria existência da federação. HESS, Konrad, *Elementos de Direito Constitucional da República Federativa da Alemanha*. Tradução da 20 ed. Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor. 1998. p. 212 – 215. Cf. tb. RIBEIRO, Ricardo Lodi.. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: *Lumen Jûris*, 2009, p. 260.

econômicas e efeitos fiscais indesejáveis, como a erosão e a ineficiência tributária, a subprovisão de bens públicos e a redução de bem-estar dos residentes.

Por outro lado, tem-se a *fair tax competition*, que é compatível com o modelo cooperativo de federalismo fiscal, por ser colaborativa, transparente e responsável. Essa é a concorrência fiscal sadia com grande potencial para trazer benefícios econômicos, notadamente às regiões mais carentes¹⁸⁵.

São muitas as vantagens da competição fiscal responsável. Além de servir de mecanismo de contenção à tributação excessiva, também contribui para desenvolvimento econômico dos governos locais, por meio da atração de investimentos consistentes e coerentes com as políticas públicas locais e com as preferências dos cidadãos residentes naquela localidade.

Como se percebe, a competição fiscal pode servir de remédio ou veneno a depender da dosagem ministrada. Seu sucesso está diretamente ligado à gestão fiscal responsável dos governos subnacionais autônomos, que não podem conceder benefícios fiscais capazes de desequilibrar suas contas.

Se, por um lado, deve ser respeitada a autonomia dos entes subnacionais para prática de política fiscal tendente a atrair investimentos, por outro, tais entes devem ser autossuficientes, de modo a suportar suas próprias despesas, sem contar com o paternalismo do governo nacional.¹⁸⁶

O objetivo principal deste capítulo é apresentar uma visão panorâmica da competição fiscal aqui e alhures. Para ilustrar a atual situação, o trabalho examinará os 3 (três) impostos causadores de conflito fiscal no Brasil: ICMS, IPVA e ISS. Por fim, será investigado se a competição fiscal é capaz de promover resultados desejáveis, principalmente na federação brasileira, que se caracteriza por ser profundamente assimétrica.

A competição fiscal pode se dar no plano vertical ou horizontal. A horizontal, por sua vez, pode ocorrer internamente ou em âmbito internacional.

¹⁸⁵ OATES, Wallace E. **Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections.** *Department of Economics, University of Maryland, College Park, MD 20742 and Resources for Future, Washington, DC 20036. National Tax Journal* Vol. LIV, no. 3. Sergio Prado sustenta “a tese de que, embora a guerra fiscal implique “necessariamente” um impacto negativo para o país como um todo, não é absolutamente evidente que os estados que a praticam percam “individualmente”, no médio e longo prazo, caso os projetos subsidiados sejam bem-sucedidos.”. Cf. PRADO, Sergio. **Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil.** *Economia e Sociedade, Campinas, (13): 1-40, dez. 1999.*

¹⁸⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e competência para concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. **Revista Forum de Direito Tributário.** Belo Horizonte, v. 10, n. 59, 2012, p.147.

A competição fiscal horizontal é aquela que ocorre dentro de um mesmo país, entre governos subnacionais, ou entre países pertencentes a uma mesma organização internacional, como se vê na União Europeia.

A competição vertical ocorrer entre governo nacional (ente central) e governos subnacionais (entes periféricos). Diferente do que ocorre nos EUA e Canadá,¹⁸⁷ a competição vertical, *em tese*, não se faz presente no Brasil, na medida em que não há na federação brasileira sobreposição ou compartilhamento de competências tributárias entre diferentes níveis de governo.

Embora o Brasil tenha adotado um federalismo cooperativo, as competências tributárias para instituição de impostos e contribuições são exclusivas, de modo que os signos presuntivos de riqueza manifestados pelas bases tributárias (patrimônio, renda e consumo de bens e serviços) foram distribuídos entre os entes políticos (União, Estados-membros e Municípios) de modo mutuamente excludente.

Quando se fala em competição vertical no Brasil,¹⁸⁸ se está fazendo referência à disputa, entre entes federativos de diferentes *status*, pela tributação de uma mesma riqueza e atividade, como ocorre na cobrança do ISS, ICMS e IPI, onde há uma aparente justaposição do âmbito de incidência tributária dos conceitos “prestação de serviço” e “industrialização”.

A União também tem se utilizado das contribuições para tirar proveito deste cenário de concorrencial vertical pelo “loteamento” das bases de incidência.

A simplificação decorrente da extinção de 5 impostos sobre o consumo (ICMS, ISS, PIS, COFINS, IPI), pertencentes a entes de níveis diferentes, acabará com concorrência vertical e com todas as polêmicas jurídicas relacionadas com a limitação do âmbito de incidência do ICMS, ISS e IPI.

A atribuição a União de competência para tributar o IVA no destino também dará fim a competição horizontal predatória. Restará apenas a possibilidade de os estados fazerem política tributária por meio do manejo da alíquota do IVA estadual, que, por ser baixa, não será capaz de gerar ineficiência alocatória ou guerra fiscal.

¹⁸⁷ MARINS, Daniel Vieira. Breves Notas sobre a competição tributária na América do Norte. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**. Volume XXII - Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal., 2014. p. 85 a 108.

¹⁸⁸ MARQUES JUNIOR, Liderau dos Santos; OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de. LAGEMANN, Eugenio. **A política fiscal como um jogo entre União, Estados e Municípios no Federalismo Fiscal Brasileiro**. EALR, V.3, nº 2, p.206-227, Jul-Dez, 2012.

Passa-se a abordar as principais questões afetas à competição fiscal horizontal no Brasil, ou seja, entre entes federativos da mesma espécie. As mais conhecidas são a do ICMS e do IPVA, entre os estados-membros, e a do ISS, entre as municipalidades. É o que se passa a analisar.

4.2 Competição fiscal no direito comparado.

A conflituosidade é inerente à diversidade presente em toda federação. Porém, em nome da unidade nacional, há que se encontrar um desenho institucional adequado à solução de conflitos entre os diferentes níveis de governo, de modo a possibilitar a criação de um federalismo cooperativo e, ao mesmo tempo, competitivo, que reconheça a diversidade de realidades e interesses dos entes federativos.

A perspectiva comparada serve de excelente fonte de inspiração àqueles que buscam soluções para questões domésticas. Países com elevado grau de desenvolvimento econômico e social, detentores de sistemas tributários modernos, possuem instâncias de negociação para solução de conflitos de interesses, que podem servir de referência para o federalismo fiscal brasileiro, na busca de um modelo que reduza ou elimine os efeitos indesejados da competição fiscal, preservando os benefícios dela advindos.¹⁸⁹

Na União Europeia e no Canadá a competição fiscal é permitida, desde que não seja uma “guerra de incentivos” (*bidding wars* ou *incentive competition*) nociva à harmonia e ao equilíbrio federativo. Não se pode admitir, por exemplo, a migração de empresas entre entes subnacionais somente para se beneficiar de incentivos fiscais dados pelo ente onde a empresa pretende se instalar.

Instância de negociação para solução de conflitos de interesses são comuns. No Canadá, essas questões são enfrentadas de modo mais informal, no que tem sido denominado de “federalismo executivo”. A Alemanha, por sua vez, tem longo histórico de cooperação e coordenação entre as unidades da Federação, exercido em várias instâncias. Uma delas é o Conselho Federal (*Bundesrat*), que representa os 16 estados (*länder*) da Federação e é formado por membros indicados pelos mesmos, os quais participam na elaboração legislativa e na administração nacional. Há também a Justiça Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*), tribunal de última instância que, entre outras funções, decide sobre os conflitos entre as esferas governamentais.

¹⁸⁹ RIBEIRO, Leonardo Alcântara. A guerra fiscal do ICMS sob uma perspectiva comparada de competição tributária. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – DIREITO GV. Núcleo de Estudos Fiscais. Agosto-2010. p. 13-29.

Dito isso, passa-se a descrever as principais características de alguns modelos de federalismo fiscal adotados na América do Norte e Europa.

4.2.1 América do Norte

Não há partilha constitucional de competência tributária entre os entes central e periféricos que compõem a estrutura federativa dos países da América do Norte. Tanto nos EUA, quanto no Canadá cada esfera de governo é responsável por sua própria política tributária. Nesse contexto, os governos subnacionais são dotados de elevado grau de autonomia tributária, podendo instituir seus próprios tributos, inclusive valendo-se da mesma base já tributada pelo governo central, como ocorre com o imposto de renda.

A não centralização dos modelos federativos americano e canadense criou naturalmente um ambiente de competição fiscal, mas não do tipo predatória, o que desmistifica o temor do *race to the bottom*, tão propalado no Brasil.

Embora semelhantes quanto ao grau de descentralização fiscal, há diferenças entre os modelos de federalismo fiscal adotados nos EUA e no Canadá. Os EUA adotam um modelo puramente competitivo, já o Canadá um meio-termo entre competição e cooperação.

Tamanho é a autonomia fiscal dos estados americanos, que sequer existe sistema de transferência incondicionada (mecanismo de equalização) do governo federal para os estados¹⁹⁰.

Essa ampla liberdade tributária traz consigo a responsabilidade fiscal, na medida em que, historicamente, o governo nacional tem se negado a prestar socorro financeiro (*bailout*) aos estados americanos em situação de falência.

É bem de ver que essa postura pouco paternalista do governo nacional – de não resgatar financeiramente os governos subnacionais – corrobora a sustentabilidade da gestão fiscal em estados de forma federativa, notadamente por reconduzir à lógica de mercado a emissão de títulos da dívida subnacional. Isso porque, sem o socorro financeiro do ente central, os credores terão de suportar os prejuízos advindos da quebra dos entes locais aos quais tenham financiado.

O excesso de autonomia dos entes políticos – que possuem sistemas tributários próprios – tende a criar um ambiente tributário altamente complexo. Entretanto, tais complexidades não

¹⁹⁰ RIBEIRO, Leonardo Alcântara. A guerra fiscal do ICMS sob uma perspectiva comparada de competição tributária. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – DIREITO GV. Núcleo de Estudos Fiscais. Agosto-2010. p. 13-29.

chegam a causar danos aos contribuintes, se adotado como paradigma decisório das demandas que versem sobre conflito de competência tributária a lógica da devolução da complexidade para quem a gerou. Logo, diante da extrema dificuldade na identificação do ente político competente, fica o contribuinte exonerado do pagamento do tributo.¹⁹¹ Tal postura induz a mobilização política dos estados envolvidos no sentido de adotarem medidas de simplificação e uniformização com o objetivo de reaverem a receita tributária perdida.

Do sistema canadense, extrai-se a interessante lição de cooperação entre as províncias, retratada em um Código de Condutas (*Agreement on Internal Trade*) tendente a regular a concessão de incentivos fiscais. A observância do Código de Conduta é garantida por um mecanismo de consulta e solução de controvérsia, no qual a província supostamente lesada suscita o conflito a ser resolvido, dialogicamente, sob a forma de painéis, a semelhança do que existe na Organização Mundial de Comércio (OMC).

Nada obstante a autonomia e a conseqüente concorrência entre os governos, o Canadá também adota um sistema de harmonização com programa de equalização no qual o governo nacional auxilia, por meio de transferências, as províncias em situação de crise fiscal.

4.2.2 Europa

A competição fiscal na Europa será analisada sob uma perspectiva comunitária e doméstica, esta última tendo como referência a Alemanha.

A União Europeia adota sistema semelhante ao do Canadá, seguindo o modelo competitivo-cooperativo com previsão de código de condutas. Porém, em atenção à soberania dos países-membros, não há *enforcement* legislativo, mas sim autorregulação voluntária.

Embora não tenha força de lei, o código de condutas da União Europeia tem alto valor político capaz de harmonizar a imposição tributária dos países membros. Trata-se de uma cooperação reforçada por meio de um instrumento legal chamado Diretiva. As Diretivas nada mais

¹⁹¹ Exemplo paradigmático desta linha de atuação da Suprema Corte foi o caso *Quill Corp. VS. North Dakota*. Disponível no site da Suprema Corte Americana. Nesse julgamento, a Suprema Corte manifestou entendimento no sentido de que os *remote sellers* (vendedores que utilizam internet, serviços postais, entre outros) são isentos de recolher o *Sales and use tax* para vendas em Estados no qual não possuam presença física, por não ser exigível (razoável) o conhecimento da legislações de todos os Estados e municipalidades para os quais eles vendem, bem como por não haver nexo substancial entre eles e os Estados em questão. Note-se que, nesse precedente, a complexidade não foi suportada pelo contribuinte, mas, sim, devolvida aos Estados. De modo a criar um ambiente razoável para a cobrança do Sales Tax, a legislação do referido tributo teve que ser uniformizada (*Streamlined Sales Tax Agreement*) no que tange às transações interestaduais. Streamlined Sales Tax Agreement Governing Board. Disponível em: < <http://www.streamlinedsalestax.org/>>. Acesso em: <25.10.2015>. É preciso mencionar que o caso Quill já foi superado pelo recente caso South Dakota v. Wayfair de 2018.

são que medidas a serem adotadas com o intuito de mitigar eventuais efeitos negativos da competição fiscal.

Nesse contexto, o art. 93 do Tratado da União Europeia dispõe expressamente acerca do processo de harmonização dos impostos indiretos, cujo principal representante é o IVA.

À semelhança do procedimento atualmente adotado pela Lei Complementar nº 24/1975 para concessão de benefícios fiscais do ICMS, por meio de convênios aprovados no âmbito do Confaz (Conselho Fazendário), o Tratado da União Europeia também exige unanimidade para aprovação das Diretivas. Porém lá o bom senso prevaleceu, pois, diante da extrema dificuldade de se chegar ao consenso unânime, foi deliberada em Ata Única da União Europeia a adoção do quórum de maioria qualificada para tomada de decisões.

Sob uma perspectiva interna, convém analisar o modelo Alemão de federalismo fiscal.

A Alemanha é uma república parlamentarista que adota o modelo de federalismo cooperativo, no qual o ente central representa o fiel da balança.

O sistema tributário alemão caracteriza-se por ser centralizado, sem muito espaço para autonomia financeira dos *länder*.¹⁹² A legislação tributária é uniforme em todo território federal, de modo que todos os impostos são estabelecidos com base no mesmo código nacional.

O federalismo fiscal alemão caracteriza-se por ser centralizado no que tange às decisões, mas descentralizado quanto à execução. Competências administrativas e receitas financeiras são compatibilizadas entre os diferentes níveis de governo, resultando em equidade de condições, garantida pelo princípio constitucional da cooperação recíproca e efetivada por mecanismos financeiros de equalização vertical e horizontal. Trata-se, portanto, de um modelo pouco federativo em nível impositivo, já que praticamente centralizado, mas muito federativo a nível distributivo.¹⁹³

A Constituição alemã trata da partilha de competência e receitas tributárias entre os níveis de governo. Os impostos sobre renda (IR) e valor adicionado (IVA) são partilhados entre governos federal e estadual, sendo o IR a principal fonte de arrecadação do país, seguido pelo IVA.

¹⁹²A Alemanha é uma república parlamentarista federal constituída de 16 (dezesseis) estados federados, conhecidos em alemão como *Länder* (singular *Land*). Como *land* significa “país”, também é usado o termo *Bundesländer* (“estados da federação” ou regiões, singular: *Bundesland*) por ser mais específico. Três cidades (Berlim, Hamburgo e Bremen) possuem estatuto de estado e são denominadas *Stadtstaaten* (“cidades-estado”). Os 13 estados restantes são designados *Flächenländer* (“estados territoriais”).

¹⁹³FERNÁNDEZ, María Jesús García-Torres. ARAÚJO, Sarah Maria Linhares. Estudo Comparado sobre a imposição das atividades econômicas no federalismo fiscal: Guerra Fiscal do ICMS no Brasil. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes (Orgs.). *Estado Federal e Guerra Fiscal no Direito Comparado*. Volume 2 – Coleção Federalismo e Tributação. Belo Horizonte: ARRAES Editores. 2015, p. 431.

Além da competência concorrente para os impostos conjuntos (IR e IVA), existem também competências exclusivas. Nesse contexto, competem ao ente central as tarifas alfandegárias e os impostos seletivos sobre petróleo, tabaco e bebidas alcoólicas, exceto a cerveja, e aos governos estaduais o imposto sobre veículo automotor, o imposto seletivo sobre venda de cervejas e o imposto sobre herança. Os impostos sobre propriedade ficaram na competência dos municípios.

É interessante perceber que, embora se trate de um modelo federativo com compartilhamento das principais bases tributárias (renda e consumo), não há notícias de competição tributária prejudicial, seja ela vertical ou horizontal.

Valendo-se dessa experiência internacional, passe-se à análise de alguns dos problemas domésticos afetos à competição fiscal.

4.3 Competição fiscal no Brasil

A competição fiscal no Brasil só se faz presente entre entes subnacionais de mesmo nível (competição horizontal). Entre os estados-membros, a competição ocorre no âmbito do ICMS e do IPVA. Em nível municipal, a disputa é travada na arena do ISS.

No Brasil, a concorrência fiscal assumiu majoritariamente uma feição não cooperativa em um ambiente de conflituosidade máxima. Os entes políticos iniciaram uma disputa de preferência locacional das empresas, buscando incremento de suas receitas tributárias, geração de emprego, enfim, desenvolvimento local, por meio da criação de incentivos fiscais cada vez mais competitivos, sem estimativa de impacto econômico¹⁹⁴ e, muitas das vezes, fora dos limites aceitos pelo Direito.

A guerra fiscal brasileira se deve em grande parte pela adoção de uma tributação estadual sobre a produção e não sobre o consumo. Isso porque a cobrança se dá na origem e não no destino, o que permite que os estados abusem do uso da tributação para promoção do desenvolvimento regional.

Essa tentativa atrapalhada de promoção do desenvolvimento regional, que deveria ser feito pela União, ultrapassou os limites da lei, provocando um ambiente de insegurança jurídica prejudicial aos investimentos.

¹⁹⁴Art. 14 da LRF. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições. (...)

Segundo a teoria normativa do federalismo fiscal, tributos incidentes sobre bases de grande mobilidade devem ficar na competência da União, justamente para evitar essa guerra de incentivos.

Por ser a terminologia normalmente usada no Brasil,¹⁹⁵ denominamos os próximos itens de guerra fiscal do ICMS, IPVA e ISS, respectivamente.

4.3.1 Guerra fiscal do ICMS.

A “guerra fiscal” do ICMS é resultante de uma competição horizontal em nível estadual. Sua relevância consiste no fato de ser o ICMS o principal tributo da federação, sendo responsável pela maior porção da arrecadação dos Estados.

Alguns estados oferecem ousados incentivos fiscais a grandes empresas com o objetivo de atrair investimentos e gerar emprego para seus territórios. Porém, em muitos casos, a desoneração tributária não gera os resultados desejados e esperados.

Esse esforço fiscal nem sempre se reflete no surgimento de outros serviços correlatos ou no incremento do volume total arrecadado a título de imposto. O panorama fica ainda pior se levarmos em conta que esses novos empreendimentos aumentam os gastos do Estado com investimento em infraestrutura.

Nesse ambiente de concorrência fiscal predatória, os estados costumam “abrir mão” de receitas tributárias sem a devida análise do impacto econômico da desoneração e em desrespeito à regra constitucional do art. 155, § 2º, XII, “g”, a qual exige deliberação unânime entre os estados, sob a forma de convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (“Confaz”).¹⁹⁶

O resultado é uma “guerra de incentivos” – verdadeiros “leilões fiscais” de benefícios pouco ortodoxos – que exige dos contribuintes não beneficiados um esforço fiscal excessivo para

¹⁹⁵Essa terminologia é de uso recorrente, inclusive na jurisprudência do STF. Nesse sentido, destaca-se o entendimento do Ministro Ilmar Galvão, manifestado na ADIMC 2.021 (Relator Ministro Maurício Corrêa, j. 4.8.99, DJ 25.5.2001): “Tenho por guerra fiscal qualquer medida unilateral posta em prática por um Estado, de natureza tributária, que possa acarretar prejuízo aos demais.”

¹⁹⁶ Art. 2º, § 2º da LC 24/1975: “A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”. Art. 4º da LC 24/1975: “Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.”

manter os gastos do setor público. Deixar de cobrar tributo de determinado grupo de contribuintes significa aumentar a carga dos demais ou negar a execução de políticas públicas legítimas.

A desoneração do ICMS tem causado sérios prejuízos às finanças estaduais. No Rio de Janeiro, por exemplo, a crise fiscal acarretou atraso no pagamento dos servidores públicos, atingindo, principalmente, os aposentados.

Embalado pelo crescimento na arrecadação das receitas de royalties do petróleo, entre os anos de 1999 e 2015, o Estado do Rio sentiu-se confortável para afrouxar a arrecadação do seu principal tributo arrecadador, o ICMS, que experimentou no mesmo período o menor crescimento entre os estados da federação.¹⁹⁷

Observe-se que a rigidez do regramento necessário à concessão de benefícios fiscais do ICMS não está impedindo a guerra fiscal, que parece ter raízes mais profundas que tocam o baixo senso de coletivo dos governantes. Visões individualistas não contribuem para resultados cooperativos.

O problema não é a competição em si, mas, sim, como competir, em outras palavras, os limites e a qualidade da competição. Por isso, qualquer modificação na sistemática atual deve passar pela conscientização fiscal dos governos locais, que não se contentam em competir de modo sustentável para si e não abusivo em relação aos municípios vizinhos.

Embora a concepção convencional majoritária de guerra fiscal esteja atrelada à ideia de não cooperação, não se pode ignorar o fato de que a concorrência tributária pode servir de mecanismo para corrigir distorções empíricas entre os entes políticos, de modo que cada unidade da federação deveria ter a liberdade de fixar os impostos de acordo com suas preferências, fazendo, assim, sua própria política tributária.

A verdade é que, diante de tamanha desigualdade regional, dificilmente um empreendedor iria se instalar, sem qualquer incentivo, em uma das muitas regiões inóspitas do território brasileiro.

Por outro lado, não se pode tolerar excessos. Os incentivos não podem ser instruídos de modo desmesurado, sem qualquer contrapartida, somente para agradar o grupo político de ocasião e sem se refletir em melhora na qualidade de vida da população.

¹⁹⁷ Rio é o estado com menor aumento de arrecadação de ICMS: orçamento fluminense continua dependente do petróleo. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/economia/rio-o-estado-com-menor-aumento-de-arrecadacao-de-icms-1-19154594#ixzz49tnfhgx7>. Acesso em: <01.06.2016>.

Nesses termos, faz-se necessária uma solução de compromisso no sistema tributário de um país organizado sob a forma federativa, com um certo grau dos dois modelos: cooperação e competição.

Como se percebe, a chamada guerra fiscal do ICMS é um complexo fenômeno federativo-espacial de causas multifatoriais.¹⁹⁸ Entretanto, o STF vem tentando resolver a questão de maneira demasiado simplista, limitando-se a rechaçar benefícios fiscais do ICMS concedidos por leis estaduais, sem a prévia deliberação e aprovação pela unanimidade dos estados no âmbito do Confaz, nos termos do art.150 § 6º, parte final, combinado com o art. 155, § 2º, XII, “g” da CRFB/1988.

Nessa linha, foi proposto um projeto de súmula vinculante com o seguinte verbete: “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.”

Caso a Súmula Vinculante prospere, todos os incentivos fiscais concedidos sem a aprovação unânime do Confaz poderão ser facilmente declarados inconstitucionais por meio de simples reclamação dos Estados “prejudicados” no STF, sob a alegação de descumprimento do efeito vinculante da referida súmula.

Questão importante a ser debatida pelo STF (ADPF 198) é a necessidade de chancela unânime do Confaz para fins de concessão de benefícios fiscais do ICMS pelos estados-membros e Distrito Federal.

A exigência de unanimidade do Confaz, prevista no arts. 2º, § 2º, e 4º da Lei Complementar nº 24/1975, mostra-se desproporcional e incompatível com a ideia de igualdade material entre os entes federativos, corolário da forma federativa de estado. O referido dispositivo legal não resiste a um confronto com o princípio fundamental disposto no art. 3º, III da CRFB, que elencou como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais.

Note-se que a “regra da unanimidade” elimina por completo a possibilidade de os estados implementarem políticas tributárias legítimas e sustentáveis para atrair investimentos tendentes ao desenvolvimento regional. O quórum de unanimidade acaba por asfixiar a diversidade e a vontade

¹⁹⁸ VIEIRA, Danilo Jorge. A guerra fiscal no Brasil – caracterização e análise das disputas interestaduais por investimentos em período recente a partir das experiências de MG, BA, PR, PE e RJ. In: NETO, Aristides Monteiro Neto (Org.). *Governos Estaduais no Federalismo Brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate*. Brasília: Ipea, 2014, p. 146.

das maiorias, ao mesmo tempo em que supervaloriza a singularidade e a pouca representatividade das minorias.

A gestão dos conflitos federativos do ICMS não deve ser baseada na ideia de consenso (utópico e monológico), mas, sim, no diálogo racional dos estados-membros, considerando as diferenças entre as diversas regiões do país. Esse é o sentido que deve ser dado ao termo “deliberação” previsto no art. 155, § 2º, XII, “g” da CRFB/1988.

Parece claro, portanto, que a “regra da unanimidade” não pode ser extraída da palavra “deliberação” usada pela constituição, nem muito menos se trata de cláusula pétreia¹⁹⁹. Trata-se apenas de um critério usado pelo legislador complementar para dificultar a atuação dos estados, em um contexto de extrema centralização política e econômica, como foi o governo militar.

O objetivo da Lei Complementar nº 24/1975 foi, sem dúvida, monopolizar nas mãos da União as políticas de desoneração tributária. Por isso, a regra da unanimidade deve ser repensada à luz do sistema constitucional vigente, pautado na autonomia dos entes políticos e na não intervenção da União nos tributos estaduais e municipais.

Não se trata de ignorar o comando do art. 155, § 2º, XII, “g” da CRFB/1988. O problema, conforme visto, é de índole infraconstitucional, de modo que bastaria o STF reconhecer a não recepção da exigência de unanimidade e mitigar tal regramento para um quórum de maioria absoluta, para que a competição fiscal entre os estados saia da clandestinidade que hoje se encontra e passe a ser encarada como um comportamento cooperativo.

Nesse contexto, diante da omissão do STF, recomenda-se a edição de lei complementar alterando a sistemática atual da unanimidade e adotando medidas mais flexíveis, adequadas e duradouras para solução do problema da guerra fiscal. É que não basta apenas regular o quórum e a forma de deliberação. É necessário elencar os tipos de incentivos, fixar limites orçamentários, estimular a consciência cooperativa por meio de debates públicos, criar mecanismos de solução de controvérsia para evitar excessos capazes de comprometer a harmonia e o equilíbrio da federação, dentre outras medidas tendentes a regular a concessão de incentivos fiscais.

Sem enfrentar o cerne do problema, mas na incipiente tentativa de solucionar a questão, a Lei Complementar nº 160/2017, buscou dar segurança jurídica aos contribuintes que se valeram de

¹⁹⁹ Em sentido contrário, afirma IVES GANDRA que “ a unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e Distrito Federal é, em minha opinião, cláusula pétreia constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação inferior ou por emenda constitucional, por força do § 4º, inc. I, do art. 60 da CF. MARTINS, Ives Gandra. **Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no CONFAZ**. Disponível em: <http://www.if.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/1733/1713>. Acesso em 26.12.2018.

benefícios fiscais irregularmente concedidos no passado, ao permitir sua respectiva regularização, porém, a depender da publicação de futuro Convênio do CONFAZ que indicará os benefícios fiscais que serão por meio dele regularizados. A Lei Complementar nº 160/2017 dispôs acerca da possibilidade de edição de convênio que permitirá aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre: (i) a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal; e (ii) a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais que ainda se encontrem em vigor.

Para os novos incentivos a lei criou um controle que será exercido pelo Ministério da Fazenda, com punições aos Estados que criarem benefícios fiscais sem convênio. A concessão ou a manutenção de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em desacordo com a [Lei Complementar nº 24/75](#), implica a sujeição da unidade federada responsável aos impedimentos previstos nos [incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000](#)²⁰⁰, pelo prazo em que perdurar a concessão ou a manutenção das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

A indolente medida não passa de um paliativo, sem qualquer pretensão de dar solução ao problema da competição fiscal, que exige mudanças estruturais tendentes não só a punir abusos, mas também a flexibilizar o quórum da unanimidade de modo que os estados menos desenvolvidos possam realizar legítimas políticas tributárias de incentivo com parcimônia e espírito cooperativo.

4.3.2 Guerra Fiscal no IPVA

A competição fiscal do IPVA se dá na fixação das alíquotas e na definição do aspecto espacial do fato gerador.

A Constituição dispõe sobre o IPVA no art. 155, III e § 6º, bem como no art. 158, III.²⁰¹ Desses dispositivos, é possível extrair objetivamente que: (i) se trata de imposto da competência privativa dos Estados e Distrito Federal; (ii) há previsão de alíquota mínima a ser fixada pelo

²⁰⁰ O ente que desrespeitar a regra não poderá: I - receber transferências voluntárias; II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

²⁰¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) III – propriedade de veículos automotores. (...) § 6º O imposto previsto no inciso III: I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; Art. 158. Pertencem aos Municípios: III – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

Senado Federal, nos termos da EC nº 42/2003; e (iii) os Estados devem repassar 50% da arrecadação do IPVA aos Municípios onde registrado (licenciado) o veículo.

Quando se pensa em guerra fiscal, logo vem à mente a disputa entre entes federativos por meios da fixação de alíquotas mais atraentes aos contribuintes. Para evitar que isso ocorra com o IPVA, o art. 155, § 6º, CF, com redação dada pela EC nº 42/03, prevê que o IPVA terá suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal e alíquotas diferenciadas em razão do tipo ou da utilização do veículo.

No que tange à diferenciação por tipo, podemos citar, exemplificativamente, carro a gás, gasolina, álcool etc. Em relação à utilização, temos de pensar em: táxi, ônibus escolar, veículo de carga etc.

No estado do Rio de Janeiro, a regra geral é alíquota de 4%, fixada no art. 10 da lei nº 2.877/97,²⁰² porém, com o intuito de estimular o uso de carros menos poluentes, surge a chamada alíquota verde, usada para carros a gás (1%), a álcool (2%), a eletricidade (1%) etc.

Ocorre que o Senado tem sido omissivo na edição de resolução para fixação de alíquota mínima do IPVA, impedindo que a EC nº 42/03 produza os efeitos desejados, em termos de redução da competição fiscal entre os Estados e Distrito Federal, os quais ainda possuem ampla autonomia para fixação de alíquotas cada vez mais “generosas” aos contribuintes e “instigantes” de guerra fiscal.

Tal liberdade já não se faz presente na escolha do aspecto espacial do fato gerador, que serve de delimitador da competência estadual para instituição do IPVA. Esta é atualmente a questão mais polêmica relativa à “guerra fiscal” do IPVA.

É bem verdade que conflitos federativos envolvendo impostos patrimoniais não são comuns. O que se vê é certa concorrência vertical entre União e Municípios no que tange à tributação do ITR e IPTU, respectivamente. Neste contexto, a dúvida sempre recai sobre a dimensão geográfica do fato gerador, aqui compreendida como o local da situação do bem.

²⁰² Art. 10. A alíquota do imposto é de: II – 4% (quatro por cento) para automóveis de passeio e camionetas, exceto utilitários; II – A – 3% (três por cento) para automóveis de passeio e camionetas bicompostíveis, movidos a álcool e/ou gasolina; III – 3% (três por cento) para utilitários; IV – 2% (dois por cento) para ônibus, microônibus, motocicletas e ciclomotores; V – 1% (um por cento) para caminhões, caminhões-tratores e veículos de transporte de passageiros a taxímetro pertencentes a pessoas jurídicas; VI – 2% (dois por cento) para automóveis movidos a álcool; VII – 1% (um por cento) para veículos que utilizem gás natural ou energia elétrica; VIII – 0,5% (meio por cento) para veículos destinados exclusivamente à locação, de propriedade de pessoa jurídica com atividade de locação devidamente comprovada nos termos da legislação aplicável, ou na sua posse em virtude de contrato formal de arrendamento mercantil ou propriedade fiduciária.

Sucedee que, embora a situação do bem seja o critério usual na determinação da competência tributária em impostos patrimoniais, ele não é aplicável ao IPVA, por se tratar de imposto incidente sobre patrimônio móvel de autopropulsão.

Como de costume, o problema consiste em saber qual o Estado competente para cobrança do IPVA; se o estado onde o proprietário tem domicílio, se o estado onde o carro foi licenciado, ou se no estado onde o carro foi comprado ou fabricado.

Essa questão poderia ter sido resolvida pela União, por meio da edição de lei complementar nacional, dispondo sobre conflito de competência entre os estados e definindo o fato gerador do IPVA, conforme determina o art. 146 I e III “a” da CRFB, respectivamente.²⁰³

Diante da omissão do legislador complementar nacional, cabe à lei estadual, com fundamento no art. 24, I e § 3º da CRFB,²⁰⁴ extrair diretamente da moldura normativa constitucional do IPVA a solução para esse problema federativo.

Nesse ponto, ganha relevo o art. 158, III da CRFB, segundo o qual “pertencem aos Municípios cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios”.

Note-se que, a despeito da inexistência de lei complementar nacional sobre IPVA, os estados não têm liberdade ampla e irrestrita para definir o aspecto espacial da hipótese de incidência desse imposto. Isso porque, com base no princípio da territorialidade e no que dispõe o art. 158, III da CRFB, os estados devem instituir e arrecadar o IPVA sobre os veículos automotores registrados (licenciados ou matriculados) em municípios situados em seus respectivos territórios.²⁰⁵

O art. 1º da lei. nº 2.877/1997²⁰⁶ do estado do Rio de Janeiro, por exemplo, estabelece como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre por proprietário domiciliado ou residente no estado do Rio de Janeiro. Atualmente, não há na lei qualquer menção ao critério de licenciamento no Rio de Janeiro, para fins de definição do domicílio tributário do sujeito passivo.

²⁰³ Sobre a importância da Lei Complementar na resolução dos conflitos de competência em matéria tributária, cf. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar*. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). **Sistema constitucional tributário - Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários – Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux**. 1ed.Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 197-210.

²⁰⁴ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...) § 3º – Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

²⁰⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos (teoria geral e espécies)**. Niterói – RJ: Impetus, 2013, p. 288. PENHA, Marcos Bueno Brandão da. **Breves considerações sobre a guerra fiscal do IPVA**. *Mimeo*, 2013.

²⁰⁶ Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores Terrestres, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre por proprietário domiciliado ou residente no Estado do Rio de Janeiro.

Isso aumenta o risco de uma bitributação, pois há Estados que consideram que o IPVA incide no local do licenciamento. Não é incomum a compra de carro no Rio de Janeiro, sendo o licenciamento feito em Estados com alíquota de IPVA mais baixa, ou nos Estados em que não há obrigação de licenciamento anual.

Se todos observassem as normas do Código Tributário Brasileiro (CTB, lei nº 9.503/1997), essa controvérsia seria bastante reduzida, visto que o art. 120 do CTB²⁰⁷ preceitua que o veículo deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, *na forma da lei*.

Por se tratar de obrigação tributária, aplicam-se as regras do art. 127 do CTN²⁰⁸ para fins de fixação do domicílio tributário do sujeito passivo do IPVA, que têm preferência normativa sobre os art. 70 e 71 do Código Civil.

Sendo assim, o critério a ser utilizado para fins de definição do elemento espacial da hipótese de incidência tributária do IPVA é o local de registro do veículo, que, em se tratando de proprietário pessoa física, será na sua residência habitual; e, no caso de pessoa jurídica, no local de sua sede, conforme disposto no arts. 120 do CTB e 127 do CTN.

Esse entendimento não é incompatível com a ideia de pluralidade de domicílios. Basta imaginar situação na qual a contribuinte pessoa física tenha residência em diferentes estados. Nesses casos, há possibilidade de escolha do domicílio do sujeito passivo do IPVA, na forma do art. 127 *caput* do CTN, o qual remete a questão à *legislação aplicável*, que no caso é o art. 71 do Código Civil.²⁰⁹

Esse também é o entendimento do STJ,²¹⁰ que reconheceu a possibilidade de escolha pelo sujeito passivo do IPVA, nos casos de pluralidade de domicílio.

²⁰⁷ Art. 120. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.

²⁰⁸ Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

²⁰⁹ Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas.

²¹⁰ AREsp 211.360: “A questão posta nestes autos é a possibilidade de cobrança de IPVA pelo Fisco Paulista de veículos que foram licenciados e tiveram o imposto pago em outro Estado da Federação, posto ter o proprietário do veículo residência nos dois

Partindo-se, então, da premissa de que a competência tributária do IPVA é do estado onde o proprietário registrou o veículo por ter nele seu domicílio, resta enfrentar o problema da bitributação inconstitucional, ocorrida nos casos de invasão de competência.

Embora não seja desejada, a dupla tributação decorrente de registro irregular do veículo se justifica por ato do próprio contribuinte que tenta driblar a tributação do estado competente para cobrança do IPVA.

Diante de abuso de forma jurídica, fraude ou simulação, o estado onde o veículo deveria ter sido registrado poderá cobrar o IPVA, sem necessidade de prévia desconstituição do registro irregular,²¹¹ nos termos do art. 116, § único do CTN.²¹²

Então, verificada a ocorrência de fraude no registro do veículo, a autoridade fiscal pode ignorar o registro supostamente fraudulento do veículo em outro Estado e realizar a autuação fiscal.²¹³

Em se tratando de contribuinte que tenha mais de um domicílio, poderá o mesmo escolher aquele em que deseja registrar o veículo, desde que não fique caracterizada a simulação, em razão da ausência de comprovação de residência no Estado escolhido como local de registro do veículo e, conseqüentemente, pagamento de IPVA.

Por fim, vale registrar que o critério de fixação da competência tributária do IPVA está com repercussão geral reconhecida no STF, no ARE 784682.²¹⁴

estados. (...) Estando demonstrado que o impetrante tem duas residências, e sendo-lhe facultado o registro da propriedade do veículo em qualquer dos municípios onde ele mantém as residências, tem-se como regular o registro da propriedade do veículo automotor em tela na cidade paranense, onde foi feito o recolhimento do IPVA devido.”

²¹¹ COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 62. Em sentido contrário: PENHA, Marcos Bueno Brandão da. **Breves considerações sobre a guerra fiscal do IPVA**. *Mimeo*, 2015. “Nesse caso, já estando registrado o veículo em outra unidade da federação, e sendo possível apenas um único registro para cada veículo, o Estado X, entendendo pela irregularidade do registro do veículo no Estado Y, deve, antes, buscar a desconstituição desse registro junto ao órgão nacional de trânsito competente para dirimir conflitos entre os órgãos regionais para, posteriormente, confirmada a irregularidade e desconstituído o registro anterior, providenciar o novo registro do veículo e efetivar a cobrança do IPVA devido.”

²¹² Art. 116, parágrafo único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

²¹³ STJ: AgRg no AREsp 342.254/SP (06/09/2013), AREsp 303.993 (02/04/2013) e do AREsp 384.720 (10/09/2013).

²¹⁴ REPERCUSSÃO GERAL – IPVA – LOCAL DE RECOLHIMENTO – ARTIGOS 146, INCISOS I E III, E 155, INCISO III, DA CARTA DA REPÚBLICA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do local a ser pago o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo. (STF - ARE: 784682 MG, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 20/03/2014, Data de Publicação: DJe-078 DIVULG 24-04-2014 PUBLIC 25-04-2014).

4.3.3 Guerra Fiscal no ISS

A competição fiscal no ISS manifesta-se quando dois ou mais municípios se julgarem legitimados à cobrança do referido imposto sobre o mesmo sujeito passivo, ou quando algum município estabelece carga tributária diminuta em prejuízo dos demais.

As principais questões giram em torno do balizamento das alíquotas e da normatização federal do critério espacial de identificação do fato gerador do ISS.

O art. 156, § 3º, I da CRFB, com redação dada pela EC nº 37/2002, prevê que cabe à lei complementar fixar alíquota máxima e mínima do ISS, bem como regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Na tentativa de evitar guerra fiscal, a Constituição entrega ao monopólio da União²¹⁵ as alíquotas máximas e mínimas do ISS, estimulando o paternalismo federativo e a infantilização dos municípios.

A harmonização exógena das alíquotas, embora seja medida extrema, é necessária devido à falta de conscientização fiscal dos governos locais, que não se contentam em competir de modo sustentável para si e não abusivo em relação aos municípios vizinhos. A “guerra fiscal tributária municipal” é uma realidade que deve ser combatida politicamente, normativamente e judicialmente, pois afeta de modo danoso o equilíbrio financeiro dos municípios.

O problema trazido pela EC nº 37/2002 foi intensificado pelo disposto no art. 88 da ADCT, segundo o qual, enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o ISS: “I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.”²¹⁶

²¹⁵ ABRAHAM, Marcus. Políticas Públicas e Federalismo. In: DOMINGUES, José Marcos. (Org). **Direito Financeiro e Políticas Públicas**. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015. p. 93. “A estrutura de Estado Federal de um país com as dimensões do Brasil e com as diferenças socioeconômicas regionais impõe atenção para alguns aspectos tidos para nós como extremamente sensíveis, tais como: a) o equilíbrio entre atribuições distribuídas aos entes federativos e os recursos financeiros para sua realização; b) *a excessiva concentração de poder fiscal nas mãos da União em prejuízo dos Estados e Municípios*; c) o balanceamento entre as competências tributárias e as transferências financeiras intergovernamentais; d) o imprescindível exercício da competência tributária pelos entes federativos; e) o imperioso respeito ao instrumento de lei complementar como veículo instituidor de normas gerais em matéria financeira.”

²¹⁶ A Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, alterou a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, promovendo, dentre outras modificações, a inclusão do Art. 8º-A, que agora traz a previsão da alíquota mínima de 2% do ISS. Portanto, todas as referências ao artigo 88 do ADCT devem levar em consideração esta atualização legislativa.

Como se percebe, a alíquota mínima de 2% está regulada no art. 88 da ADCT, e a alíquota máxima, no art. 8º da Lei Complementar nº 116/2003,²¹⁷ sendo esta de 5% sobre o preço do serviço.

Enquanto não editada lei complementar sobre a matéria, prevalece a norma da ADCT que fixa em 2% a alíquota mínima, a despeito de haver serviços para os quais o legislador pode prever alíquotas inferiores a 2%, como os serviços ligados à construção civil, previstos nos itens 32, 33 e 34 da lista anexa ao Decreto-lei nº 406²¹⁸ (atualmente previstos nos itens 7.02; 7.04 e 7.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116)²¹⁹.

No Rio de Janeiro, por exemplo, as alíquotas estão previstas no art. 33 da Lei nº 691/1984, que adota em regra a alíquota máxima de 5%. Porém nem todos os municípios respeitam a alíquota-piso fixada na EC nº 37/2002.²²⁰

Há municípios que são reconhecidamente “paraísos fiscais”, possuindo alíquotas inferiores a 2%, em flagrante desrespeito ao art. 88 da ADCT, que proíbe expressamente às leis municipais concessão de benefícios fiscais que indiretamente violem a alíquota mínima.²²¹

São também comuns reduções de base de cálculo que chegam ao patamar de 50%, o que, na prática, acaba por deixar a carga tributária abaixo da que seria obtida por meio da aplicação da alíquota de 2%. Tais práticas incentivam a “migração” das sedes das sociedades para estes Municípios, no intuito de atrair investimentos aos seus territórios. Esse é o cenário da guerra fiscal inconsequente do ISS, que infirma a harmonia e o equilíbrio federativo.

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). § 1º O imposto não será objeto de 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 estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. § 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. § 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.

²¹⁷ Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: I – (VETADO) II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

²¹⁸ Itens 32. Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM); 33. Demolição; 34. Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM).

²¹⁹ Esta previsão está expressa no recém inserido Art. 8-A, §1º, da Lei Complementar nº 116/03, excluindo-se o item 7.04, conforme será tratado adiante.

²²⁰ A questão foi objeto da ADPF 189 da relatoria do Ministro Marco Aurélio. A ação tem como objeto o art. 41 da lei complementar nº 118/2002, do Município de Barueri/SP, que reduz em 50% a base de cálculo do ISS. A ADPF 189 teve seguimento negado pelo relator que determinou seu arquivamento por entender que não houve violação ao preceito fundamental da forma federativa de estado.

²²¹ Destaca-se que a já mencionada atualização legislativa do art. 88 do ADCT manteve tal proibição expressa.

Em municípios da região metropolitana de São Paulo, a fraude chega ao cúmulo de se ter centenas de empresas registradas (apenas formalmente) em um mesmo endereço. A flagrante incompatibilidade do espaço físico chega a desafiar às leis da física. Mas, como “vale tudo” na guerra fiscal insana, as empresas alegam existência de endereço virtual.

Argumentam os municípios que concedem redução da base de cálculo do ISS, resultando em alíquotas inferiores a 2%, que: (i) as alíquotas não são inferiores a 2%, senão reflexamente; e (ii) o art. 88 da ADCT é inconstitucional, pois, tendo sido introduzido por Emenda Constitucional, não poderia comprometer a autonomia financeira dos municípios, corolário da forma federativa de estado, que é *clausula pétrea*.²²²

Com efeito, o constituinte originário só previu limites para as alíquotas do ICMS e ITDC. O art. 146, III, “a” da CRFB, por seu turno, também não prevê edição de lei complementar para definição das alíquotas dos impostos discriminados na CRFB, senão para definição do fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

Nessa linha de ideias, não poderia o constituinte derivado atribuir à lei complementar a tarefa de estabelecer limites aos entes subnacionais quanto a seu poder de fixar as alíquotas de seus próprios tributos.

No entanto, em desfavor do anteriormente exposto, é preciso frisar que o constituinte derivado não está impedido de tratar das matérias elencadas no art. 60 §4 da CRFB, a exemplo da forma federativa de estado, desde que não seja comprometido o núcleo essencial do princípio federativo – que salvaguarda a identidade, a harmonia e o equilíbrio da federação –, por meio de uma significativa alteração na partilha constitucional das competências e receitas tributárias.²²³

Nesse sentido, não há que ser imputada inconstitucionalidade ao art. 88 da ADCT. Não houve violação o núcleo essencial da forma federativa de estado, tal qual desenhada pelo constituinte originário. Ao contrário, o artigo buscou robustecer o equilíbrio da federação, já degradado pela competição fiscal predatória entre as municipalidades.

Então, diante da constitucionalidade e da literalidade do art.88 da ADCT, não é permitido à lei municipal fixar base de cálculo seguindo parâmetros que não encontrem amparo em lei complementar nacional, nos termos do art. 146, III, “a” da CRFB.

²²² Diante da atualização legislativa sofrida pelo Art. 88, ADCT, faz-se necessário observar que mantêm-se as críticas dos Municípios em relação ao comprometimento de sua autonomia financeira.

²²³ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. O Supremo Tribunal Federal e as Cláusulas Pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária. In: *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014, p. 61-111.

Isso porque a definição da base de cálculo do ISS é matéria reservada à lei complementar nacional, de modo que somente um ato normativo deste jaez poderia definir de maneira diversa o conceito, quase intuitivo, de “preço do serviço”, compreendido como o valor integral pago pelo tomador ao prestador pela realização do serviço.

Deve haver uma natural pertinência entre a base de cálculo fixada pelo legislador e o desenho constitucional da norma definidora da competência tributária do ISS.

Em outra quadra, é possível sustentar que as restrições à autonomia municipal previstas no art. 88 da ADCT devem ser aplicadas somente aos serviços cuja sistemática de cobrança do ISS seja capaz de gerar guerra fiscal.

Esse é o entendimento de Gustavo da Gama,²²⁴ que aponta para necessidade de “uma verdadeira interpretação conforme a constituição da EC nº 37/2002, tornando-a compatível com a cláusula pétrea da forma federativa de estado”.

Nesses termos, as exceções previstas no art. 88 da ADCT consistiriam em um rol exemplificativo, de modo que o legislador poderia prever alíquotas inferiores a 2% para outros serviços, além dos ligados à construção civil, os quais não têm potencial de causar guerra fiscal, justamente pelo fato de que, nestes casos, o ISS é devido ao município do local da efetiva prestação.

Essa, inclusive, é a *ratio* do art. 88 da ADCT, conforme consignado pelo próprio Deputado Delfim Neto, relator da PEC que deu origem à EC nº 37/2002 (PEC 407-A de 2001). Segundo o deputado, “tal exceção se justifica pelo motivo de que tais serviços não se enquadram legalmente na regra geral de cobrança no local de sede das empresas, sendo o serviço gravado no local onde se realizam as obras, não se sujeitando o setor, portanto, à guerra fiscal que se pretende coibir com o citado dispositivo”.

Lamentavelmente, tramita na Câmara dos Deputados o PLS 386/2012, que tenta “driblar” o entendimento anteriormente exposto. O PLS 386/2012 modifica a Lei Complementar nº 116/2003 para explicitar que as exceções à alíquota mínima de 2% são somente as previstas nos itens 7.02; 7.05 e 16.1 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, estabelecendo, ainda, que a inobservância dessa regra constituirá ato de improbidade.²²⁵

²²⁴ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A Alíquota mínima do ISS e a guerra fiscal entre municípios no federalismo fiscal brasileiro. In: **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**. Volume XXII - *Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*.. 2014, p.519.

²²⁵ O PLS 386/2012 deu lugar a um Substitutivo da Câmara dos Deputados, o SD 15/2015, que posteriormente foi rejeitado em parte pelo Senado, tendo sido reestabelecido parcialmente o texto do primeiro. Após tais alterações no projeto, os posicionamentos aqui criticados acabaram sendo positivados, respectivamente, no já mencionado Art. 8º-A, §1º, da Lei

É notório, todavia, que o PLS 386/2012 está em flagrante desconformidade com a interpretação literal e lógico-sistemática do art. 88 da ADCT.

Além de não ter contemplado todas as exceções do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 – casos em que não há risco de guerra fiscal, por se tratarem de serviços cujo ISS é devido ao município onde ocorreu a prestação do serviço –, o PLS 386/2012 não fez a devida atualização legislativa dos itens do decreto-lei nº 406 mencionados no art. 88 da ADCT, deixando de fora do rol de exceções o item 7.04 da Lei Complementar nº 116/2003, que corresponde ao item 33(demolição) da lista anexa ao Decreto-lei nº 406.

As exceções expressas no art. 88 da ADCT demonstram que ele deve ser interpretado conforme a Lei Complementar nº 116/03. Nesse sentido, Gustavo da Gama propõe que o referido artigo seja compreendido de modo que, onde se lê “exceto os serviços dos itens”, leia-se “exceto os serviços nos quais, nos termos da lei complementar, o sujeito ativo do tributo é definido pelo local da efetiva prestação do serviço”.

O que não se pode admitir é a utilização da Lei Complementar nº 116/03 para distorcer a teleologia do dispositivo constitucional, que, repita-se, visa controlar a “guerra fiscal” e não asfixiar a autonomia dos municípios.

Também merece comentário a controvérsia referente à definição do critério espacial do fato gerador do ISS. A questão consiste em saber qual é o município competente para tributação do ISS, se o do local da prestação do serviço ou o do estabelecimento prestador.

Na legislação antiga, a questão estava tratada no art. 12 do Decreto-lei nº 406²²⁶ que previa, em sua alínea “a”, como regra geral, um critério objetivo no qual o município competente era o do estabelecimento prestador, que poderia ser a sede ou filial.

Juntamente com a regra, vinham as exceções nas alíneas “b” e “c” do antigo decreto-lei. A alínea “b” estabelecia que o município competente era determinado pelo local da prestação do serviço. Havia ainda regra específica para o pedágio na alínea “c”, introduzida pela Lei Complementar nº 100/99, na qual o ISS era dividido entre os municípios em cujo território haja

Complementar 116/03, e no recém inserido – também pela Lei Complementar nº 157/2016 – Art. 10-A da [Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 \(Lei de Improbidade Administrativa\)](#).

[Art. 10-A](#). Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o [caput](#) e o [§ 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003](#).

²²⁶ Art 12. Considera-se local da prestação do serviço a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação. c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

parcela da estrada explorada, proporcionalmente à extensão da rodovia em cada território municipal.

Posteriormente, o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003²²⁷ tratou do tema trazendo a mesma regra geral do art. 12 do antigo decreto-lei 406, ampliando apenas o rol de exceções. O dispositivo prevê que o imposto será devido no local do estabelecimento prestador. Contudo, previa 22 “exceções” (*e.g.* construção civil) nas quais o ISS será devido no local da efetiva prestação do serviço.²²⁸

O art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003,²²⁹ por sua vez, explicitou o conceito de estabelecimento prestador, para fins de fixação da competência para cobrança do ISS, como sendo a unidade econômica apta à prestação do serviço, seja ela permanente ou temporária, independentemente da denominação dada (sede, filial, agência etc.).

Observe-se que, nas 25 “exceções” previstas no art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, com redação dada pela LC 157/2016, o prestador do serviço não necessita ter estabelecimento

²²⁷ Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar; II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa; III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa; IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa; V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa; VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa; VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa; VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa; IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa; XII – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa; XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa; XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa; XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa; XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa; XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa; XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa; XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa; XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa; XXII – do porto, aeroporto, ferroponto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

²²⁸ O Art. 3º da LC nº 116/2003 foi alterado pela já mencionada LC nº 157/2016 para a inclusão de mais três incisos, aumentando o rol de 22 para 25 “exceções”. Contudo estes três novos incisos foram vetados.

²²⁹ Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

empresarial, com infraestrutura de material e pessoal, no local da execução do serviço, basta sua presença física e a efetiva prestação.

Embora a Lei Complementar nº 116/2003 não tenha trazido inovação quanto à regra geral – mantendo a determinação contida no DL nº 406/1968, no sentido de que o imposto deveria ser recolhido onde situado o estabelecimento prestador –, a polêmica se manteve, principalmente por culpa da jurisprudência imprecisa e cambiante do STJ.²³⁰

Nessa toada, vale destacar dois recursos repetitivos – REsp 1117121,²³¹ REsp 1060210²³² – nos quais o STJ perdeu excelente oportunidade de apresentar um posicionamento claro sobre o tema.

²³⁰ EREsp 130.792/CE; AgRg no AREsp 101.835/GO; REsp 1.117.121; e REsp 1.060.210.

²³¹ TRIBUTÁRIO – ISS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – CONSTRUÇÃO CIVIL – PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA – COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO – CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. 1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL nº 406/1968 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC nº 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º). 2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art. 12, letra b do DL nº 406/1968 e art. 3º, da LC nº 116/2003). 3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS. 5. Recurso Especial conhecido e provido. 6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008. (STJ - REsp: 1117121 SP 2009/0090826-0, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 14/10/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 29/10/2009).

²³² RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENÇA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ. (...)3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. 4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País. 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. 6. Após a vigência da LC nº 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. (...) 12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o

De modo confuso e contraditório, o STJ evidenciou no julgamento do REsp 1.060.210 que: (i) “o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12)”²³³; e (ii) “a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios (...)”.

Infelizmente, não parece possível precisar, com base nos julgados anteriormente elencados, qual o entendimento do STJ acerca do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, tal como disposto na Lei Complementar nº 116/2003.

Isso devido à confusão em torno dos conceitos de empresa, sede, estabelecimento e unidade econômica ou profissional, que dá ensejo a posicionamentos absolutamente díspares, comprometendo o próprio objetivo do julgamento pelo “rito dos recursos repetitivos”, que é o de uniformizar a jurisprudência nas instâncias ordinárias, reduzindo, assim, o afluxo de processos à instância especial.

Embora não haja um conceito preciso de “estabelecimento prestador”, compreendido como uma “unidade econômica ou profissional”, certo é que não é sinônimo de sede nem de local da prestação do serviço.

Estabelecimento, nos termos do art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, é a *unidade econômica* usada na prestação do serviço. No direito empresarial, o conceito de estabelecimento é mais amplo. A palavra refere-se ao complexo de bens móveis e imóveis, tangíveis ou intangíveis utilizados pelo empresário ou pela sociedade empresarial no exercício de sua atividade econômica organizada. Trata-se, portanto, de uma universalidade de fato que reúne os meios necessários à prestação do serviço²³³.

A sede é o domicílio da pessoa jurídica, tal qual previsto no estatuto ou no contrato social. A empresa, em sentido técnico-funcional, é a *atividade econômica organizada* – é o objeto do direito e não seu sujeito.

sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL nº 406/1968, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC nº 116/2003, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ. (REsp 1060210 / SC. RECURSO ESPECIAL. 2008/0110109-8. Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO (1133). Órgão Julgador: S1 – PRIMEIRA SEÇÃO. Data do Julgamento: 28/11/2012. Data da Publicação/Fonte: DJe 05/03/2013 / RSTJ vol. 230 p. 337).

²³³ Art. 1.142 do Código Civil.

Nada obstante as diferenças conceituais aqui apresentadas, é possível que o estabelecimento prestador seja a sede da empresa, como é comum em diversos contratos, a exemplo do contrato de *leasing*, no qual o serviço se materializa pelo próprio financiamento, conforme já reconheceu o STF.²³⁴

Note-se, ainda, que a existência de estabelecimento prestador não depende da regular constituição de pessoa jurídica, à luz do disposto no art. 126 III do CTN, que trata da capacidade tributária passiva.

Dissociado do conceito de sede e do local da efetiva prestação do serviço, o local do estabelecimento prestador atenderá ao princípio da territorialidade, ao mesmo tempo em que respeitará a autonomia político-financeiro das municipalidades.

Este conhecido conflito entre origem e destino na tributação do ISS foi muito ampliado com a edição das novas exceções trazidas pela LC 157/2016²³⁵. Isso demonstra que modificações pontuais acabam criando mais complexidade, porque desqualificam a regra retirando a lógica do sistema.

Seja como for, há que se reconhecer, na atual quadra legislativa, o local do estabelecimento prestador como regra geral de identificação do município competente para instituição e cobrança do ISS, respeitadas as 25 exceções previstas no próprio art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, onde o ISS será devido no local da efetiva prestação do serviço.

5 AS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS E A GESTÃO FISCAL DOS GOVERNOS SUBNACIONAIS.

A transferência intergovernamental é um mecanismo de equalização que visa corrigir os problemas de desequilíbrios verticais (descompassos entre o poder de tributar e as responsabilidades de gastos entre os diversos níveis governamentais) e horizontais (descompassos entre os níveis de renda de governos no mesmo nível de hierarquia) existentes em qualquer federação.

²³⁴ RE 592.905/SC

²³⁵ Ver decisão do Min. Alexandre de Moraes suspendendo aplicação de alguns dispositivos na ADI 5835.

A repartição é apenas da receita e que não significa o compartilhamento da competência tributária. Entre as características da repartição constitucional das receitas tributárias vale destacar seu caráter compulsório, o sentido centrífugo dos repasses (do ente mais central para o mais periférico), bem como sua aplicação restrita a alguns impostos e a CIDE-combustível.

O sistema de equalização visa promover o princípio da correspondência fiscal, de modo que haja equilíbrio na distribuição de recursos e responsabilidades. A descentralização das competências administrativas deve ser acompanhada dos recursos financeiros necessários à prática dos atos de gestão atribuídos pela constituição aos entes periféricos.

A transferência do produto da arrecadação tributária também tem seus problemas, os quais devem ser contornados em eventual reforma tributária, para que haja uma adequada repartição territorial dos recursos tributários por meio do sistema de equalização vertical.

Por mais que a partilha constitucional de competências busque ser a mais equilibrada possível, existem diferenças na capacidade fiscal de cada ente político que acabam por acarretar uma distribuição bastante desigual entre os governos central e subnacionais, e entre os próprios governos subnacionais, havendo necessidade de utilização de mecanismos de equalização e transferências intergovernamentais, em geral implementados pelo próprio governo central.

Se os estados e os municípios arrecadam quantias insuficientes para cobrir seus gastos e o governo central arrecada mais que o suficiente, é necessário que haja uma equalização vertical, por meio do uso de transferências intergovernamentais do governo central para os governos locais.

5.1 O paradoxo da eficiência

O princípio básico do federalismo financeiro é o de o *financiamento segue a função*. Primeiro deve-se analisar a vertente da despesa para, posteriormente, identificar as receitas e os critérios de afetação.²³⁶

Neste sentido, a ideia de um federalismo fiscal ótimo mostra-se paradoxal em termos de eficiência, pois quando são comparadas as prescrições de eficiência na distribuição de receitas e as prescrições para a distribuição de encargos, percebe-se que “a conta não fecha”.

O princípio da eficiência, tal qual propalado pelas Ciências das Finanças, exige que grande parte das atribuições e serviços públicos seja descentralizada ao nível local, porém o mesmo

²³⁶ CABRAL, Nazaré da Costa. **A teoria do federalismo financeiro** – 2ª ed. rev. e atualizada – Coimbra: Almedina. 2015.

princípio recomenda que boa parcela das bases possíveis de incidência tributária (renda, consumo e propriedade) seja alocada para o ente central²³⁷.

A capacidade de obtenção de receitas fiscais pelos entes subnacionais não tem correspondência com os níveis recomendados de descentralização administrativa. Isso porque, conforme visto, as vantagens da descentralização das despesas são maiores do que em favor da descentralização das receitas. A descentralização da receita pode levar a uma iniquidade distributiva em âmbito nacional, além da ineficiência provocada pela concorrência inter-regional e grande mobilidade da renda. Daí ser preferível, em certos casos, reservar a arrecadação fiscal para o governo central, para posterior transferência para os entes subnacionais, como forma de reduzir o desequilíbrio financeiro (vertical fiscal gap)²³⁸.

Tal paradoxo acarreta uma enorme disparidade entre o grande número de competências administrativas atribuídas aos entes locais e os poucos tributos que se prestam à cobrança local²³⁹. Isso significa que os governos locais não são capazes de auferir, por si sós, receitas suficientes para custear os gastos necessários ao provimento dos bens públicos sob suas responsabilidades.

A disparidade se agrava pela má qualidade da tributação dos impostos sobre o patrimônio imobiliário (IPTU e ITR, devendo este último passar definitivamente para competência municipal). Os impostos sobre o patrimônio imobiliário veem sendo subutilizados em aspectos como progressividade e atualização das bases de cálculo. A importância desses impostos como fonte de receita no país permanece muito aquém do seu potencial. As municipalidades devem assumir a tributação do ITR, pela sua própria vocação, e passar a levar a tributação do IPTU a sério.

A assimetria entre o grande volume de despesas que são objeto de descentralização e a falta de vocação local para cobrança da maioria dos tributos costuma ser corrigida por meio da equalização vertical, em que ocorrem transferências financeiras intergovernamentais da União para estados e municípios, e dos estados para os municípios. Tais transferências também servem para reduzir o problema das externalidades e para redistribuir os recursos entre as regiões com diferentes níveis de renda e de desenvolvimento.

²³⁷ GOLDBERG, Daniel K. **Entendendo o federalismo fiscal**. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 15-32.

²³⁸ CABRAL, Nazaré da Costa. **A teoria do federalismo financeiro** – 2ª ed. rev. e atualizada – Coimbra: Almedina, 2015.

²³⁹ MENDES, Marcos. **Federalismo Fiscal**. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 432.

A verdade é que a reforma tributária deve vir no bojo de um grande acordo federativo que reequilibre as competências administrativas e as disponibilidades financeiras necessárias ao exercício de tais competências.

5.2 Esforço fiscal dos entes periféricos e efeito *fly paper*

Além do desequilíbrio entre as atribuições distribuídas aos estados e municípios e os recursos financeiros para sua realização, também comprometem as finanças dos entes subnacionais a excessiva concentração de poder fiscal nas mãos da União e a irresponsabilidade fiscais de entes locais que negligenciam o exercício de suas competências tributárias.

Os entes subnacionais não podem ser infantilizados pela União nem muito menos devem contentar-se em sobreviver à custa de repasse de receita da União ou dos estados, no caso dos municípios.

O paternalismo abusivo do governo central tem provocado uma reação infantil e irresponsável dos governos subnacionais. No Brasil, o governo central tende a ser garante da solvência dos governos subnacionais, cujo déficit fiscal costuma ser transferido para o governo federal.

Cabe ao governo central editar regras claras sobre o limite de endividamento dos entes subnacionais, sem assumir responsabilidade direta por eventual déficit fiscal dos entes locais. Do mesmo modo, devem os entes subnacionais evitar que seus bancos públicos concedam empréstimos de cunho político para que não necessitem de ajuda financeira da autoridade monetária nacional.

A possibilidade de socorro do governo federal não pode justificar a irresponsabilidade fiscal dos entes subnacionais. Deve haver equilíbrio entre competências tributárias e transferências financeiras intergovernamentais.

Estudos empíricos têm demonstrado que transferências intergovernamentais afetam negativamente a qualidade do gasto público dos entes locais. Isto porque recursos obtidos por meio do exercício de competências tributárias próprias tendem a ser gastos de forma mais eficiente e produtiva do que os decorrentes de transferências voluntárias do governo central.

As transferências intergovernamentais fazem com que o aumento das despesas do ente receptor seja maior do que o aumento da renda per capita dos contribuintes da região. Na literatura

do federalismo fiscal, este efeito expansivo sobre as despesas dos entes recebedores é chamado efeito *fly paper*.

A redução das transferências voluntárias do governo central tende a estimular os governos subnacionais a melhor explorar suas bases tributárias e a aumentar a participação popular no controle dos gastos, que são suportados diretamente pelo cidadão que sobre a tributação.

Os entes periféricos devem ser responsáveis no trato de suas competências tributárias, evitando renúncias despropositadas de receita, nos termos do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)²⁴⁰.

O problema é que existe uma aparente contradição entre a natureza facultativa da competência tributária e a redação do art. 11 da LRF.

O art. 11 da LRF obriga a instituir todos os tributos da competência de cada ente políticos, sob pena de proibição da realização de transferência voluntária. Por outro lado, a competência tributária é tida como facultativa seja pela doutrina clássica, seja pela literalidade do art. 145 da CRFB, que usa o verbo “poderão” para se referir ao poder de tributar dos entes da federação.

A solução parece estar na percepção de que o art. 11 da LRF só se aplica aos tributos economicamente viáveis, haja vista que sua finalidade é tão-somente o equilíbrio das contas públicas. Neste sentido, cabe ao ente competente avaliar a viabilidade econômica na imposição do tributo que lhe foi disponibilizado pela Constituição.

Do art. 11 da LRF não se pode extrair uma obrigatoriedade “às cegas” do exercício da competência tributária. Os custos de arrecadação do tributo não podem ser iguais ou maiores do que a receita auferida por meio da tributação, porque, em assim sendo, teríamos um tributo economicamente inviável e, conseqüentemente, ineficiente economicamente²⁴¹.

A facultatividade do exercício da competência tributária não pode servir de alibi à gestão fiscal irresponsável que deixe de cumprir obrigações estatais, pela falta de recursos que deveriam ter sido arrecadados pelo exercício do poder de tributar²⁴².

²⁴⁰ Art. 11 da LRF. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos (...).

²⁴¹ Como o custo de instituição e arrecadação não pode ser maior do que a receita arrecadada, não é economicamente recomendável à instituição de ISS e a manutenção de administração tributária para arrecadação deste tributo em um município em que quase todos os habitantes são aposentados.

²⁴² ABRAHAM, Marcus. Políticas Públicas e Federalismo. In: DOMINGUES, José Marcos.(Org). **Direito Financeiro e Políticas Públicas**. Rio de Janeiro: GZ Editora. 2015, p. 96 e 97. Segundo o autor, o não recebimento de transferências voluntárias é uma única e branda sanção para o não exercício da competência tributária pelos entes federativos, ao que propõe sua extensão aos repasses constitucionais obrigatórios.

Assim, é possível a harmonizar a ideia de facultatividade do exercício da competência tributária e o compromisso com a responsabilidade fiscal, manifestado pelo zelo na instituição e cobrança dos impostos de competência privativa, nos termos do art. 11 da LRF.

A gestão fiscal dos governos subnacionais deve ser responsável, transparentes e pautadas no equilíbrio orçamentário para evitar o endividamento público. Para tanto, deve haver (i) equilíbrio entre as competências materiais atribuídas aos entes federativos e os recursos financeiros para sua realização; (ii) redução da excessiva concentração de poder fiscal nas mãos da União, substituindo as contribuições “sem nenhum caráter”, não partilháveis, por impostos partilháveis; (iii) estímulo ao exercício da competência tributária privativa dos entes subnacionais; e (iv) equilíbrio entre competências tributárias e transferências financeiras intergovernamentais para evitar o chamado efeito *fly paper*.

5.3 Transferências compensatórias e reforma tributária

A reforma tributária exigirá mudanças estruturais tanto na tributação quanto no sistema de transferências. A repartição do produto arrecadado visa garantir a autonomia dos entes regionais e locais, bem como promover o equilíbrio regional. Havendo criação do IVA, o governo central deverá se comprometer a compensar eventuais perdas de receita, notadamente nos primeiros anos. A confiança dos entes subnacionais na União fará toda diferença para viabilizar a aprovação da proposta.

A defesa da autonomia também serve como disfarce ao individualismo e à incapacidade de construir soluções coletivas que atendam aos interesses estaduais, dentro de uma política nacional de desenvolvimento regional.

Uma reforma abrangente irá requerer uma grande engenharia fiscal para criar um eficiente modelo de discriminação de rendas que respeite a autonomia de estados e municípios, sem comprometer a coesão federativa.

Os repasses financeiros horizontais e verticais existem não só para fins compensatórios da falta de competência tributária, mas também para fins redistributivos de renda²⁴³.

²⁴³ SILVA, Mauro Santos. **Teoria do federalismo fiscal**: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v.15, n. 1, 2005, p.130.

A importância da discussão se manifesta na assimetria da federação brasileira, na qual apenas 3 (três) estados (RJ, SP, MG) respondem por 50% do PIB nacional, ao passo que 10 estados representam 5,5 % do PIB. Este abismo federativo é ambiente propício à guerra fiscal ou de incentivos, que também deve ser enfrentada na reforma tributária.

Note-se, então, que há duas brechas a serem fechadas pelo sistema de transferências: uma vertical e outra horizontal. O desequilíbrio vertical decorre do paradoxo da eficiência, isto é, governos centrais têm elevada capacidade arrecadatória (principalmente pela sua vocação para os impostos de base ampla como a renda e o próprio consumo) e baixa propensão à efetivação direta de políticas públicas, ao contrário do que ocorre com os governos subnacionais. O desequilíbrio horizontal, por sua vez, resulta da incapacidade de autofinanciamento dos governos subnacionais, por questões ligadas à renda *per capita* dos habitantes da localidade, a área ocupada e, até mesmo, de origem natural, natural ou cultural.

As transferências fiscais promovem equalização vertical, reduzindo o hiato existente entre a menor capacidade dos entes locais para obtenção de receitas próprias e a maior propensão de tais entes à descentralização de funções (despesa). A brecha vertical, nas palavras de Fernando Rezende, “assume crescente importância em face do avanço do processo de descentralização de encargos públicos e da necessidade de harmonizar a tributação em escala nacional”²⁴⁴.

Tal como ocorre em países desenvolvidos – como Canadá, Alemanha e Austrália –, a política de transferência intergovernamental do governo federal deve promover equalização vertical e horizontal simultaneamente, para garantia do equilíbrio financeiro interregional e da autonomia dos entes federativos²⁴⁵.

O sistema de equalização é uma componente natural do federalismo fiscal, notadamente em modelo cooperativo com grande desigualdade interregional. Está presente em todas as federações para eliminar desequilíbrios financeiros. Seu objetivo é manter a capacidade de gastos dos entes subnacionais dentro da média nacional²⁴⁶.

O federalismo fiscal cooperativo não existe por si só. Ele deve ser construído por instituições²⁴⁷ sólidas que devem se desincumbir de criar arranjos institucionais próprios para cada

²⁴⁴ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 99.

²⁴⁵ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 45

²⁴⁶ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 51

²⁴⁷ Segundo North, “as instituições constituem as regras do jogo numa sociedade; mais formalmente, representam os limites estabelecidos pelo homem para disciplinar as interações humanas. Conseqüentemente, e em compensação, estruturam incentivos de natureza política, social e econômica.” NORTH, D. C. **Custo de transação, instituições e desempenho econômico**. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1998. p. 7.

realidade e momento, os quais sejam capazes de reduzir as brechas financeiras verticais (cooperação vertical) e horizontais (cooperação horizontal).

Para Sérgio Prado, “a noção de federalismo cooperativo é associada à existência de sólidas instituições que organizam a atuação conjunta dos governos, tornando-se fóruns e instrumentos pelos quais a intervenção estatal é organizada através de um processo continuado de negociação intergovernamental formalizada em grandes e pequenos organismos burocráticos, conselhos intergovernamentais e órgãos colegiados”²⁴⁸.

Na Alemanha, este caráter cooperativo decorre de uma legislação federal uniforme e dominante, em cuja elaboração há elevada participação dos estados por meio do *Bundesrat*, a câmara alta alemã, que é composta por delegados indicados pelos governos estaduais. Outro importante instrumento de cooperação vertical são as chamadas tarefas conjuntas (Joint Tasks). Em determinados setores de gasto, o planejamento, a gestão e a execução dos serviços são conduzidos conjuntamente. Já cooperação horizontal entre estados é operacionalizada por conselhos e comitês de gestão permanentes.

A receita do IR e do IVA alemães são regidos por lei federal, mas sua administração é estadual. Os estados atuam, por meio do *Bundesrat* influenciando na elaboração da legislação federal e na determinação do montante a ser partilhado. O rateio do IR é definido na Constituição, mas o do IVA é feito por lei ordinária, dando mais flexibilidade ao equilíbrio vertical alemão²⁴⁹.

Apenas a Alemanha conta com um arranjo institucional que viabiliza a cooperação técnica, administrativa e política entre os estados. No Canadá e na Austrália, as províncias evoluíram para transformar encontros eventuais de governantes provinciais em fóruns permanentes²⁵⁰.

Canadá, por seu turno, adota um modelo de federalismo executivo no qual os entes subnacionais possuem competências executivas e tributárias próprias. Ocorre que, diferentemente do modelo alemão no qual a cooperação horizontal é institucionalizada em organismos e comitês, no Canadá a cooperação se dá por meio de processos decisórios informais conduzidos pelas lideranças do governo federal e das províncias²⁵¹.

²⁴⁸ PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). p. 75. Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

²⁴⁹ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 47.

²⁵⁰ PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). p. 131. Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

²⁵¹ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009.p.88-89

O Brasil não adota nenhum dos dois modelos apresentados. Não há na federação brasileira instância política voltada para cooperação intergovernamental. O Senado está longe de cumprir este papel²⁵². Também não existem fóruns de negociação e cooperação horizontal entre estes governos. A falta de instâncias de decisão fragiliza os governos estaduais e dificultam a realização de uma adequada equalização horizontal na federação brasileira²⁵³.

Embora seja a única instituição horizontal estadual, o CONFAZ não vem servindo como fóruns de negociação horizontal. Talvez por conta de sua origem. Não surgiu de uma iniciativa dos estados, mas sim do governo federal, para reduzir a competição fiscal do ICMS.

Como alerta Sergio Prado²⁵⁴, o CONFAZ jamais “atuou como um fórum de negociações mais amplas visando criar consensos políticos mais gerais entre os estados. Menos ainda foi, em qualquer momento, celeiro de novas ideias e concepções mais gerais que questionassem o modelo de federalismo vigente. Ao contrário, o CONFAZ atua exclusivamente com um *locus* de negociação de varejo administrativo-tributário, e apresenta permanentemente um clima de conflito acirrado.”

Para Sergio Prado²⁵⁵, “os governos estaduais brasileiros necessitam evoluir para um padrão de relações horizontais cooperativas, que os constitua como corpo político unificado pelo menos em torno a uma agenda mínima, e dê origem a propostas de reforma que reflitam os interesses do conjunto dos estados. A forma mais indicada para isto é a criação de algo como um Conselho de Estados, permanente e dotado de um secretariado técnico suficiente.”

As transferências intergovernamentais têm caráter subsidiário em relação ao uso de competências próprias. A lógica segundo a qual o *financiamento segue a função* só deve ser adotada depois de ultrapassada a fase de definição das competências fiscais próprias. Verificada a insuficiência das receitas próprias para o custeio das despesas dos entes subnacionais, deve-se utilizar o sistema de transferências para corrigir o desequilíbrio financeiro vertical.

A eliminação de competências próprias, principalmente dos municípios (ISS) e dos estados (ICMS), tem gerado resistência à reforma, mas não deve ser um entrave à criação do IVA. Uma

²⁵² SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009.p.49

²⁵³ UCHÔA FILHO, Sergio Papini de Mendonça. Transferências de recursos e participação na arrecadação tributária: Uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro. In: **Federalismo Fiscal. Questões contemporâneas**. CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs). Ed. Conceito 2010. p. 217-242.

²⁵⁴ PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). p. 132. Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

²⁵⁵ PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). p. 131. Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

das soluções compensatórias se dará pela via do sistema de equalização ou de transferências intergovernamentais, mas há outras como criação do IVVS²⁵⁶ nos municipais, a adoção do princípio do destino para o IVA interestadual, e o próprio compartilhamento de competência do IVA com os estados.

O princípio do destino por si só já reduzirá a necessidade de transferências compensatórias, ao mesmo tempo em que promoverá maior equidade na partilha horizontal das receitas oriundas das operações interestaduais com bens e serviços, pelo fato de serem muitos os consumidores e poucos os produtores.

Embora a adoção de IVA de dois níveis mitigue os impactos financeiros da reforma sobre as finanças dos entes subnacionais, é imprescindível que haja uma revisão no sistema de transferências intergovernamentais, de modo a compatibilizar as receitas estaduais e municipais com suas competências materiais constitucionalmente previstas.

Inicialmente, o modelo de partilha de receitas deve considerar as atuais previsões de alíquotas e destinações do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins, considerando também a parcela estadual do IVA, o imposto seletivo federal e a competência dos municípios para o IVVS.

A alíquota de referência do IVA federal será determinada com base na soma das atuais destinações constitucionais²⁵⁷ do IPI, PIS e COFINS, juntamente com o valor a ser repassado aos (i) estados na proporção de 75% da perda de arrecadação do ICMS descontada a receita referente

²⁵⁶ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009.p.88-89

²⁵⁷ “(i) seguridade social (destinação atual da Cofins); (ii) financiamento do programa do seguro desemprego e do abono salarial (destinação atual de 60% da receita do PIS); (iii) financiamento de programas de desenvolvimento econômico (destinação atual de 40% da receita do PIS, transferida ao BNDES); (iv) Fundo de Participação dos Estados (destinação atual de 21,5% da receita do IPI); (v) Fundo de Participação dos Municípios (destinação atual de 24,5% da receita do IPI); (vi) programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (destinação atual de 3% da receita do IPI); (vii) transferências aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (destinação atual de 10% da receita do IPI); (viii) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 18% da receita do IPI, líquida das transferências aos Estados e Municípios, nos termos dos itens “iv”, “v” e “vii”, acima); (ix) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 15% da receita corrente líquida resultante da arrecadação do PIS, da Cofins e do IPI); e (x) recursos de alocação livre (correspondente à receita do PIS, da Cofins e do IPI não vinculada às destinações descritas acima). Considerou-se como sendo de alocação livre a parcela da receita do PIS e da Cofins atualmente desvinculada por conta do mecanismo de Desvinculação de Receitas da União (DRU), previsto no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Quando a DRU for extinta, haverá um ajuste das alíquotas singulares, com a redução da alíquota singular relativa aos recursos de alocação livre (item “x” da lista acima) e o aumento das alíquotas singulares relativa às destinações atuais do PIS e da Cofins (itens “i”, “ii” e “iii” da lista acima).” Todas as informações relacionadas à proposta constam no sítio do CCiF: <http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2018/08/PEC-e-JUSTIFICATIVA-Emenda-Mendes-Thame-1-1.pdf> Acessado em: 15.01.2019. “O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é um think tank independente que tem como objetivo contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país.”

à parcela estadual do IVA dual; e (ii) municípios na proporção de 25% da perda na arrecadação do ICMS descontada a receita referente a parcela estadual do IVA.

Exemplificando os itens (i) e (ii) imagine que a receita de determinado estados com ICMS era de 1,2 bilhão. Pela nova sistemática, o estado arrecada com o IVA dual 200 milhões. Neste caso, a União deverá ter uma arrecadação de 1 bilhão para compensar a perda decorrente da extinção do ICMS. Deste valor, a União deveria repassar R\$ 750.000,000 aos estado e R\$ 250.000,00 direto aos municípios, equivalente à 25% da receita do IVA federal.

O atual modelo de repartição aos municípios dos 25% da receita do ICMS será mantido com as seguintes alterações: (i) os 25% recairão exclusivamente sobre a parcela do IVA federal transferida pela União diretamente aos municípios, de acordo com a população de cada um; e (ii) será extinto o critério de distribuição com base no valor adicionado, para evitar eventuais distorções resultantes de benefícios desproporcionais a municípios pequenos com grandes indústrias; (iii) não haverá mais distinção dos critérios de distribuição em 1/4 e 3/4. A distribuição será realizada diretamente pela União aos Municípios, no valor de 25% do IVA federal, na proporção da população de cada município. O atual critério de distribuição nos termos da lei estadual deixa de existir.

A parcela estadual do IVA Dual não se sujeitará a qualquer forma de transferência, restando mantidas as destinações de 25% para o ensino e de 12% para saúde. Os estados devem ter total autonomia sobre a instituição, arrecadação e gestão do IVA Dual, inclusive para fins de realização de política tributária e promoção do desenvolvimento regional igualitária.

A receita da União com o imposto seletivo dará mais flexibilidade orçamentária à União para realização de políticas regionais distributivas, notadamente nas áreas de educação e saúde.

A alíquota do IVVS será fixada de modo a, pelo menos, neutralizar a perda de arrecadação do ISS, restando mantidas as destinações de 25% para o ensino e de 12% para saúde.

A criação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), com a consequente extinção do PIS e da COFINS, também não pode fragilizar o financiamento da Seguridade Social, de modo a comprometer o financiamento do Estado Social. Nesse sentido, propõe-se a criação de um fundo de financiamento de políticas sociais, composto de fontes de receita constitucionalmente

vinculadas ao financiamento da proteção social que combinam percentuais de impostos incidentes sobre a renda, o patrimônio e a riqueza financeira²⁵⁸.

Não se nega o risco de comprometimento das finanças dos estados e municípios nos primeiros anos após a implementação da proposta. Por isso, a transição deve ser gradual, flexível e negociada de modo a não comprometer a autonomia dos entes subnacionais. É necessário um amplo debate entre os entes federativos seguido de uma regulamentação, que contemple pelo menos as seguintes questões: a) a definição de um período de transição para a implantação do novo modelo, de forma a permitir que o aparato fiscal seja preparado para administrá-lo com mais eficiência e para ajustá-lo de acordo com os resultados que for registrando; b) a criação de um fundo de compensação de perdas de receitas, pelo menos durante o período de sua implantação, para que as mudanças sejam, na medida do possível, neutras do ponto de vista da arrecadação, especialmente considerando o caos das finanças públicas enfrentado também pelas esferas subnacionais; c) a instituição de um Fundo Regional de Desenvolvimento, com a União reassumindo o seu papel de agente do desenvolvimento regional para reduzir as disparidades econômicas interregionais, substituindo os conflitos da guerra fiscal por um modelo mais harmônico e eficiente²⁵⁹.

A exemplo do que já ocorre em outras federações, a reforma tributária deveria criar um sistema de transferências verticais que fosse mais ágil e eficiente, possibilitando inclusive revisões periódicas, para fins de ajuste fino nos coeficientes de partilha do IVA.²⁶⁰

As distorções federativas tendem a se agravar na medida em que se adota mecanismos de equalização mais rígidos e em maior periodicidade²⁶¹.

²⁵⁸ FAGNANI, Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 207.

²⁵⁹ FAGNANI, Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 90.

²⁶⁰ A Índia e Alemanha têm mecanismos de ajuste vertical periódico, sendo um por meio da “comissão de sábios” e o outro negociado no Parlamento. Já no Canadá, o ajustamento se dá pela ação individual dos agentes, alterando suas alíquotas dentro dos limites políticos existentes para aumento da carga tributária. É basicamente através da manipulação dos percentuais do IVA que se corrige, quando necessário, o equilíbrio vertical na Alemanha. Cf. PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). p. 22 e 23. Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

²⁶¹ UCHÔA FILHO, Sergio Papini de Mendonça. Transferências de recursos e participação na arrecadação tributária: Uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro. In: **Federalismo Fiscal. Questões contemporâneas**. CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs). Ed. Conceito 2010. p. 237-238.

Por fim, registre-se que o objetivo das transferências (horizontais ou verticais) é reduzir as disparidades fiscais entre os diversos entes federativos, de modo que todos tenham acesso a um mesmo padrão de serviços essenciais, igualando assim as oportunidades de ascensão social.

5.4 Autonomia para concessão de benefícios fiscais sobre impostos partilháveis

O dilema entre a autonomia dos entes periféricos da Federação e o poder de tributar do ente central é intrínseco a qualquer Federação e se manifesta, por um lado, no desejo de assegurar a autonomia fiscal às unidades da Federação e, por outro, na necessidade de coordenar os instrumentos fiscais a fim de preservar interesses nacionais.²⁶²

A polêmica, portanto, gira em torno da possibilidade de concessão de benefício fiscal pelo ente político que possui a competência tributária, mesmo que isso importe em redução (em valores absolutos) do valor a ser repassado a título de transferência constitucional.

Colocando de outro modo: pode, por exemplo, o município se opor a que o estado conceda uma isenção de IPVA, seja ela parcial ou total? A melhor resposta a perguntas deste jaez é *não*. Como a competência tributária pertence ao estado, cabe a ele instituir, arrecadar, cobrar e, se assim desejar, até isentar o IPVA, não podendo o município se opor na condição de mero beneficiário de parte do produto arrecadado.

Neste ponto, há que se registrar o veto ao art. 5 da LC 143/2013, bem como a jurisprudência do STF originária do tema 653, no qual restou fixada a seguinte tese jurídica com 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.”*

Não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o livre 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.²⁶³

Há posição quem sustente que os recursos oriundos da partilha do produto arrecadado são recursos próprios do ente subnacional recebedor, não sujeitos às exonerações do ente que detem a

²⁶² A questão já foi, inclusive, objeto de Projeto de Súmula Vinculante (PSV 41), bem como do RE 572.762.

²⁶³ RE 705.423 /SE – Rel. MIN. EDSON FACHIN; RE 572.762 e ACO 758.

competência tributária, de modo que eventuais benefícios fiscais dados pelo ente arrecadador deveriam ser compensados²⁶⁴.

A reforma não pretende resolver o inconveniente dos entes locais terem que se submeter às políticas de benefícios dos entes mais centrais. Entretanto, como a tributação do IVA é avessa à benefícios fiscais, o problema tende a arrefecer. A ideia de um IVA estadual fixado em patamares mínimos, sem qualquer repartição, acabará com o atual problema causado pela guerra de benefícios do ICMS, que repercute nas finanças municipais pela redução do repasse dos 25% do ICMS. O fim da guerra fiscal do IPVA também mitigará o problema.

5.5 O problema das contribuições “sem nenhum caráter”

Talvez por conta da própria origem centrífuga da federação brasileira, que a caracteriza como uma federação por desagregação, o Brasil nunca funcionou na prática como um regime federalista típico, pois a União sempre exerceu um grande poder sobre estados e municípios²⁶⁵.

A sociedade brasileira reagiu ao centralismo verificado no regime militar de 1964, corporificado na carta autoritária de 1967-1969, manifestando interesse por um federalismo menos assimétrica.

Assim, Constituição de 1988 cuidou de intensificar a descentralização do federalismo fiscal brasileiro, atribuindo novas competências aos entes subnacionais. Esta descentralização materializou-se, principalmente, no campo tributário por um substancial aumento das competências tributárias e das transferências de recursos da União para estados e municípios, bem assim dos estados para os municípios.

Essa descentralização fiscal pode ser exemplificada pelo aumento da destinação dos impostos de renda e sobre produtos industrializados aos fundos de participação dos estados e

²⁶⁴ UCHÔA FILHO, Sergio Papini de Mendonça. Transferências de recursos e participação na arrecadação tributária: Uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro. In: **Federalismo Fiscal. Questões contemporâneas**. CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs). Ed. Conceito 2010. p. 241.

²⁶⁵ Historicamente, houve uma alternância entre períodos de desconcentração e concentração de poder no federalismo fiscal brasileiro. Da criação da federação (com a proclamação da república) até 1930 (República Velha), prevaleceu a descentralização; de 1930 a 1946 (Estado Novo), o poder ficou centralizado nas mãos da União; da promulgação da constituição de 1946 até o início do regime militar em 1964, tivemos novo ciclo de desconcentração; durante a ditadura militar até meados da década de 80, tivemos novo período de concentração do poder político. Após inúmeras emendas constitucionais à constituição de 1988, vivencia-se hoje um novo processo de concentração em direção à União. Cf. ABRAHAM, Marcus. Políticas Públicas e Federalismo. In: DOMINGUES, José Marcos.(Org). **Direito Financeiro e Políticas Públicas**. Rio de JaneiroGZ Editora. 2015, p.94.

municípios, sem a correspondente contrapartida em termos de transferência de atribuições aos entes subnacionais, o que agravou o *deficit* público.

A solução encontrada pela União foi o uso abusivo das contribuições²⁶⁶, inclusive da CPMF. A União passou a buscar recursos tributários que não fossem partilháveis com as outras esferas de governo²⁶⁷, transformando as contribuições em verdadeiros *impostos afetados* e subvertendo por completo seu fundamento de validade, que reside no elemento finalístico e na *referibilidade de grupo*.

A União passou a ter como principal fonte de receita a arrecadação das contribuições especiais, as quais funcionam, em sua maioria, como verdadeiros *impostos afetados*, em razão da falta de solidariedade de grupo. São contribuições que incidem sobre toda coletividade e não somente sobre o grupo beneficiado, a exemplo do que ocorre com as contribuições sociais sobre o lucro líquido (CSLL), sobre o faturamento e receita (PIS/COFINS) e importação (PIS/COFINS-importação).

Essas contribuições “sem nenhum caráter” têm deturpado a lógica jurídica do nosso sistema tributário, na medida em que tem se tornado cada vez mais difícil identificar uma dada contribuição especial (ou para-fiscal) pelos seus traços característicos, quais sejam: destinação legal do produto da arrecadação e a necessária vinculação entre o grupo de contribuintes que pagam e a atividade estatal por ela financiada.

A falta do elemento finalístico e a inexistência de *referibilidade de grupo* (ou *custo-benefício coletivo*) têm comprometido a validação constitucional de algumas contribuições sociais²⁶⁸, tornando o sistema ainda mais injusto, imoral e caótico.

Não se nega as necessidades fiscais da União, nem as razões de seu desequilíbrio fiscal, em grande parte causado pelas demandas do Estado Social. Os fins não justificam os meios. Embora, o Direito não seja indiferente aos resultados, seu compromisso maior é com o ordenamento jurídico e com a ética (deveres de lealdade, boa-fé, cooperação) que lhe serve de fundamento.

²⁶⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. “**Crítério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições**”. In: MACEDO, Alberto (et al). *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 631-666. SCAFF, Fernando Facury. “**Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU**”. In: *Revista de Direito Administrativo*, 2004, v. 236, p. 33-50. DERZI, Misabel de Abreu Machado. “**Revisitando as contribuições da Constituição da República**”. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007, v. 98, p. 11-21. ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 97.

²⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **A nova ordem tributária e a descentralização fiscal**. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, 1999, p.263. GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 254.

²⁶⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos. Teoria Geral e Espécies**. Niterói: Editora Impetus, 2013, p.55.

A federação é uma forma de estado marcada pela cooperação recíproca e pela atuação coordenada dos entes políticos. A ideia de uma *conduta amistosa entre os entes da federação* é corolário do princípio federativo. A União, nas suas relações com os Estados e Municípios, e estes entre si, devem adotar uma postura de fidelidade para a efetiva manutenção do pacto federativo. Uma vez rompido esse dever de boa conduta, por meio de eventuais atos de deslealdade de um ente para com outro, surgem os conflitos federativos que colocam em risco a indissolubilidade e a própria existência da federação²⁶⁹.

O saudoso professor Ricardo Lobo Torres manifestou-se pela possibilidade do controle jurisdicional das contribuições sociais pelo desvio de finalidade ou desrespeito à destinação constitucional²⁷⁰.

Segundo Sergio Prado²⁷¹, “é necessário recuperar simultaneamente a integridade e a abrangência do sistema tributário e do processo orçamentário brasileiros, redefinindo a tributação indireta federal hoje operada por contribuições como verdadeiros impostos, sujeitos a todas as normas típicas do sistema tributário. Isto significa, na prática, eliminar o estatuto particular das contribuições e remeter esta tributação para o capítulo tributário”.

As ‘cambalhotas’ da União no trato das contribuições podem ser assim resumidas: (i) *desvirtuamento das finalidades das contribuições*; (ii) *substituição da tributação via impostos partilháveis pela cobrança de contribuições*; (iii) *instituição de contribuições sobre toda coletividade, e não somente sobre o grupo de beneficiados*; e ainda (iv) *desvinculação de parte da receita de contribuições, como no caso da DRU*.

O “mal exemplo” da União chegou aos Municípios. A Emenda Constitucional 39/02 contornou²⁷² a jurisprudência do STF²⁷³, outorgando aos Municípios a possibilidade de custeio

²⁶⁹ HESS, Konrad, *Elementos de Direito Constitucional da República Federativa da Alemanha*. Tradução da 20 ed. Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor. 1998. pp. 212 – 215. Cf. tb. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário, Lúmen Júris*, 2009. p.260.

²⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. “Princípio da eficiência em matéria tributária”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Princípio da Eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p.77-82.

²⁷¹ PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). p. 133. Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

²⁷² Trata-se de conhecida hipótese de correção (ou superação) legislativa da jurisprudência. Cf. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. “**Direito Tributário e Diálogo Constitucional**”. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2013. p. 191 e 192.

²⁷³ RE 233.332, RE 231.764 e RE 188.391. Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a iluminação pública não é serviço público prestado especificamente a cada indivíduo e também não pode ser dividido em unidades de utilização, não estando, por isso, sujeita à cobrança de taxa. A questão não foi livre de polêmicas, com respeitáveis opiniões em sentido contrário: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 648. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. “**Direito Tributário e Diálogo Constitucional**”. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2013. p. 191 e 192.

da iluminação pública através de uma contribuição especial (art. 149-A da CRFB). O constituinte derivado ampliou a restrita competência privativa dos municípios para instituir contribuições especiais, criando a “pouco ortodoxa”²⁷⁴ contribuição de iluminação pública, fato que, embora tenha trazido solução jurídica a uma questão financeira (os municípios necessitavam de recursos para custeio da iluminação pública), não se justifica pelo desarranjo causado ao sistema tributário.

Além de desconfiança e de “mal exemplo”, a forma como a União vem se utilizando das contribuições tem causado retração da tributação sobre a renda, com consequências distributivas e federativas significativas, que devem ser resolvidas na reforma tributária.

À propósito da reforma e das críticas em torno da instituição do IVA, em razão da maior centralização do poder de tributar nas mãos da União, deve-se dizer que a centralização já existe. Não por conta de um arranjo pensado e pautado na simplificação e na eficiência do sistema como um todo, mas sim por uma patologia do modelo atual que reforçou e desvirtuou o papel das contribuições especiais do art. 149 da CRFB, promovendo uma artificial centralização federativa.

A mistura dos orçamentos fiscal e da seguridade tributária causada pelo uso desvirtuado e indiscriminado das contribuições, foi bem percebida por Sergio Prado²⁷⁵, um dos adeptos da criação de um IVA dual. Para ele, “a alternativa básica para desatar o “nó” da dualidade tributária é fazer retornar as contribuições ao estatuto de impostos normais, sujeitos às mesmas normas do restante do sistema tributário”. A parcela da carga tributária atualmente gerada por algumas contribuições sociais passaria a ser gerada pelo IVA.

6 IVA DUAL: UMA ALTERNATIVA À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Neste capítulo, será analisada a tributação sobre o consumo, com inclinação para proposta que contemple a adoção de um regime compartilhado de competência, no bojo de um imposto

²⁷⁴ No RE573.675, o STF reconheceu a constitucionalidade da emenda, decisão com a qual concordamos por não ter havido violação a quaisquer das hipóteses do art. 60, § 4º da CRFB.

²⁷⁵ PRADO, Sérgio. *A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas*. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). p. 135. Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

sobre valor adicionado segundo o modelo dual²⁷⁶. Será realizado um estudo histórico e atual do sistema tributário sobre o consumo no Brasil, evidenciando os problemas de eficiência e sobreposição de impostos.

Por fim, será proposto o IVA dual como solução adequada e necessária para melhorar a qualidade da tributação sobre o consumo, mitigando problemas afetos ao federalismo fiscal, mas que, por si só, não resolve o problema da elevada tributação sobre o consumo e seu consequente efeito regressivo.

6.1 Breve histórico da tributação sobre o consumo

O sistema tributário brasileiro, como quase tudo no Brasil, sofreu influência Portuguesa e somente começou a ser estruturado a partir de 1822, com a independência.

Até o ano de 1934, a principal fonte de receita tributária eram os impostos sobre o comércio exterior, em especial o imposto de importação, de competência federal. No âmbito estadual, a principal fonte de receita era o Imposto de Exportação, que era cobrado nas exportações e nas operações interestaduais.

Em 1923, o Brasil criou o Imposto sobre Vendas Mercantis de competência da União. Com a Constituição de 1934, o imposto passa para competência estadual, sob a denominação Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), ainda com incidência “em cascata” ou “piramidal”, tal qual seu antecessor²⁷⁷. À época, também havia o Imposto sobre Consumo de competência da União e o Imposto sobre Industrias e Profissões, que era de competência dos Estados.

A Constituição de 1934 foi, de fato, o embrião do atual sistema tributário brasileiro. Dentre as medidas implantadas, destacam-se o retorno aos municípios, da competência tributária; a vedação da bitributação; o estabelecimento do Imposto de Renda (IR) como tributo federal; a criação do Imposto sobre Consumo federal (antecessor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI) e do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência estadual (substituído posteriormente pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM); a proibição da cobrança do imposto de exportações nas operações interestaduais e do Imposto de Indústrias e Profissões (IIP),

²⁷⁶ O modelo foi proposto, como alternativa à tributação sobre o consumo, no Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros de 2007, bem como em obra específica de Fernando Rezende. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/pesquisas-e-premios/pesquisas/pesquisas-antiores/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009/caderno-forum-fiscal-nb05-cenario-da-reforma-tributaria-com-tributacao-dual-sobre-consumo/view>. Acesso em 08.01.2019. SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009.

²⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14 ed. Revista e atualizada por Flavio Bauer Novelli. Rio de Janeiro. Forense, 1987, p 370.

lançado pelos governos estaduais, mas arrecadado em conjunto com municípios, em partes iguais, além de determinar-se a partilha de outros tributos entre os entes federados²⁷⁸.

O estudo do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) exige uma análise de sua evolução, em especial de sua origem francesa, país onde nasceu e progressivamente se desenvolveu, adquirindo o perfil que conhecemos atualmente”.

Segundo Alan Schenk, Wei Cui e Victor Thronyi, o tributo sobre valor agregado (value added tax - VAT), incidente sobre o consumo de bens e serviços, se espalhou pelo mundo mais rápido que qualquer outro tributo na história moderna. A ideia surgiu originalmente na Alemanha por Wilhem Von Siemens e Thomas S Adams, com a ideia de que fosse tributado apenas o valor adicionado em cada negócio de modo a não haver uma integração em cascata da tributação²⁷⁹.

Para exemplificar, os autores se utilizam uma cadeia de produção da madeireira para o carpinteiro, do carpinteiro para o revendedor e do revendedor para o consumidor final. Se a tributação operasse de forma total nas duas vendas não se levaria em conta que a tributação deveria incidir apenas sobre a diferença entre o valor adicionado por conta do capital ou trabalho em relação ao que foi adquirido na etapa anterior²⁸⁰.

A ideia se tornou popular no pós-guerra com uma verdadeira “proliferação do VAT”. Embora criado na Alemanha, sua estruturação legal ocorreu primeiro na França. A versão primitiva do VAT foi adotada pela França e, posteriormente, pelo Tratado de Roma de 1957, espalhou-se pela Europa²⁸¹.

Na busca de eficiência e competitividade, a França cria, em 1948, o primeiro imposto não cumulativo de onde se originou o IVA. O imposto francês sobre a produção incidia sobre produtos industrializados de maneira seletiva e não cumulativa, permitindo o crédito de imposto pago sobre os insumos utilizados diretamente na produção. Em 1954, por ocasião da reforma fiscal da França, esse imposto chamado de *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA) teve seu espectro ampliado e passa a

²⁷⁸ A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p.502.

²⁷⁹ CUI, Wei; SCHENK, Alan; e THRONYI, Victor. **Value Added tax: a Comparative approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 1.

²⁸⁰ CUI, Wei; SCHENK, Alan; e THRONYI, Victor. **Value Added tax: a Comparative approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 4

²⁸¹ CUI, Wei; SCHENK, Alan; e THRONYI, Victor. **Value Added tax: a Comparative approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 13 e 498-503

incidir sobre o valor acrescentado em cada operação. Não incluía serviços e era cobrado somente de grandes contribuintes²⁸².

O modelo francês de IVA, idealizado por Maurice Laré, ganhou o mundo a partir da primeira metade da década de 60. Em 1962, uma Comissão da atual União Europeia concluiu que o continente deveria adotar imposto semelhante ao TVA. No entanto, esse modelo se diferenciava do francês por adotar um único imposto, de incidência genérica, abrangendo venda de bens e prestação de serviços.

Atualmente, mais de 150 países utilizam o IVA, tornando-o modelo de tributação sobre consumo mais comum, com raras exceções. Dentre essas, destaca-se os Estados Unidos que, em vez do IVA, adota um imposto sobre vendas (*Sale Tax*) cobrado pelos estados, com alíquota máxima determinada, sendo que alguns desses estados permitem a cobrança de um tributo municipal (*Local Sale Tax*)²⁸³.

O GATT e, posteriormente, a OMC se defrontaram com o questionamento do peso da tributação indireta por parte dos países europeus, defendendo o VAT. Os EUA não objetaram e o modelo se espalhou pelo mundo. Apesar de não objetarem, os EUA atualmente são o único país da OCDE a não adotar o VAT²⁸⁴.

Embora os EUA não utilizem o IVA, aplicam o imposto seletivo (*Excise Tax*) em produtos específicos como bebidas, tabacos, combustíveis, pneus e serviços como comunicação, por exemplo. Os países que compõem a União Europeia também cobram o imposto seletivo, denominado Impostos Especiais de Consumo (*Excise Duty*), aplicável a produtos como álcool, bebidas alcoólicas, produtos energéticos, eletricidade e tabaco.

O modelo chega ao Brasil em 1964, por meio do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do imposto estadual sobre circulação de mercadorias (ICM), primeiro IVA subnacional, semelhante ao IVA francês de 1954, mas incluindo pequenos e médios contribuintes e com crédito de imposto semelhante ao imposto de 1948.

²⁸² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (2008). **A gênese do imposto sobre o valor agregado**. 2008. Revista Sequência, n° 56, p. 245-258. Segundo Balthazar, “o estudo do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) exige uma análise de sua evolução, sua história, com especial atenção à literatura jurídica tributária francesa, eis que foi nesse país que o imposto nasceu e progressivamente se desenvolveu, adquirindo os traços que conhecemos atualmente”.

²⁸³ A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p.505.

²⁸⁴ CUI, Wei; SCHENK, Alan; e THRONYI, Victor. **Value Added tax: a Comparative approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 14.

A reforma trazida pela Emenda Constitucional n. 18/1965 criou o imposto estadual sobre circulação de mercadorias (ICM), em substituição ao IVC, e o Imposto sobre produtos Industrializados (IPI) em substituição ao antigo imposto sobre consumo. Surgiam os primeiros tributos sobre consumo não-cumulativos a partir da ideia de tributação sobre o valor agregado.

A mesma emenda à Constituição de 1946 extinguiu o imposto sobre indústria e profissões, substituindo-o pelo Imposto sobre bens e serviços de qualquer natureza (ISS) de competência dos Municípios.

Coube então a União tributar os produtos industrializados, por meio do IPI, ficando os Estados com a tributação da circulação de mercadorias e os municípios com os serviços.

A Constituição de 1988 ampliou sua base de incidência do ICM, incluindo alguns serviços, motivo pelo qual passou a se chamar de imposto estadual sobre circulação de mercadorias (ICMS), principal imposto brasileiro em termos de arrecadação, que também é partilhada com os municípios. Em 1996, foi editada a “Lei Kandir” - Lei Constitucional n. 87/1996 de autoria do então deputado federal Antônio Kandir - que normatiza o ICMS e desonera o imposto na exportação de produtos primários e semielaborados. Conhecida como “Lei Kandir”, prometia compensar os estados pelos valores desonerados, o que gera discussões até hoje, pois a União não faz o ressarcimento total desses valores. Com a EC nº 33/01, o ICMS passa também a incidir sobre importações de bens, sejam eles classificados como mercadorias ou não.

A tributação sobre o valor agregado no Brasil se dá em observância a regra da não cumulatividade, no qual o imposto incide sobre a integralidade da base de cálculo (e não só sobre o valor adicionado), com a possibilidade de dedução do imposto suportado na etapa anterior. Esta técnica é baseada no direito de crédito e segue a lógica do “imposto sobre imposto” e não “base sobre base”, como ocorre no modelo europeu, criado na França nos anos 50.

De fato, o IPI e o ICMS, na forma como se apresentam, possuem características incompatíveis com uma tributação de boa qualidade sobre o valor adicionado. *A legislação, particularmente no caso do ICMS, tornou-se tão complicada que dificilmente um contribuinte tem a possibilidade de conhecê-la e cumpri-la integralmente*²⁸⁵.

O IVA é uma tendência. O Fundo Monetário Internacional (FMI) chegou a fornecer assistência aos países que desejassem transformar seus tributos cumulativos pelo VAT. Alguns

²⁸⁵ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/imagens/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf> Acessado em: <06.06.2018>.

países passaram a adotar o modelo, como Nova Zelândia, Canadá, Austrália e Japão. A Canadá chega a ter, por conta da estrutura federativa, um VAT dual no qual o governo federal tem um General Sale Tax (GTS) e as províncias têm um Harmonized Sales Tax (HST) que é padronizado, como em Ontário. É possível existir um Provincial Sales Taxes (PST) ou, ao contrário, pode ser que esse PST inexista em certa província, como em Alberta²⁸⁶.

Alguns países conferem a competência para tributar o consumo a um único ente federativo. Em outros, essa competência é exercida por mais de um nível de governo, sendo que, em muitos casos, o governo central aplica determinada alíquota de incidência que pode ser acrescida pelos estados, respeitando-se a mesma base e regras de restrição de competência²⁸⁷. É justamente esse último modelo de competência compartilhada que se entende deva ser adotado no Brasil.

Seguindo a experiência internacional, fala-se atualmente no Brasil em uma reforma capaz de agrupar os impostos sobre o consumo em um imposto dual sobre o valor agregado, cuja base tributária seja compartilhada entre União e estados-membros.

A boa notícia é que toda essa trajetória de tributação do ICMS em nível estadual facilitará a implantação da tributação dual sobre o consumo no Brasil.

6.2 Críticas ao modelo atual

São muitas as críticas à tributação sobre o consumo no Brasil. As principais dizem respeito à sua complexidade, ao seu excesso e ao seu grande potencial de causar conflitos federativos.

A necessidade de reordenação da tributação indireta é uma das diretrizes fundamentais da reforma tributária. Segundo Sergio Prado, “a profusão de tributos indiretos controlados pelos três níveis de governo, incidindo de forma caótica sobre a mesma base tributária, deve ser fortemente racionalizada e consolidada no sentido de reduzi-la a um número restrito de impostos sobre valor adicionado incidindo uniformemente sobre o consumo, com bases de incidência plenamente harmonizadas e autonomia dos diversos governos para fixação de alíquotas.”²⁸⁸

²⁸⁶ CUI, Wei; SCHENK, Alan; e THRONYI, Victor. **Value Added tax: a Comparative approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 504-508

²⁸⁷ A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p.505 e 506.

²⁸⁸ PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). p. 136. Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

Não se trata de discutir o tamanho da carga tributária brasileira, mas a maneira como ela é arrecadada e distribuída entre as diversas bases tributárias, com ênfase na tributação consumo que representa aproximadamente *metade* do “bolo tributário”.

Além das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento (PIS e COFINS) e do IPI na competência da União, temos o ICMS nos estados e o ISS nos municípios. Tamanha descentralização e diversidade acirram a disputa entre os entes federativos, tanto no plano horizontal quanto no vertical.

A falta de estabilidade normativa e harmonização da tributação de mercadoria e serviços, bem como a alta complexidade das obrigações acessórias, aumentam o custo de conformação dos contribuintes, que tendem a repassá-lo, onerando o consumidor final e gerando ineficiência econômica.

A elevada carga tributária sobre o consumo aliada ao seu caráter regressivo agrava o problema da desigualdade e da injustiça fiscal. Estudos mostram que quem ganha até dois salários mínimos paga cerca de 49% dos rendimentos em tributos. Quem ganha acima de 30 salários mínimos paga cerca de 26%. Essa é a chamada regressividade tributária²⁸⁹.

Além de injusto, porquanto regressivo, o sistema tributário focado no consumo também é um entrave ao crescimento do país. Uma distribuição tributária mais adequada, desonerando o consumo, especialmente na base da pirâmide social, induz desenvolvimento econômico. Os mais pobres consumirão mais e os mais ricos também ganharão na medida em que a atividade econômica cresce. As empresas teriam mais faturamento, mais lucro e, conseqüentemente, terão aumento no valor das ações e dos dividendos.

Tais problemas comprometem a *performance* do federalismo fiscal brasileiro, apontando para necessidade de uma profunda reforma na tributação dos bens e serviços, que seja capaz de conformar a tributação sobre o consumo no Brasil às melhores práticas internacionais de Tributação do Valor Adicionado.

Os obstáculos relacionados ao impostos sobre valor agregado (IVA) são de toda ordem. A principal desconfiança diz respeito à violação da autonomia dos estados que perderiam a capacidade de legislar sobre o ICMS.

²⁸⁹ A desigualdade tributária e a tributação sobre o consumo - Bloco 2. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/REPORTAGEM-ESPECIAL/491299-A-DESIGUALDADE-TRIBUTARIA-E-A-TRIBUTACAO-SOBRE-O-CONSUMO-BLOCO-2.html>> Acesso em: <06.06.2018>.

Quanto ao modelo dual, há preocupação sobre se é desejável ou mesmo possível que governos nacionais e subnacionais, em países de forma federativa, como Índia, Argentina e Rússia, imponham IVAs.

Uma razão para pensar que tais impostos subnacionais são improváveis de serem viáveis em uma base de destino é o problema do comércio transfronteiriço. Naturalmente, esse mesmo problema também surge dentro da União Européia, onde não há IVA “UE”.

O objetivo é evidenciar a ineficiência do modelo atual e verificar se o IVA é uma alternativa válida e juridicamente possível para melhorar a qualidade da tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil. Em caso afirmativo, o texto analisa se há vantagens no uso do IVA dual.

O que dizer, portanto, da tributação sobre o consumo no Brasil? A resposta é conhecida e vem sendo bradada “aos quatro cantos”: ela é *complexa, excessiva e conflituosa*.

6.2.1 Complexidade

A complexidade tributária é uma “bola de ferro” amarrada aos pés do empreendedor e, porque não dizer, do cidadão em geral.

A sociedade globalizada de riscos²⁹⁰ e de massas, embalada pela liquidez e celeridade da vida moderna, clama por sistemas de trocas simples e eficiente. De preferência, que funcione em “piloto automático”.

A simplificação, se não for a solução, certamente é um bom começo para muitos dos problemas do sistema tributário brasileiro, cuja complexidade compromete o bem-estar do cidadão comum, além de servir de “pedra de tropeço” no caminho do empreendedor e do desenvolvimento econômico.

A tributação como um todo, e a sobre o consumo em particular, deve ser a mais neutra possível, ou seja, deve influenciar o mínimo possível a tomada de decisão dos agentes econômicos, de modo a não provocar distorções no mercado que comprometam sua eficiência.

A complexidade aumenta os custos de transação e conformação aumentando ainda mais o “peso morto” decorrente da tributação. Isto significa que, a cada R\$ 1,00 arrecadado pelo governo,

²⁹⁰ BAUMAN, Zygmunt. Modernidade e Ambivalência. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999. BECK, Ulrich. *O que é Globalização? – Equívocos do Globalismo, Reposta à Globalização*. Trad. André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999. BECK, Ulrich. Sociedade de Risco – Rumo a Uma Outra Modernidade. 2 ed. São Paulo: Editora 34, 2011.

o setor privado paga R\$ 1,00 mais um “*peso morto*” cujo valor é diretamente proporcional aos custos de informação e transação suportados pelos contribuintes.

Em um contexto de *privatização da administração tributária*, o empreendedor acaba suportando as consequências da complexidade tributária, na medida em que cabe a ele identificar a ocorrência do fato gerador interpretando as leis tributárias por conta própria, calcular e pagar o tributo devido assumindo o risco de eventual erro de interpretação, enviar declarações como confissão de dívida, inscrever-se nos diversos cadastros, e, por fim, acompanhar as auditorias tributárias dos três entes políticos, normalmente baseadas no paradigma do “*crime e castigo*”.

Na tributação sobre o consumo de bens e serviços, a complexidade se manifesta na multiplicidade de (i) entes tributantes (União, Estado, Distrito Federal e Municípios); (ii) legislações; e (iii) bases de incidência e alíquota, isso para não falar nos conflitos positivos de competência, seja em plano horizontal e vertical.

Tome-se como exemplo o IPI cuja incidência recai sobre produtos industrializados (sabe-se lá o que atualmente isso significa) listados na tabela de incidência (TIPI), como alíquotas diversas em razão do grau de essencialidade do produto, e que devem ser classificados segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). São questões que só contribuem para ineficiência, conflito e aumento de custo de conformação.

Se não bastasse os impostos incidentes sobre produção (IPI), comercialização de mercadorias (ICMS) e serviços (ISS), ainda temos os tributos federais sem nenhum caráter (PIS e COFINS). Impostos afetados disfarçados de contribuição, sem similar no mundo.

As muitas alíquotas presentes por aqui – inúmeras só no ICMS – também não se encontram alhures. Na tributação do IVA, é comum a adoção de uma única alíquota positiva, além da alíquota zero para exportações.

Será que tem que ser assim? A tributação sobre o consumo funciona assim mundo afora? As peculiaridades de nossa federação apontam neste sentido ou será que somos diferentes por mero comodismo ou incompetência, para falar o mínimo?

Neste ponto, andou bem a proposta do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF)²⁹¹, que extingue vários impostos sobre o consumo de bens e serviços como ICMS, IPI, PIS, Cofins, Cide-combustível, além do IOF do PASEP e do salário-educação. Em contrapartida, cria o Imposto sobre

²⁹¹ Trata-se de uma emenda substitutiva global à PEC nº 293-A, de 2004. Uma versão mais atualizada da proposta do CCIF está disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/11/PEC-IBS-vs13-2018.07.27-p%C3%B3s-Camara.pdf> . Acesso em 15.01.2019

Operações com Bens e Serviços (IBS), nos moldes do IVA, e o Imposto Seletivo, nos moldes do *excise tax*.

6.2.2 Onerosidade

A onerosidade aqui referida não diz respeito ao tamanho da carga tributária total, mas a maneira como ela é distribuída entre as bases tributárias com especial predominância sobre o consumo²⁹².

É preciso aumentar os impostos que incidem sobre a renda e o patrimônio e reduzir o peso dos impostos indiretos, para que se chegue em uma tributação mais eficiente, pela sua neutralidade, e mais justa, pelo seu caráter distributivo.

Com efeito, o modelo brasileiro de distribuição dos impostos entre as bases econômicas está desconectado com a realidade internacional. A carga tributária sobre a renda no Brasil é a *menor* se comparada com os países que compõem a OCDE, ao passo que a tributação sobre o consumo é a segunda maior.

O principal problema da má distribuição das bases econômicas no “bolo tributário” reside no seu efeito regressivo, que compromete os princípios tributários da igualdade material e da capacidade contributiva, sobrecarregando pobres e beneficiando ricos.

Como o Estado é incapaz de impor às elites político-econômicas impostos progressivos sobre patrimônio e renda, a solução “fácil” foi recorrer à elevação dos impostos sobre o consumo, os quais, a despeito de sua seletividade, são regressivos.

A elevada tributação sobre o consumo, marcada no Brasil pelo ICMS estadual, é a grande responsável pela assimetria da federação brasileira, na qual apenas 3 (três) estados (RJ, SP, MG) respondem por 50% do PIB nacional, ao passo que 10 estados representam 5,5% do PIB.

Veja que não é à toa que o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo. A questão tributária contribui fortemente para isto. A estrutura tributária está diretamente relacionada com a desigualdade, cujo agravamento coloca em risco o próprio fundamento da democracia. É um ciclo vicioso: concentração de renda implica concentração de poder e, conseqüentemente, maior obstáculo a tributação da riqueza pessoal dos que detêm o poder.

²⁹² Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>.> Acesso em: 05.06.2018.

Além de piorar a distribuição de renda, a atual estrutura tributária centrada na tributação do consumo compromete e eficiência econômica, prejudicando a competitividade das empresas. A tributação onera sobremaneira o custo das mercadorias e dos serviços brasileiros relativamente aos de países com carga tributária focada na renda e na riqueza.

Outra patologia decorrente da ênfase na tributação sobre os bens e serviços é a maior fragilidade fiscal nos períodos recessivos. As receitas tributárias no país acompanham a atividade econômica a uma razão superior a um. Isso significa que em momentos de expansão do ciclo econômico, a capacidade de arrecadação do país cresce mais rápido e abre espaço orçamentário para acomodar gastos em excesso. No entanto, em momentos de declínio do ciclo econômico, a capacidade de arrecadação fica ainda mais frágil, podendo exigir cortes desproporcionais de despesas em períodos de crise.

6.2.3 Conflituosidade

Rompendo com prática consagrada em diversos países, o Brasil optou por descentralizar a tributação sobre o consumo, acarretando distorções, conflitos judiciais e guerra fiscal entre os diversos entes políticos, além de facilitar a fraude e sonegação²⁹³.

A complexidade deste modelo de sobreposição de bases tem provocado insegurança sobre as regras aplicáveis e, conseqüentemente, aumento do contencioso administrativo e judicial.

Há casos em que, por uma mesma operação, o contribuinte é autuado por dois entes públicos, o estado exigindo ICMS e o município exigindo ISS. Os conflitos de competência envolvendo ICMS, ISS e IPI se multiplicam nos tribunais, chegando ao STF e ao STJ, que já editaram inúmeras súmulas na tentativa de dar o mínimo de previsibilidade ao julgamento do gigantesco estoque de processos. São questionamentos de todo tipo, com destaque para as operações mistas, como as realizadas na industrialização por encomenda, nas farmácias de manipulação, produção de embalagens, etc. Isso para não falar do indecente estoque da dívida ativa, dos processos administrativos tributários e dos parcelamentos. O sistema cobra, mas não arrecada; legisla, mas não implementa²⁹⁴.

²⁹³ “Um imposto de vocação nacional, como é o caso do ICMS, não poderia ter sido regionalizado, como foi, desde o antigo IVC, eis que, pelo princípio da não cumulatividade, incentivos dados em um Estado terminam refletindo, nas operações interestaduais, em outros.” Cf. MARTINS. Ives Gandra da Silva Martins. **Reforma Tributária, por Ives Gandra da Silva Martins**. Disponível em : <<https://www.ibet.com.br/reforma-tributaria-por-ives-gandra-da-silva-martins/>> Acesso em 06.01.2019.

²⁹⁴ CALIENDO, Paulo. Um IVA para o brasil: uma proposta radical e inovadora que redistribui corretamente as bases de incidência. disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/um-iva-para-o-brasil-14032017>. Acesso em: <05.06.2018>.

Em vista do histórico conflituoso que marca o federalismo fiscal brasileiro, há dificuldades para que o espaço tributário de cada esfera possa ser superado pela via institucional, o mesmo se diga em relação a competição fiscal, quase que “um pecado” diante da exigência de unanimidade para aprovação de convênios no âmbito do CONFAZ.

A modelagem jurídica hoje existente também não ajuda, principalmente, pela ortodoxa visão de autonomia, que engessa o sistema de partilha constitucional de competências, utilizando-se como álibi a cláusula pétrea da forma federativa.

O fator humano também deve ser considerado, pois, sem *integridade e espírito colaborativo*, dificilmente se chegará à bom termo pela via consensual, por melhor que seja a reforma.

Embora não haja uma solução única para as questões que comprometem a eficiência da tributação sobre o consumo no Brasil, existem propostas cuja amplitude abranger um número maior de problema a serem por elas resolvidos. Entre as mais divulgadas e adotadas no cenário internacional, encontram-se o IVA nacional e o IVA dual.

O IVA dual parece ser o mais adequado à realidade federativa brasileira, cuja tradição remete aos estados a competência pela tributação do consumo. A desconfiança dos Estados na União, como no caso da Lei Kandir e da compensação das exportações²⁹⁵, dificulta a aceitação por parte dos estados de um modelo único de IVA federal. Além da quebra de confiança, razões de ordem orçamentária indicam para a impossibilidade de adoção de apenas um imposto abrangente sobre bens de serviços sob a competência da União. Por outro lado, a exploração dessa base não pode ser mantida sob a competência exclusiva dos estados, até porque parcela significativa das receitas da União tem origem na exploração de contribuições sociais que também se utilizam da base consumo.

Por isso, a ideia é harmonizar a tributação sobre o consumo por meio da adoção de um imposto do tipo IVA, cuja base seria uniformizada e explorada por dois níveis de governo em regime de cooperação. Isso significa que ambos os impostos teriam o mesmo campo de incidência, abrangendo bens e serviços.

²⁹⁵ A questão já foi objeto da ADIO 25, diante da omissão da União em editar lei complementar definindo a forma de compensação dos estados pela perda decorrente da imunidade do ICMS nas exportações.

6.3 Aspectos gerais do IVA

O IVA é um imposto geral sobre o consumo que vem sendo adotado em quase todos os países do mundo, graças ao seu caráter neutral e ao seu grande potencial de obtenção de receita²⁹⁶.

A tributação sobre o consumo mundo afora costuma ser subdividida em impostos gerais e impostos especiais. O primeiro grupo tem caráter fiscal e o segundo são os extrafiscais com caráter seletivo. Dentre os impostos gerais sobre o consumo, temos o IVA e o IVR, que é o Imposto sobre Venda a Retalho, também conhecido como Imposto sobre Venda a Varejo (IVV).

Os impostos especiais ou seletivos (*excise duties*) são tributos não neutros que visam eliminar externalidades negativas decorrentes do consumo de determinados produtos como, por exemplo, bebida alcoólica e cigarros. Também se aplicaria para desestimular atividades causadoras de dano ambiental. No Direito Brasileiro, este seria um tipo de imposto extrafiscal.

Os impostos gerais (fiscais), por seu turno, buscam maximizar a arrecadação da maneira mais neutra possível em termos econômicos. O IVA e o IVV são impostos equivalentes do ponto de vista econômico. Ambos têm o mesmo impacto financeiro. A diferença está no fato de ser o primeiro plurifásico, com a carga tributária total distribuída ao longo da cadeia, e o segundo monofásico, com a tributação concentrada na última fase da cadeia, pelo fato de incidir apenas sobre as vendas feitas a consumidores finais.

O IVV é um tributo mais *simples e prático*, justamente por ser *monofásico*. A viabilidade administrativa é sua maior vantagem. Porém, o fato de incidir sobre a venda a consumidor final, não corrobora com a fiscalização tributária, na medida em que, normalmente, o adquirente não tem incentivo para pedir nota fiscal.

O IVA é tem uma sistemática de arrecadação mais complexa que o IVV, justamente por ser *plurifásico*. Por outro lado, o risco de fraude é menor, por ter sua arrecadação distribuída ao longo da cadeia. Há incentivos para que a adquirente peça nota fiscal, pois terá que se utilizar dela para

²⁹⁶ Sobre os aspectos gerais da tributação do IVA no contexto mundial, cf. Reforma Tributária e Simplificação da Tributação do Consumo - Um IVA moderno para o Brasil. Palestra da professora Rita De La Feria, da Universidade de Leeds, no Reino Unido, uma das maiores especialistas mundiais em tributos sobre o consumo. Evento realizado em 4 de dezembro de 2018 pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP com o objetivo de debater a adequação do IVA à nova economia e, em particular, à economia digital. O encontro teve o patrocínio do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e está disponíveis em: <https://www.youtube.com/watch?v=zcqllwM7QzE>. Acesso em 10.01.2019. Ver também em: <https://direitosp.fgv.br/evento/reforma-tributaria-simplificacao-tributacao-consumo-iva-moderno-para-brasil>. Acesso em: 10.01.2019.

creditar-se do imposto suportado na compra. É uma espécie de autofiscalização dentro da cadeia de produção.

Há razões técnicas, pragmáticas e políticas para adoção do IVA. O IVA se caracteriza por ser um imposto eficiente e bastante neutro do ponto de vista econômico. É eficiente por ser de fácil arrecadação, baixo custo administrativo, pouco suscetível à fraude e tendente a formalizar a economia.

É neutro porque não costuma criar distorções no mercado. Sua incidência independe da forma de organização do processo produtivo. Tem baixo impacto nas decisões dos agentes econômicos, desde que todo o consumo e todos os potenciais contribuintes sejam atingidos pela tributação, em todas as fases, e sem diferença de alíquotas. A hipóteses de não incidência e isenções devem ser mínimas. Quanto mais hipóteses de isenções e diversidade de alíquotas, menor será a neutralidade interna²⁹⁷.

Neste contexto, não se recomenda a tributação sobre bens de capital para não desestimular investimentos. O mesmo se pode dizer sobre a tributação em cascata, que desestimulam a exportação.

É um imposto geral por atingir produtos (tangíveis e intangíveis), serviços e direitos, de modo indiscriminado, sem categorização por razões de seletividade ou identificação de qualquer ordem²⁹⁸. Seu campo de incidência é abrangente e deve ser definido por exceção. Só são relacionados os bens e serviços sobre os quais o imposto não irá incidir, sem indicação ou enumeração dos bens e serviços sujeitos ao imposto.

O sistema de deduções / creditamento também assegura a neutralidade interna do imposto, por evitar a efeito cumulativo ou em cascata. O tamanho da cadeia de comercialização não altera a carga tributária. O imposto somente incide de forma não-cumulativa sobre o valor agregado, evitando-se ao máximo oneração das fases intermediárias da cadeia de produção. Todo imposto suportado pelas empresas na sua atividade produtiva, a exemplo dos insumos, deve ser recuperado

²⁹⁷ DERZI. Misabel Abreu Machado. **A necessidade de instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. In: Reforma Tributária e MERCOSUL. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. p. 20.

²⁹⁸ DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. TÍTULO III SUJEITOS PASSIVOS Artigo 9.o 1. Entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade. Entende-se por «actividade económica» qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência. DIRECTIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: <www3.uma.pt/eduardog/IMG/pdf/Directiva_IVA_consolidada.pdf >

de modo imediato (inclusive em relação à despesa com energia elétrica e serviços de telecomunicação) e não como ocorre hoje.

A neutralidade externa é uma outra vantagem do IVA, mas só existirá se observado o *princípio do destino* nas operações interestaduais. A arrecadação, a fiscalização e as alíquotas devem ser reguladas pelo estado de destino. São tantas as razões para se tributar o IVA no destino, que não há outro país no mundo que tenha IVA no destino.

As razões para se tributar o IVA no destino podem ser divididas em: (i) *razões de concorrência fiscal*, pois limita a competição tributária / guerra fiscal e a erosão de receita; (ii) *razões de balanço de pagamento*, pois desestimula a importação e incentiva a exportação; e (iii) *razões conceituais*, pois se tributa onde se presume ocorrer o consumo e não a produção.

A tributação no destino evita distorções alocativas de investimento. Não importa o local de instalação da fábrica. Decisões em termos de mudança de estado, não impactam na tributação, que sempre recairá sobre o consumidor.

A adoção do IVA também tem a vantagem de colocar o Brasil dentro dos padrões internacionais de tributação, sem a pretensão de ter que seguir o exato mesmo “figurino”, pela necessidade de adaptar o modelo à realidade constitucional e socioeconômica brasileira.

O IVA deve ser moderno. Adaptado às novas demandas digitais, globais e antifraude. Neste ponto, o Brasil larga na frente, pois vem adotando sistemas de informática cada vez mais sofisticados, inclusive com possibilidade de pagamento eletrônico.

Há razões técnicas que justificam a atribuição do IVA a União. Impostos cuja receita seja mais sensível a flutuações econômicas, como os impostos pessoais sobre o rendimento, impostos sobre os lucros e impostos gerais sobre o consumo, devem ser tributados pelo governo Central. Porém, por razões políticas, pragmáticas e de equilíbrio federativas, a base consumo deverá ser compartilhada com os Estados, por meio de um IVA Dual.

Feitas estas considerações preliminares, conclui-se que IVA é um imposto (i) *indireto, plurifásico e não cumulativo*; (ii) com *caráter arrecadador* (fiscal), ou seja, não dado a benefícios fiscais, mesmo que para fins de desenvolvimento regional; (iii) *simples e neutro*, com alíquota uniforme e base de incidência única; (iv) *de base ampla*, ou seja, incidente sobre bens (tangíveis e intangíveis) e serviços; (v) *incidente sobre o consumo* e não sobre produção. Por isto, *cobrado no destino*, para evitar guerra fiscal; (vi) de *incidência “por fora”*, por razões de transparência e simplicidade; (vii) que *não incidem sobre a exportação*, com possibilidade de manutenção do

direito de crédito pelo exportador; (viii) que *incide sobre qualquer importação*, mesmo que para consumidor final, porquanto cobrado no destino; (ix) que *não onera investimentos*; e (x) *moderno*, mas adaptado a realidade brasileira²⁹⁹.

6.4 Neutralidade x Seletividade

O princípio da neutralidade recomenda que os tributos alterem o mínimo possível a alocação de recursos na economia, sem distorcer os preços relativos (preço de um produto em relação aos outros) dos bens e serviços.

Os agentes econômicos privados tendem a exercer seu poder econômico dentro de um espaço de competição que lhe pareça mais favorável. Se a tributação se aplica a um comportamento do contribuinte, basta que este comportamento não seja adotado para afastar a tributação.

A rigor, não há tributo totalmente neutro³⁰⁰. A neutralidade é um conceito que admite gradação, pois toda forma de tributação provoca alguma distorção, principalmente nas hipóteses de exclusões, benefícios e incentivos fiscais. A neutralidade deve ser considerada na escolha dos impostos e das técnicas de tributação, de modo a provocar a menor distorção possível.

Todo imposto tem além de sua função arrecadatória (função fiscal) uma função indutora de comportamento (função extrafiscal)³⁰¹. Os impostos são utilizados não apenas com finalidade fiscal (obtenção de receita), mas também com finalidade reguladora e indutora de

²⁹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade de instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. In: Reforma Tributária e MERCOSUL. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. p. 20. Na mesma linha, são as características apresentadas na justificativas ao projeto do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), composto por Bernard Appy, Eurico Marcos Diniz de Santi, Isaias Coelho Nelson Machado, para instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Emenda Substitutiva Global à PEC 293-A apresentada pelo Deputado Antonio Carlos de Mendes Thame. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/08/PEC-e-JUSTIFICATIVA-Emenda-Mendes-Thame-1-1.pdf>. Acesso em; 15.01.2018.

³⁰⁰ “A perda de recursos/esforços representa custo social, indesejável sob qualquer perspectiva que se empregue para avaliar os efeitos. Seria impossível transpor a idéia de mercado, estrutura que define preços ou da qual resultam preços como preferem alguns, para o campo do Direito? A resposta é negativa. Exemplo é a denominada guerra fiscal. Visando a atrair agentes produtivos (indústria, comércio, serviços), alguns governantes oferecem benefícios tributários (econômicos) sob a forma de renúncia fiscal. Tal renúncia representa redução do custo de produção, portanto não se deve estranhar a migração de atividades produtivas de um para outro local. Algum agente econômico perderá a oportunidade de obter a vantagem se tiver a possibilidade de optar por ela?” Cf. SZTAJN, Rachel. **Direito & Economia – Análise Econômica do Direito e das Organizações**. Organização: Decio Zylbersztajn & Rachel Sztajn. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2005, p. 81. SANTOS, Antônio Carlos dos. **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005. p. 354-355.

³⁰¹ O tributo produz na economia os seguintes efeitos: distributivo, alocativo e estabilizador. Efeito distributivo: promove redistribuição de renda, tirando mais de uns em favor de outros, buscando redução nas desigualdes sociais. Efeito alocativo: a tributação afeta o comportamento dos agentes econômicos, induzindo comportamentos, pois a economia não é indiferente à tributação. Em outras palavras, a tributação não é neutra. Efeito estabilizador: a política fiscal pode induzir comportamentos que sejam positivos em termos de política econômica: manutenção de nível de emprego, estabilização dos preços, equilíbrio do balanço de pagamento etc. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 33.

comportamento. Não existe tributo factível³⁰² que se possa dizer puro, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem harmonicamente na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro, ao que podemos chamar de tributo tipicamente fiscal ou tipicamente extrafiscal³⁰³.

Para que um tributo seja não distorcivo, é necessário que não haja nada que os indivíduos possam fazer para alterar a carga tributária que recaia sobre eles, ou seja, independe do comportamento do contribuinte. Tributo não distorcivo, ou tributo *lump sum*³⁰⁴, é aquele baseado em características inalteráveis dos indivíduos, como, por exemplo, a cor dos olhos, sexo, idade ou o tributo oriundo de uma tributação *per capita*³⁰⁵, i.e., cobrado de todos os habitantes de uma localidade.

Tributos não distorcivos são eficientes do ponto de vista econômico, pois não afetam a neutralidade do sistema econômico na medida em que possibilitam que as decisões de mercado sejam tomadas exclusivamente por critérios econômicos. Então, cabe o seguinte questionamento: por que não adotar uma tributação não distorciva? Porque não é justa. Tributos não distorcivos tecnicamente viáveis tem consequências distributivas indesejáveis. Para se chegar a uma distribuição mais equânime de recursos disponíveis, devem ser alteradas as condições iniciais dos agentes, por meio de intervenção nas condições preexistentes no mercado. Percebe-se, a partir deste conflito entre equidade e eficiência na tributação, que objetivos distributivos não podem ser atingidos sem certo grau de sacrifício em termos de eficiência econômica.

³⁰² Usa-se o termo factível para deixar de lado os tributos *lump sum*, ou seja, não distorcível, pois os tributos são essencialmente distorcíveis.

³⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 228-229.

³⁰⁴ Vejamos a diferença entre o tributo *Lump-sum* e o *Excise tax*: *Lump-sum tax* (ou tributo por montante único) é um tipo ideal de tributo (sem levar em conta considerações de equidade) em que cada indivíduo paga um valor fixo, independentemente do montante da sua renda e do seu consumo. O tributo *lump sum* não interfere na eficiência econômica das trocas, pois todos estão pagando o mesmo valor para o governo e têm suas rendas reduzidas no mesmo montante. Assim, se a economia está em um ótimo de Pareto e é cobrado um imposto do tipo *lump-sum*, a eficiência econômica não será prejudicada. Por isso, o *lump-sum tax* é considerado um imposto neutro (imposto eficiente). Um *excise tax* é uma sobretaxa tributária que é acrescentada ao preço de cada unidade de um produto. São exemplos de *excises taxes* o ICMS, o IPI e o ISS, que são impostos que incidem sobre os preços dos produtos vendidos. O *lump-sum tax* altera o orçamento disponível (renda) para o consumidor, reduzindo-o. O *excise tax* não interfere no orçamento disponível, mas interfere na relação entre os preços dos bens. Ou seja, o *excise tax* aumenta para o consumidor o custo de oportunidade do bem que está sendo taxado.

³⁰⁵ SIQUEIRA, Rosane Bezerra; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. “Teoria da tributação ótima”. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2005, p. 173-174.

Portanto, a tributação não deve buscar a neutralidade pura, mas a neutralidade possível³⁰⁶. Significa que o Estado deve arrecadar tributos, implementando sua política fiscal, com a menor influência possível na tomada de decisão dos agentes econômicos e, conseqüentemente, no sistema de formação de preços³⁰⁷.

Ocorre que a Constituição da República de 1988, exige observância do princípio da seletividade pelo IPI³⁰⁸ e faculta para o ICMS³⁰⁹, caracteriza-se como uma espécie de extrafiscalidade no que tange à essencialidade do produto. Sendo assim, os produtos supérfluos ou considerados de luxo sofrem a incidência de alíquotas mais elevadas; e os produtos mais essenciais, como os da cesta básica, são tributados com alíquotas menores.

O IVA é um imposto de caráter fiscal, tal qual o ICMS. Porém, diferentemente do ICMS, não tem compromisso como princípio da seletividade, nem deve ser utilizado com caráter extrafiscal.

Em observância aos princípios da neutralidade e praticidade (harmonização e simplificação), a tributação do IVA não deve fazer distinções de alíquotas em razão do produto, do contribuinte ou da localidade.

Ao abordar a necessidade de uma reforma tributária no Brasil, a professora Misabel Abreu Machado Derzi afirma que, “em razão da neutralidade que se deseja alcançar por intermédio da instituição do IVA, sua utilização extrafiscal torna-se de todo remota”³¹⁰

Não há espaço para benefícios fiscais que criem distinção entre produtos ou serviços, ainda que para fins de aferição de capacidade contributiva, como é o caso da tributação sobre a cesta básica. A redução da carga tributária sobre o consumo de produtos da cesta básica traz mais inconvenientes em termos de complexidade e ineficiência do que benefícios em termos distributivos.

A seletividade é um princípio “fraco” para os fins a que se destina. Ricos e pobres consomem a mesma cesta de produtos. E quem mais se apropria da desoneração é o mais abastado,

³⁰⁶ ELALI, André. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais**. Disponível em: < <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf> Acessado em 15.1.2019.

³⁰⁷ CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Campus, 2008, p. 106-130.

³⁰⁸ Artigo 153, §3º - O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto.

³⁰⁹ Artigo 155, § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

³¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade de instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. In: Reforma Tributária e MERCOSUL. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. p. 20.

porque consome mais. Melhor seria que os benefícios se dessem pela via do gasto público e não da tributação sobre o consumo³¹¹.

A seletividade em razão da essencialidade do produto, tal qual existe hoje para IPI e ICMS, é corolário do princípio da capacidade contributiva, que é o principal critério de distinção entre contribuintes para fins de distribuição dos custos sociais.

Há várias técnicas para graduar impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte; a) a autorização de deduções de despesas pessoais essenciais (com saúde, educação, moradia, transporte) da base de cálculo do imposto; b) a progressividade das alíquotas em função do valor da base de cálculo (progressividade fiscal); c) a proporcionalidade; e c) a seletividade em razão da essencialidade do produto, caso em que o diferencial de alíquota se funda na capacidade contributiva e na extrafiscalidade.

No entanto, a capacidade contributiva não é valor absolutos, como à época do Estado Social, no qual prevalecia a jurisprudência dos interesses³¹². O Estado Social e Democrático de Direito é um estado de ponderação que prestigia o pluralismo metodológico. Neste contexto, a capacidade contributiva manifestada na aferição do grau de essencialidade do produto deve ser sopesada com outros valores afetos à tributação como a eficiência, a neutralidade e a simplificação administrativa.

Não se tratando de valor absoluto, é possível sua relativização para fins de atendimento de outras finalidades constitucionais, sem que isso importe em violação ao princípio da igualdade material. Sendo assim, a capacidade contributiva poderá entrar em conflito com três grupos de interesses: (a) a extrafiscalidade³¹³; (b) a especial tutela constitucional a determinados grupos de

³¹¹ “É falacioso o argumento que postula que cidadãos de baixa renda, por gastarem mais com produtos da cesta básica, terão um benefício maior com a desoneração de produtos básicos que a população de alta renda. Quanto maior a renda, maior o gasto com qualquer tipo de produto (a exceção cabe somente aos bens inferiores). Daí porque, em termos absolutos, as pessoas de alta renda se apropriam de uma parcela maior dessa renúncia fiscal. Assim, melhor e mais eficiente seria tributar tudo e todos de forma igual e reverter a arrecadação em políticas sociais. Em outras palavras, os valores que deixam de ser recolhidos do consumo dos mais ricos, em virtude da desoneração dos alimentos e de outros produtos básicos, poderiam ser utilizados para financiar políticas sociais ou para a transferência de renda aos mais pobres.” Cf. CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de; LUKIC, Melina Rocha; SACHSIDA, Adolfo; OLIVEIRA, Carlos Wagner de Albuquerque; LOZARDO, Ernesto. **Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil**. Pg. 12.

Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_2418.pdf. Acesso em 15.01.2019.

³¹² LODI, Ricardo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010, p.146.

³¹³ Como exemplo, podemos citar a progressividade do IPTU e a tributação mais onerosa do ITR nos casos de desrespeito às funções sociais das propriedades urbanas e rurais, respectivamente. Como se sabe, desde o advento do Estado Social, a tributação não se destina apenas a arrecadação de recursos pelo Estado, mas também serve de estímulo (extrafiscalidade positiva) ou desestímulo (extrafiscalidade negativa) à determinadas atividades.

interesse³¹⁴; e (c) as técnicas de simplificação administrativa fundadas no princípio da praticidade da tributação³¹⁵.

Mais uma vez, surge o *trade off* entre eficiência econômica (neutralidade) e a equidade (seletividade). De modo bastante geral, pode-se dizer que, nos impostos sobre consumo, a balança deve pender para o princípio da neutralidade, pela sua baixa propensão distributiva. Já nos impostos sobre patrimônio e renda, a atenção deve estar na equidade e no uso da técnica da progressividade. Assim, não há problema em se ter um IR com muitas alíquotas e isenções. Por outro lado, o IVA deve ter número mínimo de alíquotas e hipóteses de isenção.

A neutralidade constitui um mecanismo de harmonização que pode ser graduado a depender da natureza do tributo e de sua base de incidência: i) *imposto de natureza fiscal (arrecadadora) incidente sobre consumo*, como é o caso do IVA, deve ser o mais neutro possível, pelo seu baixo potencial distributivo; ii) *imposto de natureza fiscal (arrecadadora) incidente sobre patrimônio e renda*, como é o caso do IR, IPTU, ITCMD, deve ser menos neutro e mais progressivos, pelo seu grande potencial distributivo; iii) *imposto de natureza extrafiscal (reguladora)* não tem compromisso com a neutralidade, mas si com o objetivo econômicos ou sociais que a norma tributária busca induzir.

Portanto, a tributação sobre o consumo via IVA é neutra, mas não equitativa. A ineficiência, o aumento de custo administrativo e a desarmonia decorrentes da extensão ao IVA da regra da seletividade atualmente existente para o IPI e para o ICMS não compensam. Os efeitos distributivos decorrentes da aplicação princípio da seletividade são baixos e devem ser compensados pelo agravamento da tributação da renda e do patrimônio, ou, até mesmo, pela via do gasto público.

6.5 IVA dual

6.5.1 Conceito e características.

A proposta é a harmonização das bases de incidência, por meio da substituição da tributação atual sobre bens e serviços pela tributação dual. Este tópico trata do conceito e das características do IVA dual, oriundo do compartilhamento de uma mesma base por dois níveis de governo.

³¹⁴ É o que normalmente ocorre com os portadores de deficiência, os idosos, os ex-combatentes, os quais recebem um tratamento tributário mais vantajoso como forma de promoção da igualdade material. Trata-se de mitigação do princípio da capacidade contributiva em nome da promoção de direitos fundamentais.

³¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010, p. 59.

O IVA dual nada mais é do que o compartilhamento da base tributária consumo entre a União e os Estados. Isso significa a coexistência de um IVA Federal com outro Estadual, os quais substituiriam os tributos atualmente existentes: IPI, PIS, COFINS, ICMS, ISS.

Segundo Sergio Prado³¹⁶, “entende-se por IVA dual o modelo de tributação indireta em que se constituem dois impostos, um federal e outro estadual, com plena harmonização de bases tributárias e autonomia plena dos governos para fixar um número limitado de alíquotas internas.”

Na literatura internacional (Bird e Gendron)³¹⁷, o IVA Dual surge como uma alternativa ao IVA Federal, de modo a promover maior flexibilidade e autonomia aos governos subnacionais para ajuste de suas necessidades financeiras, a exemplo do modelo canadense (QST e GST).

A qualidade da tributação será medida pelos seus benefícios. As diferenças entre o IVA e o atual ICMS bem demonstram isso. Os IVAs em geral são baseados na generalização e simplificação. Possuem bases amplas, com uma ou poucas alíquotas, sendo uma mesma regra aplicada à grande maioria das operações. O ICMS, por seu turno, possui base cada vez mais restrita, grande número de alíquotas e exceções, sendo a regra geral cada vez menos aplicada.

A complexidade, a falta de neutralidade, a competição fiscal predatória, a sonegação, a elisão abusiva, os elevados custos de administração para o fisco e de conformação para o contribuinte, e a corrupção são problemas que podem ser abreviados por meio da harmonização, da transparência, da simplificação e da redução da carga tributária sobre o consumo.

A harmonização da tributação do consumo trará vantagens inequívocas para o país, dentre elas a simplificação, eficiência na arrecadação, cooperação intergovernamental, estabilidade normativa e jurídico-institucional, equilíbrio federativo, competitividade e, principalmente, facilitação da adoção do princípio de destino.

Na escolha do modelo mais eficiente, deve ser considerado a *trade off* entre harmonização e autonomia, sendo este último conceito caro na federação, especialmente no Brasil onde a forma federativa de estado é cláusula pétrea.

Assim, qualquer reforma que vise melhorar a qualidade da tributação sobre o consumo deve buscar equilíbrio entre harmonização e autonomia. Em um sistema que leva a autonomia ao

³¹⁶ PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). p. 136. Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

³¹⁷ Em artigo publicado em 2000, Richard Bird, University of Toronto, e Pierre-Pascal Gendron, Humber Institute of Technology and Advanced Learning, Toronto, propuseram o modelo do IVA Dual como uma alternativa ao modelo federal puro. Cf. CUI, Wei; SCHENK, Alan; e THRONYI, Victor. **Value Added tax: a Comparative approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015. p. 514.

extremo e com pouca harmonização, há grandes chances de distorções alocativas, principalmente em termos de distribuição geográfica da produção, por razões essencialmente tributárias³¹⁸.

Neste sentido, a tributação dual mostra-se mais eficiente por estar a meio caminho entre o sistema atual e o modelo de harmonização pura.

O IVA dual não se confunde com o atual modelo brasileiro de tributação concorrente, no qual diferentes impostos e contribuições disputando a mesma base de tributação do consumo.

Há basicamente três padrões de tributação sobre base consumo:

(i) *modelo centralizado*, no qual a União institui, arrecada e fiscaliza o IVA, repassando parte ou a totalidade do produto arrecadado aos entes subnacionais. Tal modelo é mais simples e harmonizado, evitando problemas de coordenação interna. Por outro lado, tem o inconveniente de preservar pouco a autonomia dos demais entes federativos, que não possuem competência legislativa para tributação do IVA;

(ii) *modelo concorrencial*, no qual todos os entes políticos têm autonomia legislativa e administrativa em relação ao seu respectivo IVA, cujas características e base de cálculo poderão variar de um ente para outro. Tal modelo tem como desvantagem a excessiva complexidade, sobreposição de incidências, baixos níveis de coordenação e maior propensão a disputas fiscais verticais. É o atual modelo adotado no Brasil; e

(iii) *modelo compartilhado* (IVA Dual), no qual os entes central e subnacional tributam a mesma base de incidência, que será fixada pelo ente central. O IVA federal convive com o IVA subnacional, mediante coordenação e harmonização procedimental, política, gerencial e normativa. É uma categoria intermediária entre o IVA federal puro e o modelo concorrencial, compatibilizando autonomia e harmonização.

Em um sistema de tributação dual, o compartilhamento de uma mesma base de incidência indica que a busca da harmonização não deve ficar restrita à definição das normas, mas, tanto quanto possível, deve estender-se aos procedimentos operacionais. Dito de outro modo, a questão principal da modalidade dual reside no elevado grau de harmonização entre os dois impostos, que será obtido mediante definição de características comuns, que permitam ampliar o nível de

³¹⁸ ARAUJO, Erika A. **Reforma tributária. Tributação do consumo em federações: soluções alternativas - o IVA Dual**. BNDES. Secretaria para assuntos fiscais – SF. Informe-se nº 9 – Março /2000. Disponível em: https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_9.pdf Acesso em 15.01.2019.

cooperação entre os dois níveis de governo detentores da competência tributária sobre mesma base de incidência.

Embora, conceitualmente, base de incidência não se confunda com bases de cálculo, sendo a segunda apenas elemento do aspecto quantitativo do “consequente tributário”, a harmonização deve abranger ambas, em nível federal e estadual, de modo que haja máxima simplificação e transparência. Assim sendo, um IVA não poderia integrar a base de cálculo do outro, nem dele mesmo, como ocorre no modelo atual. Por esta sistemática, em uma operação de compra e venda, por exemplo, haveria destaque dos dois IVAs, aumentando a transparência para quem compra e promovendo simplicidade operacional para quem vende.

Em momentos de extremismos, soluções compromissórias como essa são bem-vindas. Em nome da “autonomia” os Estados não querem abrir mão de sua competência para tributar o ICMS, nem os Municípios para tributar o ISS, sob alegação de comprometimento de suas finanças. Mas, por outro lado, não titubeiam quando o assunto é benefício fiscal e as expectativas que o acompanham em prol do desenvolvimento econômico local.

Neste cenário, o IVA puramente federal parece ser uma solução tão distante quanto utópica, a despeito de suas virtudes. Por outro lado, a adoção de um modelo intermediário parece possível, por meio do IVA dual fundado no compartilhamento da base tributária consumo entre União e Estados, de modo a promover simplicidade, harmonização e mitigação da guerra fiscal, sem esvaziar por completo a competência tributária dos entes regionais em relação ao ICMS.

O ambiente é, de fato, propício e aderente à lógica do IVA dual. Dois entes explorando a mesma base de modo harmonizado, não concorrente e com algum grau de flexibilidade que não engesse demais os entes envolvidos.

O modelo dual de tributação do consumo está baseado em pelo menos 10 (dez) diretrizes³¹⁹, que são: (i) existência de 2 (dois) impostos (federal e estadual) harmonizados incidentes apenas sobre o consumo; (ii) a base tributária deve ser ampla (bens e serviços) e uniforme em todo o país; (iii) os estados preservam autonomia para fixar suas alíquotas dentro de determinadas margens para evitar competição fiscal predatória; (iv) as exportações devem ser desoneradas, enquanto as importações devem ser tributadas com a mesma alíquota aplicada aos produtos nacionais; (v) aplicação das alíquotas “por fora”, de modo que haja transparência acerca da carga tributária; (vi) cooperação administrativa entre governo federal, estados e municípios, notadamente pela adoção

³¹⁹ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 73.

de um cadastro de contribuintes unificado, ou, pelo menos, nacionalmente sincronizados; *(vii)* criação de fonte(s) alternativa(s) para os municípios, em substituição à que é derivada da tributação dos serviços (ISS) a serem incorporados ao IVA federal/estadual, frisando aqui a importância da preservação da autonomia dos governos subnacionais para ajuste de suas necessidades financeiras; *(viii)* o imposto deve ser cobrado no destino, nas operações interestaduais, para não comprometer a neutralidade externa; *(ix)* número mínimo de isenções e alíquotas, para não comprometer a neutralidade interna; e *(x)* eficiente regime de equalização fiscal vertical.

6.5.2 Experiência internacional

A letárgica tributação indireta do século XX foi abalada pela Segunda Guerra Mundial. Na Europa, a necessidade de repensar a tributação cumulativa de bens e serviços teve início pela primeira vez na Alemanha. A estruturação legal, porém, ocorreu primeiro na França. A regulação desse tipo de tributação, em ambos países, só se acelerou por conta do processo de integração europeia³²⁰.

A discussão ganha contornos próprios em Estados de natureza federativa, a destacar a experiência canadense por adotar modelos diferentes de tributação sobre bens e serviços para o plano federal e Estadual, que podem servir de inspiração para Reforma Tributária brasileira.

Na **Alemanha**, a necessidade de custear as despesas da Primeira Guerra gerou o imposto de selo sobre as transações de mercadorias, na forma cumulativa, em 1916. Esse Imposto foi ampliado para os serviços em 1918. Carl Friedrich von Siemens, filho do fundador do grupo industrial e deputado, criticou o efeito cumulativo e pernicioso da tributação em cascata. Apenas em 1934 seria inventada a técnica não cumulativa que desonerava a tributação dos grandes grupos industriais.

No entanto, o Imposto sobre Valores Agregado (IVA) propriamente só seria introduzido anos depois. As alíquotas do antigo imposto foram progredindo cumulativamente de 2% em 1932 para 3% em 1946 e 4% em 1951. O debate foi, então, impulsionado pela integração à Comunidade Econômica Europeia em 1957 e apresentado formalmente em 1962 ao Parlamento, sob o relatório coordenado por Fritz Neumark a respeito harmonização comunitária da fiscalidade indireta. Em

³²⁰ VASQUES, Sérgio. **O Imposto sobre o valor acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 43 e ss.

1963, foi levado formalmente ao Bundestag e, sob a influência das diretivas europeias de 1967, o IVA foi aprovado em 1968.

Na **França**, a Primeira Guerra Mundial também impôs a necessidade de reformar a tributação indireta. Em 1917, buscava-se um imposto sobre as vendas a retalho. Em 1920, instituiu-se o imposto sobre as transações em lugar da taxa sobre as vendas a retalhos, de cunho plurifásico e cumulativo, com uma taxa geral de 1%, cuja administração era notadamente facilitada, embora gerasse efeitos perversos. Em 1936, retorna-se ao imposto sobre os produtores, numa alíquota de 6% que onerava os bens num único estágio da produção – quando pudessem ser considerados acabados. Essa foi a fórmula encontrada para reduzir a tributação em cascata. Ainda assim, os serviços encontravam-se sujeitos a uma tributação cumulativa.

O primeiro passo para o IVA na França ocorreu em 1948, quando se permitiu que os operadores econômicos pudessem deduzir o montante do imposto dos respectivos fornecedores. A chamada *taxe à la production*, dessa forma, permitiu um creditamento. Foi apenas em 1954, porém, em razão dos esforços de Maurice Lauré que o IVA foi teorizado dentro do alto quadro da Direção-geral dos Impostos na França, tendo sido alargado o direito à dedução. Nascia a *taxe sur la valeur ajoutée* com alíquota de 16,85%. Ainda assim, apenas em 1966, com intuito de se ajustar as diretivas comunitárias, que tal taxa foi expandida para os serviços, dando fim à tributação cumulativa.

Ambas as experiências alemã e francesa foram fundamentais para construção do modelo de harmonização da fiscalidade indireta europeia. O modelo de IVA europeu, contudo, foi canalizado pelo professor norte-americano Carl Shoup que fora responsável pela implementação do IVA no Japão em 1949 e havia se tornado, em 1962, o membro do Comitê da Comunidade Econômica Europeia justamente por essa pauta.

Progressivamente, a **integração europeia** revela uma série de dispositivos e diretrizes para pavimentar o caminho de mitigar os efeitos cumulativos da tributação. O Tratado de Roma de 1957, em seu art. 97³²¹, por exemplo, determinava que os Estados-membros que cobrassem impostos sobre os negócios de forma cumulativa em cascata poderiam proceder a fixação de alíquotas médias, de modo a construir uma tributação isonômica entre o bem importado e o nacional.

³²¹ **Tratado de Roma, artigo 97:** “Os Estados-Membros que recolhem o imposto sobre o volume de negócios ao abrigo do sistema do imposto cumulativo relativo em efeito cascata podem, para efeitos da imposição interna sobre o produto importado ou dos descontos que concedem aos produtos exportados, que fixar as taxas médias por produto ou grupo de produtos, sem prejuízo dos princípios estabelecidos nos artigos 95º e 96º. Sempre que as taxas médias fixadas por um Estado-membro não respeitem os princípios supramencionados, a Comissão dirigir para esse Estado as diretivas ou decisões adequadas.” Tradução livre do francês. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957E/TXT&from=PT>>

Em 1960, formou-se o Comitê fiscal e Financeiro, presidido pelo alemão Fritz Neumark, com objetivo evitar que tais impostos afetassem as condições dos preços e compromettesse a concorrência pela impossibilidade de calcular com exatidão o peso fiscal. Com esse propósito, o chamado Relatório Neumark encontrava a adoção do IVA, temperando a sua construção com dados da realidade. A harmonização promovida pelo IVA levaria em conta uma série de estágios do circuito econômico, tomando como ponto de partida a adoção de uma base de incidência comum. O temperamento ficava por conta das permissões a certas isenções a bens primários, bem como a possibilidade de um valor complementar ao IVA para certas vendas chamadas de a retalho, ainda que as alíquotas devessem ser brandas para evitar distorções na concorrência.

A primeira diretiva a respeito será a Diretiva n.67/227 de 1967³²² que traçava um plano para adoção do IVA e eliminação dos impostos dos Estados-membros até 1970. Em linhas gerais, o IVA se aplicaria ao grosso do comércio de bens e serviços, permitindo-se um imposto complementar pelos Estados no comércio a retalho para contornar eventuais dificuldades políticas que poderiam ser alegadas por esses. Posteriormente, uma segunda Diretiva, a Diretiva 67/228³²³, limitou o rol de serviços abrigados por tal exceção, embora tivesse preservado a possibilidade de isenções aos bens essenciais.

A sexta Diretiva 77/388 de 1973³²⁴ é que tornará o IVA obrigatório inclusive para o comércio a retalho, tornando o **IVA um imposto plurifásico e geral sobre o consumo**. As isenções também passaram a ser tipificadas, de modo a uniformizar os recursos comunitários.

Em 1985, a Comissão Europeia apresenta o Livro Branco do Mercado Interno³²⁵, com escopo de alargar a regulação da tributação indireta. O programa de trabalho visava à instituição de um mercado interno até o ano de 1992 por meio da eliminação das fronteiras fiscais, permitindo que o IVA fosse liquidado no Estado de origem e creditado no Estado de destino e distinguindo operações internas e intracomunitárias sem privar os países das receitas sobre o consumo correspondentes nos seus territórios. Ainda assim, a aproximação das alíquotas do IVA no bloco não tinha o sentido de fixar uma taxa única, mas sim de fixar uma taxa normal e outra taxa mais reduzida a partir de bandas de flutuação mais ou menos estreitas.

³²² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:31967L0227> Acesso em 31/07/18

³²³ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=uriserv:OJ.P_.1967.071.01.1303.01.FRA&toc=OJ:P:1967:071:TOC
Acesso em 31/07/18

³²⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31977L0388> Acesso em 31/07/18

³²⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Axy0027> Acesso em 31/07/18

Em 2003, a Comissão Europeia calendarizou a iniciativas quanto a aplicação do IVA e racionalizou os mecanismos de aplicação do mesmo. Assim, a Diretiva 2006/112³²⁶ e 2008/8³²⁷ prevê um conjunto de regras para a localização dos serviços. O IVA atingia a sua maturidade transferindo-se progressivamente para se assentar no destino nas transações *business-to-business*, ficando a tributação na origem reservada a *business-to-consumer*. Ao mesmo tempo, suspendia-se o IVA associado às operações intracomunitárias e multiplicava-se a sua aplicação ao adquirente.

Em 2011, após uma consultiva pública que recolheu mais de 1700 contribuições, a Comissão Europeia apresentou o Livro Verde sobre o Futuro do IVA. Embora reconheça as dificuldades e riscos de qualquer arrojo fiscal, passa a transformar o regime provisório do IVA em regime definitivo, passando a se dedicar ao alargamento da base de incidência, o reforço ao combate à fraude e à aproximação das alíquotas na gestão fiscal dos estados-membros.

O **Canadá**, por sua vez, também possui um histórico envolvendo a tributação indireta interessante para compreensão do modelo do IVA e dos contornos que ele adquiriu em um Estado de estrutura federativa. Nessa forma de estado, foram distribuídas responsabilidades entre as províncias e o Governo Federal, levando em conta as profundas disparidades regionais e as rivalidades culturais, como a entre a parte que fala francês, Quebec principalmente, e as províncias onde o inglês é predominante³²⁸.

A Constituição descentralizou as relações entre os diferentes níveis governamentais quanto ao gasto público, considerando receitas próprias e transferências financeiras. No federalismo fiscal canadense, predominam três tributos: o Imposto de Renda cobrados de pessoas físicas e jurídicas, os Impostos sobre Vendas e o Imposto sobre Propriedade, há também o Imposto sobre a Folha de Pagamentos, sobre Recursos Naturais e sobre Comercio Exterior. As bases tributárias renda e consumo são compartilhadas entre governo central e as províncias, com predomínio federal na renda e com uma distribuição mais igualitária no consumo; a base relacionada à propriedade, por seu turno, é tributada predominantemente pelos entes locais.

Antes da Primeira Guerra Mundial, o Governo Federal obtinha a sua receita principalmente por meio de impostos indiretos, contribuições aduaneiras e imposto sobre o consumo. Apenas em 1917 a tributação sobre renda de pessoas físicas e jurídicas se tomou a principal receita do país. A

³²⁶ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A32006L0112> Acesso em 31/07/18

³²⁷ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32008L0008> Acesso em 31/07/18

³²⁸ LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. **A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá)**. Revistas Eletrônicas FE. Disponível em: <https://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/964/1268>

partir da data, destacam-se dois marcos na tributação do país: (i) de 1939 a 1946, quando houve a elevação da carga tributária federal que chegou a concentrar 77% da arrecadação do país; e (ii) 1966 e 1975, quando houve um aumento da competência das províncias.

O Relatório da Royal Commission on Dominion Provincial Relations de 1940³²⁹ foi uma das primeiras grandes tentativas de reformar as relações intergovernamentais sobre a exclusividade ou não dos tributos. Na década de 1960, houve um processo de rediscussão do sistema tributário na qual a Royal Commission, sob a coordenação de Kenneth Carter, apresentou um Relatório que, em linhas gerais, propunha um sistema tributário calcado no acréscimo de riqueza líquida. Dessa forma, quanto ao imposto sobre Renda, a recomendação era levar em conta os ganhos de capital, as doações, heranças e a renda monetária. Quanto à tributação sobre o consumo, propunha-se substituir o Imposto sobre Vendas Industrial, de competência federal, por um imposto sobre vendas a varejo de competência das províncias, que já existia nesse nível de governo.

Posteriormente, o governo retoma os estudos e propostas sobre o tema no White Paper, chamado de “Propostas para a Reforma Tributária”. O Governo chegou a formular três alternativas para implementação do imposto plurifásico: o imposto de vendas nacional, substituindo dois impostos de vendas existentes (o federal e o das províncias); um imposto sobre bens e serviços de competência federal; e um imposto sobre valor adicionado de competência federal.

Aprovou-se, porém, o *Income Tax Act* em 1971³³⁰ que ficou marcado pela preocupação com o crescimento econômico e da participação democrática em detrimento da justiça fiscal, ao contrário do Relatório Carter, apresentado anteriormente. Por essa razão, a base do imposto de renda pessoal chegou a incluir rendimentos tributáveis em geral, ao mesmo tempo que se introduziu deduções. Na década de 1970 como um todo o movimento de reforma acabou reduzido a reformas menores e pontuais.

Apenas em 1987, como reação a um pacote de medidas para reforçar as finanças, proposto pelo Ministro das Finanças Alan MacEachen, que pretendia resgatar pautas do Relatório Carter, é que o movimento pela Reforma Tributária é retomado em um cenário cujo sistema tributário era considerado publicamente como complexo, especialmente em função das inúmeras alterações da década de 1970. Exigia-se maior estabilidade e transparência. Criticava-se o fato de a tributação

³²⁹ CANADA. Royal Commission on Dominion-Provincial Relations. (1940). Report of the Royal Commission on Dominion-Provincial Relations. Ottawa: [J. O. Patenaude, Printer to the King]. Disponível em: <http://www.nber.org/chapters/c5628.pdf>; Acesso em 31/07/18

³³⁰ http://publications.gc.ca/collections/collection_2016/fin/F2-241-1971-eng.pdf; Acesso em 31/07/18

sobre a renda ter crescido e a tributação do consumo e dos lucros das empresas declinado. Pretendia-se, nesse sentido, reequilibrar as fontes de financiamento.

A Reforma tributária canadense acabou por ocorrer em 1986 em reação à Reforma tributária norte-americana por conta da necessidade de melhorar a competitividade dos produtos e serviços canadenses no mercado internacional. Em seu primeiro estágio, foram reduzidas as alíquotas do imposto de renda pessoal e empresarial. Em um segundo, o Imposto sobre Vendas foi substituído por um imposto geral sobre vendas plurifásico.

O IVA era então implementado em 1991, sob o fundamento de que a receita vir de tributação de insumos industriais reduz a competitividade da produção industrial canadense, bem como de o fato de o antigo imposto ser unifásico acaba por discriminar a produção nacional em detrimento da estrangeira, tributada por uma base menor, já que não eram atingidas pelos custos de venda e distribuição do mercado interno.

Assim, o Canadá adota um IVA federal e permite que os entes subnacionais tenham seus próprios sistema de tributação de bens e serviços. Essa é a semelhança com as propostas de mudança no sistema tributário brasileiro Brasil. A diferença é que, no Canadá, a substituição souu como um novo imposto, enquanto, no Brasil, a eventual introdução do IVA poderia representar uma substituição de três tributos federais: PIS, COFINS e IPI.

Até por isso, o Canadá procurou adotar o IVA prevendo uma harmonização entre os tributos das províncias e o IVA federal, compartilhando a mesma base do imposto federal. A isso se denominou de modelo dual de IVA ou, simplesmente, IVA-Dual. Atualmente, diversas províncias canadenses aderiram ao IVA, como Québec e Ontário, o que reduziu despesas administrativas, melhorou os resultados financeiros e diminuiu a carga tributária, porque algumas províncias que não aderiram chegaram a reduzir os tributos originais ou, até mesmo, a não ter tributação sobre bens e serviços no território.

Essa experiência canadense, portanto, é inspiradora para o Brasil, que também é um Estado federativo com um sistema tributário extremamente complexo. Destaque-se, a propósito, que o Canadá introduziu um IVA-federal e estimular que os estados adotem o próprio IVA com tarifa harmonizada escolhida por eles próprios e recebendo uma ajuda financeira, permitindo que a concordância dos Estados ocorra ou não no futuro e de forma individualizado.

No Brasil, a Reforma Tributária acaba sendo bloqueada pelos Estados e pelos Municípios em razão do medo de perder as suas receitas e se tornarem ainda mais dependentes de repasses da

União. Desse modo, o modelo canadense oferece reflexões sobre como contornar veto players e encontrar soluções que permitam uma negociação para aprovação de uma reforma tributária³³¹.

Em desfecho, vale registrar que a reforma francesa de 1966 expandiu a base do IVA, eliminando 13 impostos, inclusive o imposto sobre serviços, que já havia sido incluído na base do IVA pela Dinamarca. A partir do final da década de 1960, o IVA se propaga principalmente para os países da CEE e os latino-americanos. Embora ainda ausente nos EUA, o IVA é atualmente um dos principais impostos do mundo, presente em mais de 150 países, com os mais diversos nomes: Imposto sobre o Valor Adicionado, Imposto sobre o Valor Acrescentado, Impuesto al Valor Agregado, *Value Added Tax*, Imposto sobre Bens e Serviços³³².

O Canadá é um laboratório da tributação do IVA dual. Lá convivem o IVA Federal (GST) e IVA harmonizado, além do IVA de Quebec (QST), equalizados por meio de transferências federais. A Índia também implementou o IVA, mas seus efeitos ainda não puderam ser sentidos por só ter sido efetivado, com amplitude estadual, em 2017.

A experiência indiana interessa pelas semelhanças com a realidade Brasil. Ambos são países em desenvolvimento, heterogêneos e com grande dimensão territorial.

Na maior reforma tributária da história da Índia, iniciada em 2005 e completada em 2017, foi criado o IVA, conhecido como *Goods and Services Tax* (GST), simplificando o sistema anterior, que, tal qual o Brasil, contava com vários impostos sobre o consumo de competência estadual e federal.

Trata-se de um imposto indireto comum para os 29 estados e 7 territórios da União, que substituiu 17 outros impostos estaduais e federais. Além da simplificação, a mudança objetiva fortalecer o federalismo cooperativo, combater a sonegação e promover integração econômica dos estados.

Canadá e Índia parecem mostrar que a reforma não é impossível, desde que haja cooperação³³³, para que os benefícios individuais e de curto prazo não comprometam os benefícios coletivos e de longo prazo. A Índia demonstrou que é possível agir mesmo que haja dissensões temporárias. Se os resultados são positivos, os dissidentes acabam se reintegrando. O Canadá

³³¹ LUKIC, Melina Rocha. **Reforma Tributária: a solução é o modelo canadense. Um modelo de IVA que foi adotado em um país federativo de maneira bem-sucedida.** Disponível em: < <https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017>>.

³³² *Goods and Services Tax* - adotado na Austrália, Canadá, Índia, Nova Zelândia e Singapura.

³³³ VASANO, Ricardo. **IVA e Tributação na Federação.** Disponível em: www.senado.leg.br/noticias/Especiais/seminario.../CAESeminario2-VasanoV2.pptx. Acesso em: 26.12.2018.

provou que é possível até mesmo a convivência de diferentes tributos estaduais desde que haja um sistema de equalização.

Baseando-se na experiência canadense, conclui-se que não só é possível ter IVAs “em dois níveis” ou “duplos” em um único país, mas que a existência de um IVA dual pode mitigar problemas relacionados ao comércio de fronteira, à alta complexidade e à falta de estabilidade normativa, além de forçar a cooperação administrativa e o combate à sonegação.

6.5.3 As vantagens do IVA dual

O IVA dual é uma solução de compromisso entre descentralização fiscal e harmonização.

As vantagens podem ser resumidas em duas palavras: simplificação e eficiência, sem comprometimento da autonomia financeira regional. O IVA Dual também servirá de reforço à responsabilidade fiscal e orçamentária dos estados, que não viverão somente de repasses, mas também da arrecadação de seus próprios IVA.

Há também a necessidade de aproximação dos poderes de gastar e tributar, reforçando as atribuições, incentivando a eficiência e garantindo o *accountability* dos governos subnacionais³³⁴.

Por outro lado, o compartilhamento de base de incidência fiscal reduz a harmonização em âmbito nacional. Tal redução será tão mais intensa quanto maior forem os poderes tributários atribuídos aos níveis subnacionais de governo. Por isso, não é recomendável a base de cálculo, bem como os critérios de dedução e creditamento sejam estabelecidos pela União, reservando-se ao estados a possibilidade de fixarem suas próprias alíquotas de forma reduzida, unificada e limitada.

O IVA dual ajudará a reduzir a chamada “guerra fiscal”, sem impedir que os estados façam suas políticas fiscais legítimas com o uso de suas próprias alíquotas, colocando a competição fiscal horizontal em bases mais justas.

A primeira e mais visível vantagem decorre da *simplificação* decorrente da redução de 6 impostos sobre o consumo (ICMS, IPI, ISS, PIS, Cofins e CIDE combustível) em 2 (dois) IVAs, não-concorrentes, com o compartilhamento da mesma base de incidência, do modo mais harmonizado possível. No plano vertical, esse compartilhamento da base permitirá reduzir os conflitos entre a União, Estados e Municípios em relação ao que é competência de quem tributar

³³⁴ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 96.

em matéria de comercialização de bens e serviços, de modo a evitar omissões e/ou bitributação. Já no plano horizontal, permitirá uma maior clareza em relação as reais diferenças entre, por exemplo, a tributação do ICMS de um Estado para outro, já que haverá uma padronização da base com diferenciação transparente das alíquotas. Por essa razão, a simplificação coloca a competição fiscal entre os Estado em bases mais transparentes.

A segunda é a *eficiência* trazida pela adoção de um modelo harmonizado, que promoverá neutralidade fiscal, cooperação intergovernamental, sinergia entre as administrações tributárias, redução das fraudes fiscais e dos custos indiretos de conformação e arrecadação e, ainda, criará um ambiente favorável ao aumento da produção e conseqüentemente da arrecadação. A mitigação dos custos dessa competição vertical será acompanhada de uma real cooperação, que certamente reduzirá custos e a promoverá ganhos de escala.

A harmonização da base de cálculo também será decisiva para otimização da fiscalização tributária mediante o cruzamento de informações entre os entes envolvidos, em âmbito nacional.

Como dito no capítulo referente à guerra fiscal, o problema não é a competição em sim, mas a guerra fiscal que coloca os entes federativos em uma disputa acirrada pela exploração de bases homogêneas, dando margem a evasão, corrupção e ineficiência, em função da complexidade e onerosidade da tributação.

A adoção do princípio do destino no IVA Dual tem a vantagem de *reduzir a competição fiscal predatória*, pondo fim ao “simpático” argumento da promoção do “desenvolvimento regional”, pois os benefícios concedidos por um determinado estado terão impacto sobre o orçamento desse mesmo estado e não mais sobre o estado que adquire a mercadoria ou serviço. Com isso, eventual guerra fiscal passará a ter um caráter de legitimidade que lhe falta na modalidade como ela é hoje praticada no Brasil.

A tributação sobre o consumo clama por uma reforma. É necessário simplificar, ampliar a base tributária acabando com as desonerações e incluindo serviços, substituir o antagonismo pela cooperação, reduzir a exportação de base tributária cada vez mais crescente pelo uso de novas tecnologias, reduzir as desigualdades regionais, reduzir a competição fiscal horizontal e vertical (por base tributária - ISS, ICMS e IPI), aumentar a transparência do ônus fiscal (alíquotas “por fora”), estimular a cooperação e a integração administrativa (cadastro unificado com um único número de registro fiscal), entre outras mudanças.

A solução é a criação de um IVA dual, com a possibilidade dos estados delegarem ao governo federal a capacidade tributária ativa para cobrança do IVA dual, da mesma forma que ocorre hoje com o Simples Nacional.

6.5.4 IVA dual e a tributação sobre serviços

A extinção do ISS preocupa os municípios, por se tratar do principal tributo arrecadador municipal. Embora o temor de perda de receita seja justificável, a mudança deve ser feita com os ajustes necessários à manutenção do equilíbrio fiscal dos municípios.

Não existe no direito comparado um imposto, com regras próprias, que incida exclusivamente sobre serviço tal qual o ISS dos municípios. Nos países desenvolvidos, o serviço é tributado pelo IVA juntamente com as demais operações de consumo³³⁵.

A Constituição de 1988 falhou em não pôr fim ao anacrônico modelo criado pela reforma de 67, que previu a incidência de um imposto específico sobre serviço, conceito cada vez mais cambiante na *modernidade líquida*³³⁶.

A volatilidade do mercado moderno, em parte provocada pelos avanços tecnológicos, vem dificultando cada vez mais a distinção entre mercadoria e serviço, gerando conflitos federativos e judiciais infintos.

Seguindo a experiência internacional, a uniformização das bases de incidência de um IVA dual parece ser uma alternativa para equacionar o problema da tributação sobre o serviço no Brasil, atualmente dividida entre ISS municipal e ICMS estadual, sem falar nas contribuições federais. A incidência do IVA dual harmonizado sobre a totalidade dos bens e serviços elimina as atuais áreas de atrito entre o ICMS, ISS e até mesmo o IPI.

O IVA dual deve acabar com os conflitos hoje existentes, eliminando as fronteiras cinzentas entre ICMS e ISS³³⁷, bem com as polêmicas acerca do conceito de serviço, que atualmente impedem a tributação da locação de bens móveis, por exemplo.

A questão da perda de competência tributária dos municípios em relação ao ISS não deve ser um entrave à reforma. Além da sistemática financeira de equalização vertical, que pode se dar

³³⁵ CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. Saraiva. São Paulo. 2017

³³⁶ BAUMAN, Zygmunt. Modernidade líquida. Trad. Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.

³³⁷ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. O conflito de competência entre o ICMS e o ISS. Um estudo de casos na era da internet. Editora Fórum. 2018.

pelo aumento da cota-parte municipal no IVA estadual, há outras alternativas de ordem tributária, com ênfase na progressividade, como o aumento da carga tributária do IPTU, bem como do ITR e do IPVA que são repartidos com os Municípios, sem falar no ITCMD, que embora atualmente não esteja sujeito a repartição, nada impede sua criação por emenda constitucional.

Também seria possível a criação de novos impostos municipais, a exemplo do IVV (Imposto sobre Venda a Varejo) ou do IVVS (Imposto sobre venda a varejo de bens e serviços) incidentes apenas nas vendas a consumidores finais, semelhantes ao antigo IVVC extinto pela EC3/93. Outra solução viável e não excludente seria um adicional ao IVA estadual³³⁸.

A opção pelo imposto monofásico sobre bens ou serviços não contemplaria as operações intermediárias, que só sofreriam a incidência do IVA federal e estadual. Nas operações intermunicipais a alíquota seria a do município de destino.

Na hipótese de criação do IVVS (ou apenas o IVV), deve-se atentar para o risco da competição fiscal predatórias entre municípios. Para que isso não ocorra as alíquotas devem baixa e uniforme.

Sugere-se também que as alíquotas do IVVS incidam “por fora” sobre o valor pago pelo consumidor final na última etapa da cadeia produtiva³³⁹.

Fernando Rezende registra que o nome Imposto sobre Venda no Varejo, por si só, não denota toda a abrangência do fato gerador do imposto, que também deve incluir os serviços. Assim, o imposto alcançaria todo o consumo local, de modo que sua arrecadação refletiria com mais precisão a renda da população municipal³⁴⁰.

O uso de uma base mais ampla que contemple bens e serviços contribui para redução das brechas horizontais municipais no federalismo fiscal brasileiro. Isso se deve ao fato de que o consumo de serviços costuma guardar relação com uma maior concentração de renda. Por outro lado, a ampliação da base tributária dará mais flexibilidade a tributação municipal, o que tende a favorecer pequenos municípios.

A tributação sobre o patrimônio também pode cooperar para o equilíbrio vertical do federalismo fiscal. A oneração dos impostos municipais sobre o patrimônio auxiliaria na

³³⁸ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 86 - 95

³³⁹ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 93.

³⁴⁰ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 90.

manutenção do equilíbrio das finanças municipais, com notório efeito distributivo de riqueza, pois atingirá apenas as camadas mais ricas da população.

A ideia é intensificar a progressividade e partilha dos impostos sobre patrimônio e renda, onerando os mais ricos, e reduzir a carga tributária sobre o consumo por meio de um imposto mais centralizado, simples e menos regressivo.

A eficiência e equidade deste modelo mais centralizado de tributação sobre o consumo se manifesta não só pela sua simplicidade, mas também pela racionalidade, na medida em que mitiga os conhecidos efeitos de uma tributação pulverizada entes federativos, tais como: a) dificuldade na identificação e quantificação das operações em sua totalidade para efeitos de progressividade, b) existência de regras distintas para o mesmo tributo ao longo do território nacional e c) guerra fiscal.

A racionalidade e a simplificação deste novo modelo contribuirão para aumento da transparência e da arrecadação perdida nos inúmeros benefícios sem fundamento econômico, o que por si só também auxiliará na sustentabilidade dos entes periféricos destinatários de parcela desta receita.

Ressalte-se, por oportuno, que a retirada do ISS do âmbito municipal já não é novidade. Com o advento do Simples Nacional, previsto na Lei Complementar nº 123/06, grande parte do ISS passou a ser arrecadado pela União, juntamente com os demais tributos federais, em razão da sistemática de recolhimento unificado. Isso, sem dúvida, serviu para reduzir o preconceito com o sistema de repasse de recursos e a resistência dos municípios à adoção de um modelo mais centralizado de arrecadação.

Seja como for, a reforma deve ser feita de modo a não comprometer as finanças dos municípios. Para tanto, além das mudanças no arranjo de distribuição de competências, a reforma deve criar um novo sistema de transferência, atualizando também os critérios de repasse para os municípios, os quais deixariam de ser feitos preponderantemente pelo valor adicionado e passariam a ser definidos em função do consumo³⁴¹ e do número de habitantes.

6.5.5 IVA dual e o princípio do destino.

A cobrança na origem é um dos principais motivos da guerra fiscal, pois alguns estados tentam criar benefícios e incentivos para que as empresas adquiram mercadorias em seu território.

³⁴¹ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação.** Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 93.

Por outro lado, a adoção do princípio do destino traz inconvenientes em termos de fiscalização e controle da evasão nas operações interestaduais. Neste tópico, serão demonstradas as vantagens do IVA dual quanto à adoção do princípio do destino.

A adoção do princípio do destino significa que a arrecadação deve pertencer ao estado onde ocorrer o consumo. Este princípio já é aplicado nas transações internacionais e, aos poucos, vem sendo adotado nas operações interestaduais, como se pode perceber nas alterações trazidas pela EC 87/2015, que trouxe novas regras para as operações interestaduais em relação ao ICMS.

O objetivo é destinar o imposto para o estado adquirente da mercadoria. Assim, se a sua empresa está em São Paulo e compra uma mercadoria do Rio de Janeiro, o seu estado é que será beneficiado com o IVA dessa operação.

Há que se distinguir o “princípio de destino” quanto ao titular da receita e quanto ao titular do poder de tributar e cobrar. No modelo proposto, o estado onde ocorrer o consumo ficará com o produto arrecadado, mas não será o sujeito ativo da obrigação tributária nem terá competência tributária em relação ao imposto cobrado. Assim, a responsabilidade pela instituição, fiscalização e cobrança do imposto não será do ente federativo onde ocorrer o consumo, o qual ficará com o produto arrecadado.

Em se tratando de IVA dual, a competência e a capacidade tributária ativa serão compartilhadas entre União e Estados de origem, sendo o produto arrecadado atribuído ao estado de destino nas operações interestaduais.

A principal vantagem da adoção do princípio do destino é evitar a *exportação de tributo* nas operações interestaduais, de modo que:

- (i) a receita dos impostos sobre bens e serviços seja alocada pelo local onde ocorre o consumo final, para que possa ser usufruída pelo cidadão que reside no local do destino e suportou o custo da tributação;
- (ii) o cidadão pague impostos na proporção e no local correspondente aos serviços e bens públicos de que usufrui, aumentando assim a transparência e a responsabilidade fiscal; e
- (iii) haja redução da competição fiscal predatória (“guerra fiscal”) e dos mecanismos de transferência compensatória.

O princípio do destino também contribui na redução das transferências compensatórias, ao mesmo tempo em que promove equidade na partilha horizontal das receitas oriundas das operações interestaduais, pelo fato de serem muitos os consumidores e poucos os produtores. As receitas dos

estados acabam sendo proporcionais ao tamanho do seu mercado e não de sua base produtiva, o que torna mais justa a distribuição das receitas.

A conveniência da adoção do “princípio de destino” na tributação interestadual sobre o consumo tem significativa relevância no combate à “guerra fiscal”. Neste modelo, não há transferência de créditos de um estado para outro, nem um estado é obrigado a reconhecer créditos fictícios concedidos por outro.

O IVA subnacional aplicado segundo o princípio de destino aumentará a correspondência entre quem paga e quem recebe pelos serviços públicos oferecidos e ainda mitigará a concorrência fiscal perversa que ocorre entre os estados pela via tributária.

Embora seja a melhor opção, a adoção do princípio do destino no IVA Dual traz dificuldades administrativas ligadas ao combate à evasão nas operações interestaduais, haja vista que o produto sairá do estado de origem com alíquota zero.

A experiência internacional e a literatura especializada indicam 2 (dois) mecanismos de controle para evitar fraudes e evasão nas operações interestaduais, que só são possíveis graças à adoção dois impostos, um estadual e outro federal harmonizados³⁴².

A primeira opção é conhecida internacionalmente por CVAT (*compensating VAT*) e consiste na inclusão da alíquota estadual na alíquota federal, sendo o efeito desejado obtido através

³⁴² PRADO, Sergio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). Pg. 136-137. Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

do jogo de créditos e débitos dos contribuintes no IVA federal. Esta solução, também chamada de efeito “barquinho”³⁴³, foi criada pelo economista brasileiro Ricardo Varsano³⁴⁴.

A outra solução é a adotada por Quebec, onde também existe o IVA dual. No modelo canadense, também há alíquota zero nas saídas para outros estados, mas o controle da evasão é feito pela coordenação de esforços federal e estadual, com detalhada troca de informações e acompanhamento das transações.

Por meio da adoção de um modelo harmonizado de IVA Dual, os pagamentos referentes ao IVA federal podem ser utilizados para verificar se o IVA estadual está sendo evadido nas transações interestaduais.

6.5.6 O regime de alíquotas no IVA dual

É necessário definir, no modelo proposto, quais os parâmetros limitadores da autonomia de cada ente (União e Estados membros) para fixação das alíquotas, as quais deverão ser aplicadas “por fora”, para que haja transparência do ônus tributário.

³⁴³ “Para evitar os riscos de evasão fiscal decorrentes da aplicação de uma alíquota zero às trocas interestaduais, o IVA estadual teria que ser coletado na origem, mas não poderia ser apropriado pelo estado exportador. Caso houvesse essa apropriação, não seria possível que o imposto fosse inteiramente arrecadado pelo estado importador. A aparente contradição entre esses dois requisitos seria resolvida pelo modelo barquinho através da incorporação do IVA estadual ao IVA federal nas transações interestaduais entre contribuintes, ou seja: i) na saída de uma mercadoria para outra unidade, a alíquota estadual seria zerada, o estado de origem nada cobraria sobre o valor adicionado na fabricação da mercadoria exportada e creditaria ao contribuinte o IVA recolhido na aquisição de seus insumos; ii) a alíquota federal seria automaticamente acrescida da alíquota estadual, ou seja, as duas alíquotas seriam somadas e o contribuinte, ao invés de pagar a parcela estadual do IVA à sua respectiva jurisdição, efetuar o pagamento total à União; iii) no momento em que a mercadoria ingressasse na unidade importadora e fosse revendida ou incorporada como insumo em outro produto, o contribuinte dessa localidade teria um débito com a União apenas do valor da alíquota federal e um crédito referente à soma das parcelas federal e estadual. Na hipótese desse crédito ser superior ao débito, o montante teria que ser devolvido ou aproveitado em outra transação; e iv) também nesse momento o contribuinte teria um débito com o estado importador, mas não teria nenhum crédito, pois o estado de origem nada teria recolhido nessa transação. Nessa sistemática, a União apenas transporta o IVA estadual de uma unidade para outra, por meio da cobrança do seu próprio imposto. Assim, simultaneamente, seria evitado que as mercadorias exportadas deixassem a jurisdição de origem completamente livres de tributação e seria permitido que a jurisdição de destino se apropriasse integralmente do IVA relativo às suas compras provenientes de outros estados. Esse é o sentido do termo barquinho: o estado exportador (numa “margem do rio”) não deve se apropriar do IVA estadual recolhido nesta transação (o “passageiro”), ou seja, o imposto não deve cruzar os limites de sua jurisdição (o “rio”) e, para tanto, é transportado através do IVA federal (o “barquinho”) sem chegar ao estado importador (a outra “margem do rio”).” Cf. ARAUJO, Erika A. **Reforma tributária. Tributação do consumo em federações: soluções alternativas - o IVA Dual**. BNDES. Secretaria para assuntos fiscais – SF. Informe-se nº 9 – Março /2000. Disponível em:

https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_9.pdf

Acesso em 15.01.2019.

³⁴⁴ VARSANO, R. **Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution**. Valdivia/Chile: The World Bank Conference, 1999. p. 350 – 352.

O primeiro deles é que a reforma não deve acarretar aumento de carga tributária sobre o consumo, que já é elevadíssima no Brasil.

Outro parâmetro a ser considerado, por conta da simplificação, diz respeito ao número de alíquotas, que deve ser bastante reduzido. A preferência seria pela adoção de alíquota única, se não fosse pela necessidade de observância do princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto ou serviço. Também não se cogita aqui de alíquota zero para as exportações, haja vista se tratar de operação acobertada pela regra da imunidade.

O IVA dual será não-cumulativo e as alíquotas devem ser aplicadas sobre a mesma base de cálculo, seja na União ou nos Estados-membros. Para evitar concorrência vertical e até mesmo saturação da base consumo, é recomendável que haja limitação do “*quantum*” a ser tributado por cada ente, mediante o estabelecimento de faixas de alíquota, sempre respeitando a autonomia dos governos estaduais para fixarem suas próprias alíquotas.

Conforme demonstrado, o princípio da seletividade deverá ceder ao da neutralidade no momento da fixação da alíquota, que deve ser única para todo e qualquer produto ou serviço. Caso assim não entenda o legislador, sugere-se que as alíquotas sejam segregadas por grupos de bens ou serviços, respeitado o princípio da seletividade. Neste caso, o IVA federal deve manter simetria com o estadual, de modo que, para cada alíquota estadual haja uma correspondente em âmbito federal, respeitada a competência tributária de cada ente.

Caberá ao Senado Federal fixar obrigatoriamente o limite máximo da alíquota estadual e, facultativamente, o limite mínimo. A alíquota máxima não poderá ser superior a alíquota de referência a ser fixada pela emenda da reforma. Os estados instituirão o IVA estadual por lei ordinária, respeitado o que dispuser a lei complementar federal, que não se limitará a estabelecer normas gerais, dispondo também sobre a fixação de base de cálculo.

Diante da omissão do Senado na limitação das alíquotas e ou dos estados em fixá-las, será aplicada a alíquota de referência a ser fixada na emenda da reforma. A alíquota estadual de referência fixada na emenda da reforma não poderá ser ultrapassada em qualquer hipótese.

Deve haver relativa flexibilidade no regime de fixação de alíquotas pelos estados, para que seja preservada sua autonomia política e financeira. Uma ideia seria a criação de uma faixa de alíquota pelo Senado, tal qual atualmente previsto para o ICMS, dentro das quais os estados poderiam, unilateralmente, aumentar ou reduzir suas próprias alíquotas, de acordo com suas necessidades orçamentárias.

Essa preocupação decorre do *trade off*³⁴⁵ existente entre harmonização e da autonomia subnacional. Isso porque, no extremo da harmonização teríamos a uniformização sem autonomia, enquanto no extremo da autonomia, teríamos a total liberdade para fixar alíquotas, sem harmonização. Como a virtude está no meio, o IVA dual deve ser pautado em uma “solução de compromisso” na qual a uniformidade e a harmonização sejam flexibilizadas em favor da autonomia financeira dos governos subnacionais.

Uma vez fixada a alíquota em âmbito estadual, ela será única para todo e qualquer produto ou serviço, sem possibilidade de concessão de benefício fiscal.

Espera-se, portanto, que o IVA dual torne a tributação sobre o consumo no Brasil menos burocrática e mais eficiente, a exemplo do que ocorre em países mais desenvolvidos e, até mesmo no Brasil, quando da implantação do Simples Nacional.

6.5.7 A legislação de regência do IVA dual

O IVA dual deve ser criado e regido por lei complementar nacional, logo após sua inclusão no rol das competências tributárias federal e estadual. A regulamentação também será única e editada pela União, via processo deliberativo no qual haja participação dos estados³⁴⁶.

Os Estados terão a liberdade de estabelecer suas alíquotas por lei ordinária, sempre incidente sobre a base de cálculo estabelecida em âmbito nacional. As alíquotas máximas e mínimas devem ser fixadas por Resolução do Senado. A alíquota máxima não poderá ser superior a alíquota de referência estabelecida na emenda constitucional da reforma.

Partindo-se da premissa de que o detalhamento das competências tributárias não é matéria eminentemente constitucional, a emenda constitucional que excluiria os dispositivos constitucionais relacionados aos tributos extintos poderá ser minimalista no trato do novo IVA, para evitar novo engessamento do tema. O avanço da modernidade requer flexibilidade adaptativa dos dispositivos constitucionais, principalmente dos de ordem econômica, que demandam soluções rápida.

³⁴⁵ *Trade-off* é termo de origem inglesa que definem uma situação em que há conflito de escolha. pode ser traduzido livremente como "relação de compromisso" ou "perde-e-ganha". Como exemplo, podemos citar o *trade-off* entre a alta produção e a preservação do meio-ambiente.

³⁴⁶ Com alguma variação, também é neste sentido a proposta do Centro de Cidadania Fiscal, composto por Bernard Appy, Eurico Marcos Diniz de Santi, Isaias Coelho Nelson Machado, para instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Disponível em: <http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em; 08.01.2018.

O mesmo não se pode falar quanto as regras de repartição do produto arrecadado, que devem ser estabelecidas na constituição de modo detalhado, não por ter conteúdo constitucional em si, mas sim pela necessidade de garantir a autonomia dos estados e municípios, cujos administradores devem se sentir confortáveis e seguros de que não haverá perda de receita com a criação do IVA.

6.5.8 A administração tributária do IVA dual

A adoção do modelo dual de tributação sobre o consumo prestigia a harmonização, sem abrir mão da descentralização. Neste contexto, a coordenação fiscal é atributo indispensável entre as respectivas administrações fiscais. Para tanto, deve haver um eficiente sistema de troca de informações, com utilização de cadastro e identificação fiscal únicos.

A União ficará responsável pela arrecadação, fiscalização, contencioso administrativo e judicial no que diz respeito à parcela federal do IVA Dual. O mesmo ocorreria com os Estados em relação ao seu próprio IVA.

A exemplo do que já ocorre com o SIMPLES Nacional, deve haver previsão para que os estados deleguem à União a cobrança de seu respectivo IVA. A fiscalização deve ser coordenada entre União e Estados, os quais utilizarão a mesma base de dados. Os cadastros devem ser unificados e sincronizados, de preferência com um mesmo número de registro fiscal.

A distribuição da arrecadação entre os diversos entes da federação seria feita de forma automática segundo os critérios que levem em consideração a perda de arrecadação decorrente da extinção do ICMS e do ISS.

Por se tratar de imposto de alíquota uniforme, base única e caráter nacional, recomenda-se a criação de um órgão colegiado, composto por representantes da União e dos fiscos estaduais, capaz de centralizar informações e deliberar sobre regras de partilha do imposto, bem como auxiliar a Secretaria da Receita Federal do Brasil na fiscalização tributária.

As obrigações acessórias devem ser as mesmas em âmbito nacional e estadual.

Cada ente terá seu contencioso administrativo próprio em primeira instância. A segunda instância será única e colegiada, com representantes do fisco federal e estadual e dos contribuintes, para que não haja divergência de entendimento em âmbito nacional e estadual. Suas decisões devem ser vinculantes no âmbito da administração tributária federal e estadual, notadamente nas questões afetas à resolução de conflitos, consulta e interpretação da legislação do IVA.

Como se percebe, a simplificação, a coordenação e a integração administrativa são fundamentais na administração do IVA Dual.

7 A INIQUIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE E RENDA NO BRASIL

A tributação ótima³⁴⁷ é resultado da harmonização entre eficiência e equidade³⁴⁸. Este capítulo tem o propósito de apresentar os principais problemas teórico da tributação direta sobre o patrimônio e renda no Brasil, com notas críticas e sugestões de aperfeiçoamento.

Uma tributação eficiente do ponto de vista econômico é uma tributação neutra, que não induz comportamentos irracionais dos agentes econômicos. Embora tal atributo seja útil para garantir produtividade e desenvolvimento econômico, não tem compromisso com os efeitos distributivos, caros à desigualdade social e a liberdade individual³⁴⁹.

A equidade, por seu turno, é a justiça fiscal, manifestada pelo comprometimento com a capacidade contributiva e com os efeitos distributivos da tributação.

A função distributiva visa alcançar um nível de distribuição de riqueza ideal, baseado em crenças, valores e premissas que determinem essa distribuição, de acordo com a cultura de cada sociedade. O instrumento tributário mais utilizado para fins distributivos é a progressividade de alíquotas. Além disso, o Estado poderá utilizar-se de outros expedientes como política de subsídios, salário mínimo, proteção tarifária, renúncia fiscal, transferências intergovernamentais, entre outros. O programa bolsa-família é o exemplo mais conhecido de política de distribuição de renda, pela vertente da despesa, e a progressividade do IR pela vertente da receita.

³⁴⁷ SIQUEIRA, Rosane Bezerra; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. “Teoria da tributação ótima”. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2005, p. 174.

³⁴⁸ Segundo DWORKIN: “É afinal uma ideia conhecida em teoria política que a sociedade justa encontrará algum compromisso entre a eficácia e a distribuição”. DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana. A teoria e a prática da igualdade*. São Paulo. Martins Fontes, 2005, p. 64.

³⁴⁹ Amartya Sen, em sua obra “desenvolvimento como liberdade”, abordar os “papéis constitutivo e instrumental da liberdade no desenvolvimento”. Afirma o autor que as liberdades instrumentais “contribuem, direta ou indiretamente, para liberdade global que as pessoas têm para viver como desejariam.” Amartya elenca os seguintes tipos de liberdades instrumentais: (i) liberdades políticas; (ii) facilidades econômicas; (iii) oportunidades sociais; e (iv) garantias de transparência e segurança protetora. Comentando as facilidades econômicas, o autor afirma que “à medida que o processo de desenvolvimento econômico aumenta a renda e a riqueza de um país, estas se refletem no correspondente aumento de intitamentos econômicos da população. Deve ser óbvio que, na relação entre a renda e a riqueza nacional, de um lado, e, de outro, os intitamentos econômicos dos indivíduos (ou famílias), as considerações distributivas são importantes em adição as agregativas. O modo como as rendas adicionais geradas são distribuídas claramente fará diferença. SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. Tradução: Lauro Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 54-56.

Há, no entanto, um dilema (*trade-off*) entre equidade e eficiência. Promover eficiência significa abrir mão de um pouco de equidade, e priorizar equidade significa abdicar de um pouco de eficiência. O Estado fiscal deve buscar o equilíbrio entre os valores justiça e eficiência, sendo certo que, em sociedades mais desiguais, deve-se ter mais atenção ao primeiro sem se descuidar do segundo³⁵⁰. O sistema tributário não pode ignorar os efeitos econômicos da tributação sobre o mercado, mas também não pode ser refém dele, nem “*amigo dos super-ricos*”³⁵¹. A liberdade de mercado deve ser compatível com o modelo constitucional de Estado Social em prol do desenvolvimento econômico e social sustentável³⁵².

Em uma espécie de “*redistribuição de renda às avessas*”, Thatcher, no Reino Unido, e de Reagan, nos Estados Unidos, deram início ao modelo neoliberal, que buscou impulsionar os investimentos, por meio da concorrência fiscal advinda da redução dos impostos sobre a renda dos mais ricos e sobre os lucros das empresas, ignorando o fato de que impostos progressivos sobre o rendimento são impostos de maior eficácia redistributiva³⁵³.

Tal decisão foi eficiente do ponto de vista econômico, mas trouxe resultados indesejáveis em termos de equidade, pelo seu caráter regressivo. Nas palavras de Piketty: “Sem querer exagerar, parece importante perceber que o curso normal da concorrência fiscal é levar a uma predominância de imposto sobre o consumo, ou seja, na direção de um sistema fiscal como o do século XIX, sem permitir nenhuma progressividade e favorecendo na prática as pessoas que têm os meios de poupar, de se mudar, ou, melhor ainda, as duas coisas ao mesmo tempo”³⁵⁴.

O aumento da riqueza total não contribui necessariamente para redução da desigualdade. O que se tem percebido é um aumento do abismo entre a base e o topo da pirâmide social. A parte mais elevada também fica menor a cada ano. Ao contrário do que se pensava, “a maré não levanta

³⁵⁰ “Um dos mais desafiantes paradoxos da realidade jurídica nacional reside exatamente aí, na constatação de que a República Federativa do Brasil, a par de estar dotada de Carta Política democrática e socializante, nobilíssimo complexo normativo, entre princípios, regras, procedimentos e meios, mantém severamente injusta a distribuição da renda, e grande massa de miseráveis, agressivamente marginalizados”. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 100, jan. 2004. p. 65.

³⁵¹ Ao tratar dos “caminhos e descaminhos na redução da desigualdade”, o relatório da OXFAM coloca o sistema tributário brasileiro como “amigo dos super-ricos”. Entre os países para os quais existem dados disponíveis, o Brasil é o que mais concentra renda no 1% mais rico. OXFAM (2017). **A distância que nos une - um retrato das desigualdades brasileiras**. São Paulo: Oxfam Brasil. OXFAM (2017). OXFAM. 2017. “**Uma Economia para os 99%**”. Disponível em <https://www.oxfam.org.br/publicacoes/uma-economia-para-os-99>.

³⁵² BUFFON, Marciano e BASSANI, Mateus. “**Os Malefícios do Neoliberalismo no Modo de tributar Brasileiro**”. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Vol. 1. Rio de Janeiro: PPGD/UERJ, 2013 <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/5626/4223> Acessado em 15.01.2019. p.20.

³⁵³ BUFFON, Marciano e BASSANI, Mateus. “**Os Malefícios do Neoliberalismo no Modo de tributar Brasileiro**”. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Vol. 1. Rio de Janeiro: PPGD/UERJ, 2013 <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/5626/4223> Acessado em 15.01.2019.

³⁵⁴ PIKETTY, T. **O Capital no Século XXI**. 1ª. Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 545.

todos os barcos”. O enriquecimento dos ricos não promoveu o esperado “efeito gotejamento” nem para os mais próximos na hierarquia de riqueza e renda³⁵⁵.

A iniquidade fiscal e a baixa qualidade dos gastos sociais fizeram do Brasil um dos países mais desiguais do mundo³⁵⁶. A necessidade de redução da regressividade de nosso sistema tributário é um consenso. A “receita” também é conhecida: redução da carga tributária sobre o consumo e progressividade na tributação sobre a renda e patrimônio³⁵⁷.

Essa “receita” vem sendo seguida com êxito pelos americanos. Como se tributa pouco o consumo, os produtos são bem mais baratos nos Estados Unidos em comparação ao Brasil. Em contrapartida, os EUA tributam pesadamente a renda e patrimônio, principalmente, em se tratando de herança. O problema não está só tamanho da carga tributária, mas principalmente na forma de sua distribuição entre as bases econômicas. O Brasil tem uma das cargas tributárias sobre o consumo mais altas do mundo.

Um sistema tributário justo e eficiente é composto preponderantemente por impostos diretos incidentes sobre renda e patrimônio e não por impostos indiretos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Qualquer inversão desta ordem, trará regressividade ao sistema tributário³⁵⁸ e iniquidade ao país³⁵⁹.

A regressividade da tributação não ocorre só em caso de redução na alíquota marginal, mas também nas hipóteses de tributação proporcional (*flat tax*), ou até mesmo nos casos de concessão de benefícios fiscais sem fundamento no princípio da capacidade contributiva.

Segundo Piketty, “um imposto pode ser também regressivo quando a taxa diminui para os mais ricos, seja porque eles conseguem escapar em parte ao regime normal (legalmente, por otimização fiscal, ou ilegalmente, por evasão) ou porque o regime normal prevê que o imposto seja

³⁵⁵ BAUMAN, Zygmunt. **A Riqueza de Poucos Beneficia Todos Nós?** Trad. Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 47, 49 e 50.

³⁵⁶ OXFAM (2017). **A distância que nos une - um retrato das desigualdades brasileiras**. São Paulo: Oxfam Brasil. OXFAM (2017). 1% mais rico da população recebe, em média, mais de 25% de toda a renda nacional, e os 5% mais ricos abocanham o mesmo que os demais 95%.

³⁵⁷ GOBETTI, Sergio; ORAIR, Rodrigo. **Progressividade Tributária: a agenda negligenciada**. Brasília: Ipea, 2016. (Texto de Discussão do Ipea nº 2190).

³⁵⁸ “O Brasil é o décimo país mais desigual do mundo, com um sistema tributário que penaliza os mais pobres.” Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/noticias/desigualdade-social-sera-desafio-para-o-proximo-governo>. Acesso em 15.01.2018. Oxfam é uma Organização Não Governamental britânica com representação no Brasil.

³⁵⁹ “Em 2017, os 10% da população com os maiores rendimentos detinham 43,3% da massa de rendimentos do país, enquanto a parcela dos 10% com os menores rendimentos detinha 0,7% desta massa”. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/20843-pnad-continua-10-da-populacao-concentravam-quase-metade-da-massa-de-rendimentos-do-pais-em-2017>. Acesso em 15.01.2019.

regressivo, como o famoso *poll tax* que custou a Margaret Thatcher seu posto de primeira-ministra em 1990.”³⁶⁰

A proposta do IVA Dual está comprometida com os atributos da simplicidade e neutralidade do sistema, mas, num primeiro momento, não sem cogitar de redução de carga incidente sobre o consumo, para evitar agravamento da crise fiscal do País.

Porém, espera-se que a eficiência advinda de uma tributação mais racional sobre o consumo, aliada ao aumento da tributação sobre riqueza, provoque o reequilíbrio na distribuição da carga tributária sobre as bases econômicas.

Então, é bem de ver que não basta reformar a tributação sobre o consumo, sem estabelecer uma tributação progressiva sobre o patrimônio e renda. Para falar o mínimo, a reforma tributária deve começar pondo fim à isenção dos impostos de renda sobre lucros e dividendos³⁶¹, revogando a tributação reduzida dos “juros sobre o capital próprio”³⁶², regulamentando o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)³⁶³ e aumentando a tributação sobre rendas mais altas³⁶⁴, propriedade e herança. De imediato, também deveria ser reduzido o valor o limite para opção pelo regime de tributação do lucro presumido, atualmente de R\$ 78.000.000 ao ano.

O ITCMD³⁶⁵ também pode ser útil para manutenção do equilíbrio fiscal dos estados, além de servir de parâmetro para eventual arrecadação do IGF. Por isso, no contexto brasileiro de

³⁶⁰ PIKETTY, T. **O Capital no Século XXI**. 1ª. Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 482. “O *poll tax* adotado em 1988 (e abolido em 1991) era um imposto local que previa uma taxa do mesmo montante para cada pessoa adulta, qualquer que fosse seu nível de renda ou de capital, daí uma taxa de tributação mais fraca para os mais ricos em proporção à sua renda ou capital.”

³⁶¹ OXFAM (2017). **A distância que nos une - um retrato das desigualdades brasileiras**. São Paulo: Oxfam Brasil. OXFAM (2017). Somente dois países da lista de membros e parceiros da OCDE têm política de isenção de IR sobre lucros e dividendos: Brasil e Estônia. Portanto, propõe-se a imediata revogação do artigo 10 da Lei 9.249/95. Esta modificação deve ser acompanhada da revogação da tributação reduzida sob a forma de “juros sobre o capital próprio” prevista no artigo 9º da Lei 9.249/95. A revogação isolada do artigo 10º provocará uma “migração” dos beneficiários de lucros e dividendos na direção da utilização da distribuição favorecida prevista no artigo 9º da mesma Lei. Também devem ser fixados limites de dedução anual para retiradas de pró-labore. A finalidade é evitar que a reinstituição da tributação sobre os lucros distribuídos aos sócios seja contornada pela elevação artificial dos respectivos pró-labores, que, por meio da dedução, reduziriam o resultado tributável da pessoa jurídica.

³⁶² “A teoria econômica convencional afirma que, em um mercado competitivo, os lucros devem ser “normais” e que lucros “supernormais” são um sinal do poder monopolista e de busca por renda (*rent seeking*).” Disponível em: https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/economia_para_99-relatorio_completo.pdf. acesso em 15.01.2019. Sobre o *rent-seeking* como elemento propulsor da desigualdade, cf. STIGLITZ, Joseph. **The price of inequality**. W.W. Norton & Company Inc. How today’s divided Society endangers our future. 2013. p. 49 e 49. “

³⁶³ Há na literatura dois tipos de impostos sobre a riqueza: o Impostos sobre Riqueza ou Wealth Tax, cobrado periodicamente; e aqueles cobrado esporadicamente em uma transferência de riqueza, denominados Impostos sobre Heranças e Doações. Na década de 1980, a França instituiu imposto análogo ao IGF, o Impôt sur les Grandes Fortunes. Todos os países da Europa Ocidental adotam ou já adotaram um Wealth Tax, com exceção da Bélgica, Portugal e Reino Unido. A partir da década de 1990 ele foi abolido na Áustria (1994), Dinamarca, Alemanha (1997), Islândia (2005), Finlândia (2006), Suécia (2007) e Grécia (2009) e se consolidou atualmente apenas na Espanha, Suíça, Noruega, França e Luxemburgo. Devido à crise fiscal e financeira de 2009, ele foi reintroduzido na Espanha e brevemente na Islândia entre 2010 e 2014. Na América Latina, o imposto atualmente existe na Argentina¹⁰ (desde 1972), Uruguai (desde 1996) e Colômbia (desde 2002).

³⁶⁴ Países desenvolvidos com EUA, Alemanha, França e Japão têm alíquotas mais altas de IR entre 35% e 50%.

³⁶⁵ Nos EUA, o imposto sobre herança pode chegar até 50%. “A alíquota marginal no Brasil (8%) é muito inferior à de outros países desenvolvidos, a qual, frequentemente, pode ultrapassar o patamar de 30%. No entanto, diferentemente de outros países, a

profunda desigualdade, é recomendável o fortalecimento do ITCMD pela majoração progressiva³⁶⁶ da alíquota máxima, prevista na Resolução do Senado Federal nº 9/1992, de 8% para 20%, conforme proposta do Conseqfz³⁶⁷. Tal aumento, entretanto, deverá ser acompanhado de algum mecanismo de harmonização para evitar disputa entre os estados.

A instituição do IGF sobre a riqueza pessoal líquida dos “top 1%”³⁶⁸ mais ricos da sociedade é uma alternativa à redução da regressividade tributária, do déficit fiscal, e das desigualdades social e regional.

Uma das formas de viabilizar a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)³⁶⁹ é a eficiente administração do ITCMD feita pelos estados. É possível que haja uma tributação coordenada entre União e os Estados. A União pode “pegar carona” nas informações colhidas pelos estados quando da cobrança do ITCMD, as quais, inclusive, já são prestadas nas declarações do IRPF dos herdeiros, doadores e donatários. A ideia é que a União cobre uma alíquota efetiva baixa, para que seu impacto arrecadador seja fruto da elevada capacidade contributiva manifestada na base de cálculo³⁷⁰.

O *Wealth Tax* é tradicionalmente considerado um imposto com alto custo administrativo e grande probabilidade de evasão. Problemas como mudança de jurisdição dificultam a aplicação do

legislação brasileira, em geral, não apresenta alíquotas menores para heranças entre familiares próximos ou apresenta um limite de isenção excessivamente alto, sendo em média de 15 mil dólares. Isso fez com que a arrecadação nacional atingisse 0,12% do PIB em 2016, sendo a décima sexta maior numa amostra de 29 países, e a maior entre países em desenvolvimento.” Cf. FMI (Fundo Monetário Internacional). International Financial Statistics (IFS). International Monetary Fund, 2018. <https://goo.gl/trbtUj>. FAGNANI, Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 469 - 470.

³⁶⁶ A resolução permitiu a progressividade das alíquotas, dispositivo que, em 2013, foi declarado constitucional pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário RE 562.045/RS, mesmo em se tratando de um imposto real.

³⁶⁷ Em 2015, o Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação (Conseqfz), encaminhou um ofício ao presidente do Senado Federal propondo o aumento da alíquota máxima do ITCMD de 8% para 20%.

³⁶⁸ ATKINSON, A.B.; PIKETTY, T. *Top Incomes: A Global Perspective*. Oxford University Press, 2010.

³⁶⁹ “Diversos Projetos de Lei Complementar já foram lançados na Câmara e no Senado para a regulamentação do IGF, mas apenas dois foram apreciados e acabaram rejeitados. O primeiro, PLP 162/1989 foi aprovado no Senado em 1989, mas rejeitado na Comissão de Tributação e Finanças da Câmara em 2000. O segundo, PLS 128/2008 foi rejeitado já na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado em 2010. Os três principais argumentos dos parlamentares para rejeitar os projetos foram os mesmos nos dois casos: baixa arrecadação, alto custo administrativo e a extinção em diversos países europeus.” Cf. FAGNANI, Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 476.

³⁷⁰ “Há elevada concentração de riqueza e significativo número de milionários no país (164 mil milionários e 34 bilionários segundo pesquisa do Credit Suisse), uma tributação anual sobre a riqueza dessas pessoas poderia gerar uma arrecadação não desprezível do IGF. Por exemplo, o falecimento de um bilionário no Estado do Ceará em 2016 levou a uma arrecadação de R\$ 518 milhões em um único inventário, sujeito a uma alíquota efetiva de aproximadamente 7,5%. Consequentemente, um IGF com alíquota efetiva de 0,7% poderia gerar uma arrecadação anual de R\$ 50 milhões apenas sobre o patrimônio deste contribuinte.” Cf. FAGNANI, Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 471.

tributo sobre o patrimônio financeiro. No entanto, a informatização auxiliaria na redução do custo administrativo e um eficiente mecanismo de troca internacional de informação reduziria os riscos de evasão.

O IGF sobre renda deveria ter como base o rendimento líquido das pessoas físicas, para não gerar efeitos econômicos negativos sobre a alocação de recursos da pessoa jurídica. Por outro lado, isso acarretaria uma manobra evasiva de transferência de recursos da PF para PJ, o que inviabilizaria a cobrança do imposto.

A melhor opção parece ser a tributação do IGF sobre o patrimônio imobiliário, pela menor probabilidade de subavaliação e de comprometimento do crescimento econômico, bem como pela impossibilidade de mobilidade elisiva. Há também razões ligadas aos efeitos distributivos e intergeracionais, que, segundo Piketty, seriam mais intensos na riqueza do que na renda³⁷¹.

O IPTU municipal é outro imposto que pode ser melhor explorado³⁷². Os municípios devem aferir a base de cálculo do IPTU tal qual ocorre no ITBI, de modo a obter valor mais próximo possível ao de mercado. O esforço fiscal municipal passa também pelo grau de cobertura do cadastro imobiliário, nem sempre devidamente atualizado. Outra mudança importante é o uso da técnica da progressividade de alíquotas, em observância aos princípios da equidade e da capacidade contributiva.

Ainda tratando dos impostos sobre propriedade, recomenda-se a transferência definitiva da competência tributária do ITR para os municípios, pela maior proximidade com o fato gerador, o que lhe permite melhor aferi-lo. Neste caso, a receita arrecadada caberia integralmente aos cofres municipais, tal qual ocorre hoje para os municípios que receberam capacidade tributária ativa

³⁷¹ PIKETTY, Thomas. O Capital no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. IARA, A. Wealth distribution and taxation in EU Members. Taxation Papers 60/2015. European Commission, 2015. <https://goo.gl/rf3cCs>. A autora estima que os 10% com maior riqueza líquida na Alemanha, Áustria, França, Itália e Portugal têm entre 45% e 55% da riqueza líquida total, mas apenas entre 20% e 23% da renda. Cf. FAGNANI, Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 477.

³⁷² “Devido à alta concentração da renda e, principalmente, da riqueza, seria desejável que os impostos recorrentes sobre o patrimônio imobiliário (IPTU e ITR), cujas características são intrinsecamente mais progressivas, tivessem maior importância no contexto brasileiro”. Desde a década de 2000, sua arrecadação representa entre 0,42% e 0,52% do PIB. As análises estimam o potencial de arrecadação entre 0,9% e 1,25% do PIB (expectativa de incremento entre 80% e 145%). Ou seja, há pleno consenso sobre a existência de potencial não explorado na tributação ao patrimônio imobiliário. ORAIR, Rodrigo Octávio; ALBUQUERQUE, Henrique Melo (2017). Capacidade de Arrecadação do IPTU: Estimativa por fronteira estocástica com dados em painel. Texto para discussão, n. 2309. Brasília: IPEA Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2309.pdf>. FAGNANI, Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 381.

mediante convênio³⁷³. Para tanto, é fundamental que a União dê apoio os municípios com menor capacidade técnica e institucional para a gestão eficiente do ITR.

No caso do IPVA, em particular, a hipótese de incidência deve ser ampliada para abranger embarcações e aeronaves, cuja exclusão não se justifica³⁷⁴.

No campo das contribuições, a majoração da contribuição social sobre o lucro líquido (ou do IR, em caso de extinção da CSLL), por meio de progressividade de alíquotas, seria uma forma de garantir a higidez do custeio da seguridade social, em razão da perda da arrecadação provocada pela extinção do PIS e da COFINS sobre o faturamento.

Cogita-se, inclusive, da possibilidade da criação de uma contribuição social sobre a pessoas físicas, incidente sobre a renda dos contribuintes com superiores a R\$ 1 milhão por ano, e que são, predominantemente, oriundos de lucros e dividendos³⁷⁵.

A mudança também teria relevante efeito distributivo na medida em que deslocaria parte do financiamento da seguridade dos trabalhadores e beneficiários do sistema securitários para os indivíduos mais ricos e setores econômicos mais lucrativos.

A perda arrecadatória decorrente da extinção do PIS e da COFINS sobre o faturamento também poderia ser compensada pela criação de um fundo de financiamento de políticas sociais, composto de fontes de receita constitucionalmente vinculadas ao financiamento da proteção social que combinam percentuais de tributos incidentes sobre a renda, o patrimônio e a riqueza financeira³⁷⁶.

Também deve-se pôr fim aos muitos incentivos setoriais não justificáveis economicamente, bem como a concessão de benefícios fiscais a empresas que possuam subsidiárias em paraísos fiscais. Gastos tributários que só incentivam o oportunismo.

Estas poucas medidas, aliadas a uma eficiente política de gastos sociais com educação e infraestrutura já resolveriam grande parte do problema da desigualdade regional e social do País.

³⁷³ MINISTÉRIO DA FAZENDA (2017). ITR Convênio – Consulta de entes conveniados. Receita Federal do Brasil, 2017. <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ ATSDR/TermoITR/controlador/ controle Consulta.asp>.

³⁷⁴ STF excluiu da incidência do IPVA navios e aeronaves. RE 134.509 – AM e RE 255.111 – SP.

³⁷⁵ FAGNANI, Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 277 e 304.

³⁷⁶ FAGNANI, Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 207.

Em outras palavras, a queda da desigualdade requer um sistema de impostos progressivo sobre renda e patrimônio e maiores gastos públicos no campo social³⁷⁷.

Como dinheiros não nascem em árvores³⁷⁸, não há como fazer política social sem que as contas estejam equilibradas. O combate às desigualdades da renda requer capacidade fiscal. Sendo assim, a reforma deve criar um sistema tributário eficiente, isto é, o mais neutro possível do ponto de vista econômico³⁷⁹, e que consiga atingir o “andar de cima” da pirâmide social. Isto significa estar atenta à equidade, que se manifesta na observância do princípio da capacidade contributiva.

Para além das políticas sociais, a reforma tributária é a oportunidade que o Brasil tem para melhor a distribuição do ônus tributário de modo a reduzir sua desigualdade social. O efeito distributivo virá de uma tributação menor sobre o consumo³⁸⁰ e mais rigorosa sobre a renda e o patrimônio.

8 PROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM TRAMITAÇÃO.

8.1 Breve contextualização

As propostas de Reforma Tributária têm sido um constante inventário de tentativas e fracassos. Existe uma sucessão de emendas e remendos ao sistema constitucional tributário, bem como leis específicas para disciplinar as modificações pontuais permitidas constitucionalmente. Não há, porém, uma Reforma sistêmica propriamente dita da Tributação.

Ainda assim, existem inúmeras propostas de Emenda à Constituição de 1988 nesse sentido. Realizando uma breve contextualização, é possível destacar quatro momentos: (i) o debate constituinte; (ii) as propostas durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, notadamente a PEC 175/95; (iii) as propostas durante o governo de Luís Inácio Lula da Silva, notadamente a PEC 233/08.

³⁷⁷ PIKETTY, Thomas. **Brasil não cresce se não reduzir sua desigualdade**, diz Thomas Piketty. Disponível em <http://m.folha.uol.com.br/mercado/2017/09/1922435-brasilnao-cresce-se-nao-reduzir-suadesigualdade-diz-thomas-piketty.shtml> Acesso em 10.01.2019.

³⁷⁸ SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: Norton e Company, 1999, p. 35 et seq. GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005.

³⁷⁹ O princípio de tributação mais caro às correntes ortodoxas é o da *neutralidade*, segundo o qual, a tributação não deve influir nas decisões dos agentes econômicos sobre a alocação de recursos ou sua capacidade de trabalhar, economizar e investir; nesse sentido, impostos que não modifiquem os preços relativos determinados pelo mercado seriam os mais apropriados. Para essa corrente, a tributação também não deve alterar a posição dos agentes econômicos por meio de políticas redistributivas, considerados os momentos anterior e posterior à sua incidência.

³⁸⁰ ZOCKUN, M. (2017) **Equidade na Tributação**, em AFONSO, J. et al. *Tributação e Desigualdade*, Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio.

Esses dois projetos de reforma tributária em tramitação será objeto de atenção especial e análise, porque representa algumas das principais ideias defendidas na presente tese, notadamente quanto à fusão e à extinção de tributos e alteração das competências tributárias da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Durante os movimentos constituintes, dois principais trabalhos disputaram o protagonismo na Subcomissão de Tributos; a saber, o de participação e o de distribuição de receitas: (i) o projeto do IASP, inspirado em Afonso Arinos e liderado por Ives Gandra; e (ii) o Projeto IPEA-SEPLAN, liderado por Fernando Rezende³⁸¹.

O primeiro foi *projeto proposto pelo IPEA* (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) e SEPLAN (Secretária de Planejamento), tendo como principal membro da equipe Fernando Rezende. Possuía como objetivo introduzir profundas modificações no Sistema Tributário, especialmente no que tange às garantias dos direitos do contribuinte contra o Estado, promoção da justiça fiscal e reconstrução do sistema federativo.

Para atingir tais objetivos, o projeto propunha uma tributação diferenciada da renda oriunda do capital de forma progressiva em relação à tributação da renda oriunda do trabalho. Propôs, ainda, tributação geral sobre o patrimônio rural e urbano sobre automóveis e transferências de patrimônio.

Quanto ao consumo, propôs a reunião do IPI, ICM e ISS em um único Imposto sobre Valor Agregado (IVA). A introdução do IVA seria acompanhada do desaparecimento de diversos tributos como IT e ISS. Segundo o IPEA, essa medida tornaria a tributação mais eficiente e isonômica. Até por isso, seria adotado o “princípio do destino”, ou seja, os produtos seriam taxados no destino e não na sua origem – como era à época -, de modo que o IVA incidiria sobre as “importações” internas aos estados ou provenientes do exterior.

Por fim, o IPEA critica soluções simplistas e ineficazes de aumentar poderes de tributação dos Estados e Municípios que não permitiam níveis adequados de receita tributária, razão pela qual propôs manter recursos nas mãos da União e que se adotasse um sistema de partilha e transferências com base no total arrecado na região e no grau de desigualdade regional.

O segundo *projeto foi capitaneado pelo Instituto dos Advogados de São Paulo* (IASP), inspirado nos trabalhos de Afonso Arinos e defendido pelos juristas Ives Gandra Martins e Gilberto Ulhoa Canto. Em que pese a recusa do governo em usar este projeto como base na constituinte,

³⁸¹ Para uma análise mais detalhada, cf. LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. São Paulo: FGV-Direito Rio, 2014, p.141-207. SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009.

diversas propostas foram, por via informal, veiculadas pelo governo e retomadas nas discussões constituintes, de modo que, a despeito de não ter tido forte presença na constituinte, muitas de suas pautas terem foram incluídas na Constituição.

Em linhas gerais, o projeto encampava uma descentralização tímida das receitas e uma descrença na descentralização das políticas públicas. Tinha como ponto de partida a problematização da necessidade de os Municípios manterem competências para instituir e gerir tributos, já que não possuiriam o aparato para realizar uma arrecadação adequada, sendo preferível deixar para União e para os Estados. Nesse sentido, o objetivo era o de fornecer recursos ao Estado, corrigir desigualdades socioeconômicas e promover o desenvolvimento nacional.

De forma mais específica, o projeto mantinha quase todos os impostos de competência da União: II, IE, ITR, IR, IOF, entre outros. A diferença residia em transformar o IPI em um Imposto Especial sobre o Consumo (ICE) e a criação de outro imposto sobre a propriedade de bens de caráter sumptuários (IBS). A União poderia, ainda, estabelecer contribuições de intervenção do domínio econômico e para a seguridade social. Os Estados, por sua vez, manteriam a competência para o ITBI, ICM e IPVA, bem como teriam novos impostos: o ITCMD para heranças e doações e o ITM para o transporte entre municípios. Por fim, os Municípios manteriam o IPTU e ISS e ganhariam novos impostos: o IVV para o varejo e o ILMB para aluguel de bens imóveis.

Como se pode perceber, o projeto o projeto do IPEA-Fernando Rezende modificaria muito mais o sistema tributário de 1965 e 1967 em comparação ao IASP-Afonso Arinos. Basicamente, o primeiro introduziria o IVA, transformando profundamente o sistema tributário; já o segundo manteve os impostos existentes e aumentou as competências federativas. Na Constituinte, embora houvesse certo consenso de que deveria haver descentralização federativa, havia profundo dissenso sobre como essa descentralização deveria se processar, por exemplo, entre os Estados do Norte/nordeste com os Estados do Sul/sudeste. Ainda assim, as duas coligações recusaram a proposta do IPEA de criação de um IVA, dando preferência a pequenas mudanças às experiências passadas

Os acordos e escolhas institucionais em matéria tributária impactaram negativamente o sistema tributário. Talvez seja esta a razão de tantas Propostas de Emenda à Constituição. Vale destacar algumas principais, considerando a contraposição entre os projetos debatidos nos governos FHC e Lula.

Existem propostas anteriores, como, por exemplo, a PEC CERF/1992, debatida durante e o Governo Collor, capitaneada por Jorge Bornhausen. Essa reforma propunha um aumento do número de contribuintes, diminuição do número de tributos e uma nova repartição das competências tributárias entre a União, Estados e Municípios. A principal medida proposta era a substituição dos impostos sobre consumo, produção e serviços (ISS, ICM e IPI) pelo IVA para os Estados e um segundo sobre certos produtos e serviços, tais como comunicações, energia elétrica, bebidas, cigarros e automóveis, cuja competência seria da União. Outra das medidas era a extinção do IRPJ e CSLL. Em relação aos Municípios, a proposta era reunir o IPTU e o ITR em um único Imposto sobre propriedade de imóveis (IPRU). Quanto às transferências, propôs alocar todas as receitas fiscais na União – e não apenas o IPI e IR –, adotando critérios de distribuição como renda *per capita*, número de habitantes e o próprio montante de arrecadação por parte dos Estados e Municípios.

A Proposta de Reforma Tributária do Governo FHC³⁸² foi cristalizada principalmente na PEC 175/95, quando estava sendo votada outra, a PEC 110-A/92, de autoria do Deputado Germano Rigotto. O projeto foi desenvolvido por especialistas do IPEA, como Fernando Rezende e Ricardo Varsano, sob a direção do então Ministro do Planejamento, José Serra. Vale lembrar que, nesse momento, FHC colhia os frutos do trabalho que realizou à frente do Ministério das Finanças na implementação do Plano Real, cujo sucesso em termos de política antiinflacionária contribuiu decisivamente para a sua vitória na eleição de 1994.

A PEC 175/95 é, segundo o próprio Fernando Rezende, praticamente uma repetição da proposta do IPEA de 1988. O projeto de reforma tributária foi conduzido por uma Comissão especial, composta por Antonio Kandir, Antonio Palocci e Romel Anizio, Arnaldo Madeira e Everardo Maciel, então Secretário da Receita Federal. Posteriormente, foi criada uma Subcomissão para Reforma Tributária, sob a Presidência de Antonio Kandir e a relatoria do Deputado Mussa Demes, que deu origem a chamada Lei Kandir. À época, o Deputado Kandir chegou a realizar uma pesquisa entre os membros para identificar pontos de consenso. Resultado: 93% eram contra modificações na repartição de competências dos impostos, 93% favorável a uma lei contra a guerra fiscal, 73% a favor de uma alíquota única para o ICMD e 43% queriam reduzir a progressiva do

³⁸² LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. São Paulo: FGV-Direito Rio, 2014, p. 255-305.

Imposto de Renda. Havia uma profunda divergência dentro da Comissão entre membros do mesmo partido.

Em linhas gerais, o projeto tinha como objetivo simplificar o sistema, ampliar a economicidade para o fisco, reduzir o custo-brasil, melhorar a competitividade e fomentar uma distribuição social mais justa da carga tributária. Outro objetivo geral era manter o sistema de distribuição entre União, Estados e Municípios, nos termos da Constituição de 1988.

De forma específica, portanto, os principais elementos da proposta era (i) eliminar o IPI, ICMD, ISS, CSLL, PIS, Cofins; (ii) criar o IVA e IVV e impostos sobre um número limitado de produtos, como cigarro, bebida, telecomunicações, energia elétrica e combustíveis. A implementação do novo imposto sobre o consumo seria gradual. Esse único imposto teria duas alíquotas, com uma parte de competência da União e outra dos Estados, devendo ser menor que a soma menor do ICMS e do IPI. Dessa forma, segundo o próprio governo, não haveria uma certa “federalização do ICMS, nem a União teria poder para fixar as alíquotas dos Estados. A cobrança seria feita do Estado do destino do produto ou serviço. Quanto ao Município, a proposta inicial era a fusão do ISS no novo imposto.

A proposta fracassou tanto em razão da crise econômica quanto de disputas políticas. Por exemplo, o governo elegeu o Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel para representar seus interesses que, contudo, vinha defendendo apenas pequenas mudanças pontuais na legislação, em vez de uma ampla reforma tributária. Houve uma série de questões problemáticas, como a forma de eliminar o ISS e a manutenção da CPMF. Seja como for, a proposta apresentada foi a criação de IVA substituindo o IPI e ICMS; adoção do princípio do destino; a eliminação das contribuições sociais – Cofins, CSLL, PIS, PASEP, CPMF, com a criação exclusiva de uma contribuição sobre o valor agregado; a extinção do ISS e a prorrogação das isenções da zona franca de Manaus para 2023.

Nesse cenário, Everardo Maciel posicionou-se abertamente contra a Reforma Tributária como “choradeira do empresário”. Atacou, por exemplo, a proposta criação do IVA em um depoimento na Comissão, manifestando que ultrapassaria o limite do experimental e seria uma loucura que geraria um caos fiscal sem precedentes. Devido às pressões econômicas e sociais, foi criada uma Comissão Tripartite entre deputados, estados e governo federal para salvar a reforma tributária. A proposta de Maciel seria:

(i) a criação de um IVA de competência da União, com uma base larga para substituir o ICMS, IPI, PIS, COFINS e CPMF;

(ii) a criação de um imposto seletivo sobre combustíveis, bebidas, fumo, energia elétrica, automóveis e comunicação; e

(iii) a criação de um fundo de equalização federativa onde cada Estado receberia o montante necessário para garantir a sua parte na arrecadação do ICMS. Para tanto, haveria, por exemplo, transferência de 35% do IVA federal a ser dividido com o Estado do contribuinte.

As controvérsias, porém, persistiram no tocante à fixação das alíquotas, ao prazo para a continuação dos benefícios fiscais e à manutenção das contribuições sociais. Esses foram apenas alguns fatores que convergiram para o fracasso da reforma tributária à época. Em paralelo, o interesse do governo diminuiu na medida em que, de um lado, as receitas das contribuições sociais ajudaram o governo federal a cumprir as metas fiscais negociadas com o FMI e, de outro, a mudança da estratégia governamental ao retirar parte da reforma e aprovar leis específicas. Nesse contexto, vale destacar a Lei Kandir, a Lei de Responsabilidade fiscal, a prorrogação da CPMF, a criação da CIDE-combustíveis pela EC 33/01 e a Medida Provisória 66/02 (convertida na Lei 10.637/02) - esta última conhecida como a Minirreforma tributária.

As discussões sobre a Reforma Tributária foram retomadas no governo Lula³⁸³. Relacionam-se a um paradigma nacional-desenvolvimentismo por conta do PAC – Programa de Aceleração do Crescimento.

A proposta era modificar o sistema de arrecadação do ICMS e reduzir as contribuições para o financiamento da seguridade social. Ambas Reformas foram anunciadas pelo Presidente como prioridades no primeiro ano de sua gestão em 2003, que almejava um equilíbrio fiscal como meio para o crescimento econômico e não como fim em si mesmo. A reforma estrutural deveria servir para modernizar e democratizar o país, tornando-o mais justo, eficiente, competitivo. A reforma tributária deveria banir o caráter regressivo e cumulativo dos impostos.

A primeira proposta de reforma foi pontual. Basicamente, aumentou a Cofins de 3% para 4% prevendo um sistema não cumulativo, bem como aumentou a CSLL dos prestadores de serviços. As tentativas de consenso dessa primeira proposta desencadearam debates e respostas por meio das Cartas de Cuiabá, Goiânia, Maceió, Belo Horizonte e, depois, Brasília. Na Carta de

³⁸³ LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. São Paulo: FGV-Direito Rio, 2014, p. 308-366.

Cuiabá, defendia-se a manutenção do ICMS nos Estados bem como sua taxaço no local-destino, como uma forma de diminuir desigualdades regionais do centro-oeste, prejudicado pela Lei Complementar n. 62/89. Em Maceió, os governadores do nordeste relacionaram a reforma tributária com a necessidade de renegociar a dívida com a União.

Na Carta de Brasília, o Presidente Lula se reuniu com os 27 governadores sobre a reforma tributária e da seguridade social. Inicialmente, havia consenso na unificação do ICMS, de modo que os estados teriam um prazo para enviar estudos sobre os impactos das novas medidas. Posteriormente, teve início a oposição dos governadores do PSDB de Minas Gerais, Aécio Neves, e de São Paulo, Geraldo Alckmin, contra a substituição do ICMS pelo IVA. Os prefeitos também se manifestaram contra o fim o ISS ao Presidente Lula.

Foi nesse contexto que foi aprovada a PEC n. 41/03. Em linhas gerais, o projeto reciclou o projeto anterior, uniformizou as alíquotas do ICMS, prorrogou a CPMF e a cobrança do PIS e da Cofins sobre os produtos importados. A preocupação social acabou sendo retomada apenas timidamente ao se colocar a progressividade do ITR, ITCMDI e a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. Essa PEC não retomou, porém, a proposta de criação de um IVA.

A proposta chegou a ter uma primeira vitória na Câmara dos Deputados do ICMS no local-destino e a criação dos Fundos de Compensação dos Estados exportadores, ampliou o SIMPLES, acordou-se um repasse de 8 bilhões aos estados pelas perdas decorrentes do ICMS nas exportações e, ainda, um ajuste nas operações interestaduais do ICMS.

No entanto, em um segundo turno na Câmara, foram associadas novamente as reformas da tributação e da Previdência. O governo priorizou a prorrogação da CPMF, a DRU e o debate sobre a partilha da CIDE com estados e o Fundo de Compensação e perdas nas exportações, de modo que acabou por ser adiada. As controvérsias em relação ao ICMS acabaram por impedir a Reforma da Previdência num primeiro momento. A solução encontrada, então, foi a aprovação das questões urgentes para o governo por meio da Emenda Constitucional n. 42/03, deixando as discussões quanto a centralização e arrecadação do ICMS para outro projeto de emenda à constituição, a PEC 228/04.

A PEC 228/04 previa a criação de um dispositivo que reduziria tributos quando chegasse a certo limite do PIB, demandando uma lei para regular a carga tributária; o fim do caráter cumulativo dos tributos; a unificação do ICMS e a criação de um Fundo Nacional de Desenvolvimento regional. Em linhas gerais, o projeto reduzir o IPI, reduzia a CPMF de 0,38% para 0,08% e criava

um IVA para 2007 e aumentava o Fundo de Participação dos Municípios de 22,5 % para 23,5%. De um lado, o Presidente solicitou aos Prefeitos que pressionassem os deputados pela Reforma e, de outro, os governadores resistiram por temor a perda nas regras do ICMS.

Posteriormente, a PEC 228/04 seguiu por caminhos tortuosos no processo legislativo. Dividiu-se na PEC 255/04, PEC 285Q04 e 293/04. Ao final, a reforma tributária não avançou justamente por conta dos conflitos de interesses entre União, Estados ricos e pobres e da coalização de certas empresas. Novamente, as mudanças o ICMS foi o principal ponto de disputa que inviabilizou a reforma.

Ainda no Governo Lula, tentou-se mais uma proposta de reforma tributária que acabou vetada pelos Estados, a PEC 233/08. A Reforma Tributária foi prometida após a derrota do governo nas negociações sobre a CPMF. Ainda assim, o governo anunciou que não seria a prioridade do Governo, razão pela qual a sua aprovação dependeria do interesse do Congresso e da Sociedade. A PEC chega a prever a extinção de cinco tributos e a criação do IVA – Federal unificar a legislação do ICMS, reduzir a carga das exportações e investimentos e criar um Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional. Além disso, a CSLL seria incorporada ao IR das empresas.

De um lado, o Governo obteve o apoio de alguns governadores do nordeste e do Presidente a FIESP e da coalização de um grupo empresarial. De outro, governadores de Minas e São Paulo, Aécio Neves e José Serra, e o então Presidente da Câmara dos Deputados, Michel Temer, opuseram-se. Os movimentos sociais chegaram a lançar um movimento em 2009 “Direitos sociais ameaçados pela Reforma Tributária”, formado por mais de 80 instituições e sindicatos preocupados com o financiamento da seguridade social. Resultado: a reforma tributária novamente não foi possível no governo Lula.

Por fim, vale registrar que no governo Dilma aparentemente não se teve a pretensão de empreender reformas tributárias profundas à semelhança das anteriores³⁸⁴. A própria Presidente Dilma Rousseff chegou a se manifestar no sentido de que pretendia modificar dispositivos pontuais do sistema tributário que inviabilizavam o crescimento, mas que não pretendia avançar numa reforma tributária, tendo em vista as resistências à Reforma tributária em governos anteriores.

Se é verdade que há consenso que o ICMS precisa mudar, não há acordo sobre a forma até porque os entes federativos desejam preservar as suas competências. De todo modo, chegou a

³⁸⁴ LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. São Paulo: FGV-Direito Rio, 2014, p. 360.

ocorrer mudanças na tributação da energia elétrica, a redução de encargos fiscais para alguns setores da indústria e aprovação da Resolução 13/2012 do Senado para pôr fim à guerra dos portos. O problema é que há um problema sistêmico que não será resolvido mediante reparos pontuais.

Atualmente, vale destacar duas modificações pontuais no sistema relacionadas à reforma tributária: a EC 87/15 e a LC 157/2016. A primeira procurou mitigar alguns efeitos da tributação do ICMS, calculado principalmente na origem. A segunda procura padronizar o ISS e modifica a lei de improbidade administrativa. Vejamos cada uma em mais detalhes.

A EC n. 87/15, publicada no dia 17/04/2015, modificou algumas regras da cobrança de impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços.

Existem três situações envolvendo ICMS interestadual: (i) quando o usuário que tiver adquirido o produto ou serviço for consumidor final e for contribuinte do ICMS, (ii) quando o adquirente for consumidor final da mercadoria ou serviço, mas não for contribuinte do ICMS; e (iii) quando o adquirente não for o consumidor final do produto ou serviço adquirido.

Originalmente, a primeira situação seria resolvida com a incidência de duas alíquotas, uma interestadual e a diferença entre a interestadual e a interna, de forma que ambos os Estados – de origem e de destino - receberiam os tributos. Após a EC 87/15, seriam duas as alíquotas aplicáveis, de forma que ambos os Estados, tanto o de origem quanto o de destino, arrecadariam: o Estado de origem ficaria com o valor obtido pela alíquota interestadual e o Estado de destino com a diferença entre as alíquotas interna e a interestadual. O adquirente (destinatário) deverá recolher o imposto cuja proporção irá para o Estado destino. Não houve, portanto, modificação nesta situação.

Na segunda situação, antes da EC 87/15, apenas alíquota interna do Estado de origem seria aplicável, retendo todo o valor. Após da EC 87/15, o Estado de origem perceberá o valor da alíquota interestadual, enquanto o de destino fica com o valor obtido da diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual. A migração de um modelo para o outro, contudo, não será sub-reptícia. Até 2019 o Estado de destino dividirá o valor da diferença das alíquotas com o Estado de origem, tendo como base a transcrição do artigo 99 do ADCT. Trata-se de um regime gradativo e razoável de transição de um ICMS apenas na origem – momento anterior a EC- para um ICMS compartilhado entre origem e destino, como explicado – momento posterior a EC. Há na EC uma verdadeira tabela de

transição com alíquotas que com o passar do tempo ao se conformando ao momento posterior a EC e abandonando o modelo anterior exclusivo na origem.

Quando o adquirente não for consumidor final do produto, apenas a alíquota interestadual será aplicável e apenas o Estado de origem reterá o valor, consonante ao vigente até a EC 87/15. Em outras palavras, apenas uma das situações possíveis sofreu alteração com a EC 87 de 2015.

A Lei Complementar 157/2016 alterou a LC n. 116/2003, que dispõe sobre o Imposto sobre serviços de qualquer natureza; a Lei n. 8.429 de 1992, que dispõe sobre Improbidade Administrativa; e a LC n. 63 de 1990, que dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por eles recebidos pertencentes aos Municípios.

A primeira alteração, promovida em seu art. 3º, refere-se ao local onde se considera prestado o serviço e, deste modo, onde poderá ser cobrado o imposto. Outra alteração expressiva é referente ao artigo 8-A, acrescentado à LC n. 116/03, que altera a alíquota mínima do ISS para dois por cento. Portanto, nenhum Município poderá, após a alteração, instituir alíquota inferior a 2%. Esta medida tem como objetivo principal evitar a “guerra fiscal” que acontecia entre Municípios limítrofes, que reduziam as alíquotas para atraírem empresas prestadoras de serviços.

A mudança não retrata, necessariamente, uma novidade. O ADCT, em seu art. 88, já previa a alíquota mínima do ISS – inclusive, no mesmo valor. O artigo foi incluído pela EC 37/02. No mesmo intuito de compelir a “guerra fiscal”, o §1º do art. 8-A vislumbra a possibilidade de isenção ou concessão de benefícios para empresas, vedando a hipótese. Portanto, a regra torna-se a não concessão de isenção, incentivos ou benefícios relacionados com o ISS que resultem em uma alíquota inferior à 2%. São concedidos, pelo parágrafo, exceções à serviços específicos em rol taxativo.

Quanto à alteração da Lei n. 8.429/92, determinou-se que o Administrador Público que conceda, aplique ou mantenha benefícios em contrariedade às medidas alteradas pela lei de 2016 está cometendo ato de improbidade administrativa, acrescentando nessa lei o art. 10-A, sujeitando-o a penalidades. Determinou-se que os Municípios teriam 1 ano para revogar dispositivos contrários às determinações apresentadas.

Por fim, nota-se que a LC 157/16 alterou diversos itens da lista do Anexo da LC 116/03, cuja lista taxativa é exauriente quanto aos fatos geradores do ISS. Como surgiram novos serviços desde 2003, sendo a lista exauriente e taxativa, carecia-se de previsão para a tributação dos novos

serviços. A LC 157/16 acrescentou, ainda, os serviços *streaming* nas atividades passíveis de tributação dos Municípios.

8.2 A PEC 31/2007

Trata-se do Projeto de Emenda Constitucional (PEC) 31/2007, que unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências³⁸⁵.

A proposta prevê a extinção de 10 (dez) tributos (IPI, IOF, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, ICMS e o ISS municipal). No lugar deles, será criado um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.

O IBS será de competência estadual e cobrado no destino das mercadorias ou serviços. Será regido por uma única legislação federal, com proposta de arrecadação e administração por uma associação de fiscos estaduais.

O Imposto Seletivo incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações. Tudo indica que uma lei complementar deva definir os produtos e serviços que estarão incluídos no Imposto Seletivo. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual.

O ITR e o IR serão mantidos na esfera federal, sendo que o IR terá suas alíquotas majoradas, pois vai incorporar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o salário-educação.

Para evitar perdas de arrecadação, a PEC propõe a criação de fundos de equalização para evitar déficits orçamentário de estados e municípios.

O ICMS e o ISS serão unificados em um imposto geral sobre o consumo (IGC) de base uniforme em todo o país, na forma de arrecadação estadual e receita compartilhada com os municípios.

³⁸⁵ Disponível em: < <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421> > Acesso em: <17.07.2018>.

As contribuições federais, PIS e Cofins, devem ser unificadas em uma contribuição geral sobre o consumo (CGC) com base igual à do IGC. O IPI devia ser aplicado apenas na importação ou na fabricação, estágio único, e limitado a alguns poucos produtos como tabaco, bebidas alcoólicas e combustíveis.

A reforma tenta de pôr fim à “guerra fiscal” entre os estados, mediante a adoção do princípio do destino e da restrição na autonomia estadual para legislar sobre o IVA. Prevê também a edição de Lei Complementar única para o IVA, diferentemente do que acontece hoje, quando existem 27 legislações diferentes tratando do mesmo assunto.

Por fim, vale a pena apresentar um breve quadro comparativo entre a PEC 31/07, encampada na presente tese, e a PEC 233/08 a última apresentada no governo Lula como um projeto geral para Reforma Tributária. A principal diferença entre ambas é que no último não está claro a proposta de um IVA-dual, limitando-se a abordar o IVA federal. Confira-se:

	PEC 31 DE 2007³⁸⁶	PEC 233 DE 2008³⁸⁷
AUTOR	Deputado Virgílio Guimarães – paralisada desde 2015	Poder Executivo
VISÃO GERAL	Criação de um Sistema de IVA-dual, com a criação de um IVA-Federal, unificando a Cofins/Pis e Cide- combustível.	Cria o IVA-F, unificando a Confins/PIS e Cide-combustível a fim de extingui-las
UNIÃO	Revogam-se o IPI e o IOF; instauram- se o ITR e o IGF.	Extingue-se Cofins, PIS e CIDE- Combustível, constituindo o IVA-F;
	Incorpora a CSLL ao IRPJ, criando um novo ICMS, como legislação única, alíquotas uniformes;	Extingue e incorpora a CSLL ao imposto de IRPJ;
ESTADOS (ICMS)	Revogam-se o ITCMD e o ICMS; Permanecem o IPVA e o IVA, que incorpora o IPI, ICMS, ISS, CIDE, PIS, COFINS	Criação de um novo ICMS, regulado mediante uma única lei complementar e não mais por 27 leis estaduais.
	No Estado de destino da mercadoria.	No Estado no Estado de destino da mercadoria.
	Unifica e nacionaliza a legislação	Institui um novo ICMS que passará a ter legislação única, com alíquotas uniformes
MUNICÍPIOS (ISS)	Revoga o ISS – os municípios não recebem nenhum imposto, ficando reduzida a competência ao IPTU e ao ITBI.	Aparentemente continua pelo trecho da justificativa do projeto: “Na esteira do ICMS atual, o inciso III do § 1º estabelece para o novo ICMS a

³⁸⁶ Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421>
http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=0EA689785068FBAE1C76A883FC734C9C.proposicoesWebExterno2?codteor=449540&filename=PEC+31/2007

³⁸⁷ Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>
http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/2008

		incidência sobre as importações. É prevista também a incidência do novo ICMS sobre os serviços não sujeitos ao ISS que sejam prestados conjuntamente com operações e prestações sujeitas ao ICMS, evitando-se fugas de tributação das imposições estaduais e municipais.”
OUTROS RECURSOS	Flexibiliza a vinculação de recursos da União, dos Estados e do DF.	Estabelece mecanismos para repartição de receita tributária

8.3 Emenda substitutiva global à PEC n° 293-A

A Emenda substitutiva global à PEC n° 293-A é a proposta de reforma sugerida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), composto por Bernard Appy, Eurico Marcos Diniz de Santi e Isaias Coelho Nelson Machado, com o objetivo de criar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), em substituição ao atuais – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS – de modo a tornar o sistema mais simples, transparente e neutro, beneficiando o crescimento a longo prazo do Brasil³⁸⁸.

A reforma de Bernard Appy, como ficou conhecida, foi a mais discutida na eleição presidencial de 2018. Para viabilizar a proposta, sugere-se:

“(i) substituição dos cinco tributos atuais sobre bens e serviços por um único imposto, mas preservação da autonomia dos entes federativos através da possibilidade de fixação das alíquotas e da atuação coordenada na cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto; (ii) transição para que as empresas possam se adaptar ao novo regime e não tenham seus investimentos atuais prejudicados; (iii) transição para que os entes federativos ajustem num horizonte de longo prazo aos efeitos da migração para um modelo de cobrança no destino; e (iv) redução da rigidez orçamentária, através da substituição das atuais vinculações e partilhas por um sistema baseado em alíquotas singulares do imposto (cuja soma corresponde à alíquota total), gerenciáveis individualmente.”

Com este modelo, o CCiF espera:

“que a resistência de Estados ou Municípios que eventualmente se sintam prejudicados pela mudança seja bastante mitigada, até porque todos os entes da federação serão beneficiados pelo maior crescimento da economia. É importante notar que este modelo só é viável porque a receita do IBS é arrecadada de forma centralizada, sendo posteriormente distribuída para os entes federativos. A arrecadação do imposto e sua distribuição serão administradas por um comitê gestor composto por representantes da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios, reforçando o caráter federativo e integrador do IBS.”

³⁸⁸ Todas as informações relacionadas à proposta constam no sítio do CCiF: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/08/PEC-e-JUSTIFICATIVA-Emenda-Mendes-Thame-1-1.pdf> Acessado em: 15.01.2019. “O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é um think tank independente que tem como objetivo contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país.”

Ressalta-se ainda

“a substituição do atual sistema de vinculação e partilha da receita do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins por um novo modelo, baseado em alíquotas singulares do IBS (cuja soma corresponde à alíquota total do imposto), que podem ser gerenciadas individualmente. Haverá um piso para as alíquotas singulares relativas à destinação da receita da União para os Estados e Municípios e dos Estados para os Municípios, bem como para aquelas relativas à destinação de recursos para a educação e a saúde, de modo a garantir que não haverá perdas relativamente a situação atual.”

Em 11/12/2018, a comissão especial da Câmara dos Deputados aprovou o relatório da proposta de Emenda à Constituição 293/04, apresentada pelo deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR).

A proposta aprovada extingue oito tributos federais (IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação e Cide-Combustíveis), o ICMS (estadual) e o ISS (municipal). No lugar deles, serão criados um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal³⁸⁹.

O Imposto Seletivo, de competência federal, incidirá sobre produtos causadores de externalidade negativa, como combustíveis, telecomunicações, cigarros, bebidas e veículos. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual, o qual será repartido com a União e os municípios.

Por fim, registro a manutenção do ITR na competência da União, a despeito das inúmeras razões para transferi-lo para competência tributária do município.

8.4 Elogios e críticas ao IVA Nacional

A despeito das muitas virtudes do IVA Nacional, há questões de ordem *pragmáticas* e *jurídicas* que apontam em direção à adoção do IVA Dual.

Para além das vantagens inerentes a unificação dos impostos sobre consumo em um IVA nacional, como redução da complexidade, eficiência na arrecadação, neutralidade e transparência,

³⁸⁹ Comissão especial aprova reforma tributária; parecer de Hauly vai a Plenário. <http://www2.camara.leg.br/camارانoticias/noticias/ECONOMIA/569756-COMISSAO-ESPECIAL-APROVA-REFORMA-TRIBUTARIA-PARECER-DE-HAULY-VAI-A-PLENARIO.html>

a presente proposta também tem o mérito de possibilitar que os estados façam suas legítimas políticas tributárias, por meio de uma competição fiscal horizontal não predatória, com vistas à promoção do desenvolvimento regional.

Na escolha do modelo mais eficiente, deve ser considerado o *trade off* entre unificação/harmonização e autonomia, sendo este último conceito caro na federação, especialmente no Brasil onde a forma federativa de estado é cláusula pétrea. Daí a opção pelo modelo dual, por ser um *meio termo* entre o modelo atual (não harmonizado e altamente custoso e de baixa qualidade) e o IVA Nacional (totalmente harmonizado e com o menor custo possível).

A proposta do IVA nacional com segregação de alíquotas da União, Estados e Municípios, sem que tais entes tenham autonomia sobre tais alíquotas, nada mais é do que uma espécie de afetação de receita arrecadada pela União, que não se confunde com a atribuição de competência tributária.

Se for para adotar um IVA nacional, pelas suas muitas virtudes, que se faça a distribuição do produto arrecadado pela via das transferências de maneira transparente, haja vista que seu objetivo não é só de preservação da autonomia dos entes subnacionais, mas também do equilíbrio interregional.

Ademais, os municípios não parecem estar preparados, nem são vocacionados, para cobrança de um imposto não-cumulativo do tipo IVA. A melhor solução para as municipalidades seria o repasse do produto arrecadado, a exemplo do que já ocorre com o SIMPLES NACIONAL, ou a combinação de transferências com a atribuição de competência própria para instituição de um imposto mais simples, como o IVVS, que é monofásico e só incide sobre os serviços e as vendas a consumidor final.

Nada obstante as virtudes de um IVA nacional puro, a resistência dos demais entes subnacionais é grande. A criação de dois IVAs: um federal e um subnacional que agregue as bases do ICMS e do ISS também não parece ser uma boa ideia, haja vista que agregar nos estados a tributação equivalente ao ICMS e ISS deixaria a base muito ampla para ser atingida por um ente subnacional, além de não resolveria o problema da guerra fiscal, nem o da desigualdade interregional.

O IVA Dual deve ser preponderantemente nacional. Aos estados, caberia, apenas tributar a base estabelecida pela União, por meio de uma alíquota reduzida. Haveria uma mesma legislação para os dois IVAs, preservando a autonomia dos estados para estabelecer a alíquota do seu IVA

respeitado o limite máximo estabelecido pelo Senado, que não pode ultrapassar o patamar de referência fixado em lei. Nessa estruturação, também cabe a criação de um imposto seletivo que incida sobre os bens cujo consumo deseja-se desestimular, como fumo e bebidas alcoólicas.

A verdade é que não há como isolar a tributação das questões político-orçamentárias, ligadas à partilha de recursos e ao desenvolvimento regional. Por isso, a análise deve ser multidisciplinar, considerando aspectos jurídicos, políticos e econômicos, os quais sofrem influência recíproca. De nada vale um projeto de reforma não factível em quaisquer dos aspectos apresentados. Não sairá do papel. Se sair, não funcionará ou será declarada inconstitucional.

Em um contexto federativo, o IVA dual parece ser a melhor opção, principalmente se considerada a máxima de que “reforma boa é aquela que passa”. A sociedade de riscos é plural não pode ignorar a lógica do possível e a racionalidade prática. Não há espaço para utopias de nenhuma ordem (jurídicas, políticas ou econômicas). Propostas extremadas (“de canto”) dificultam o diálogo e a consensualidade³⁹⁰. À propósito, não se pode ignorar que a reforma requer aprovação por emenda constitucional, que exigirá aprovação de 3/5 de ambas as casas do Congresso Nacional em dois turnos consecutivos, que é nada fácil.

Por fim, deve-se registrar que há diferença entre o conceito de IVA dual e a mera consolidação dos diversos impostos e contribuições federais num IVA federal ou “IVA nacional”, que exista em paralelo a um IVA estadual. Nesta segunda hipótese, não há qualquer requisito de uniformidade entre os dois impostos. Conforme visto, a grande vantagem do IVA dual plenamente harmonizado é que ele facilita a adoção do princípio do destino na tributação sobre o consumo, equacionando o problema da evasão fiscal nas operações interestaduais³⁹¹.

9 QUEM DEVE TRIBUTAR O QUÊ E COMO?

Apresenta-se a parte propositiva da tese para um Reforma Tributária, respondendo à pergunta quem deve tributar o quê e como. Nesse capítulo, será respondido de forma mais direta

³⁹⁰ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A Retenção na Fonte como Obrigação Instrumental**. Aplicações no Custeio Previdenciário. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2011, p. 133. “As perplexidades e as dificuldades apresentadas pela sociedade plural em que vivemos somente serão solucionadas, com um mínimo de segurança, se houver a possibilidade de construir um consenso dentro de uma racionalidade prática, com todos os envolvidos.”

³⁹¹ PRADO, Sergio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). Pg. 136-137. Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

o problema da tese, embora os demais deixassem entrever algumas respostas e fornecessem subsídios importantes para percorrer o caminho que leva da hipótese – uma resposta preliminar ao problema formulado – até a tese propriamente dita – uma proposição depois de realizada a investigação e pesquisa.

A reforma tributária necessária surge da junção dos conceitos de federalismo fiscal e tributação ótima. Federalismo fiscal é a forma como são discriminadas as receitas tributárias em uma federação. Tributação ótima é o resultado do equilíbrio entre eficiência e equidade. A reforma tributária esperada deve prever um arranjo mais eficiente de distribuição das bases de incidência entre os entes da federação, respeitadas suas respectivas vocações e necessidades financeiras, aliado a um novo sistema de transferências intergovernamentais.

Um sistema tributário ótimo requer comprometimento com a (i) equidade; (ii) neutralidade; (iii) correção das falhas de mercado; (iv) estabilização e crescimento econômico; (v) transparência; e (vi) redução dos custos de conformação³⁹².

Adam Smith abordou o tema, apresentando quatro máximas sobre os impostos: (i) *igualdade*, que se relaciona com a capacidade contributiva; (ii) *certeza*, que se relaciona com a segurança jurídica; (iii) *comodidade*; e (iv) *economia na cobrança*, os dois últimos relacionados com a eficiência no trato com as obrigações acessórias, que pode ser resumida na afirmativa do autor de que "todo imposto deve ser arquitetado tão bem que tire o mínimo possível do bolso das pessoas para além do que traz para o erário público"³⁹³.

Quanto ao federalismo fiscal, a questão mais importante diz respeito à adequada distribuição de competências tributárias entre os entes da federação, de modo a alcançar a situação de Pareto- eficiente³⁹⁴.

³⁹² MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo: Campus/USP, 1980. p. 178. SILVA, Mauro Santos. **Teoria do federalismo fiscal**: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v.15, n. 1, 2005, p.126.

³⁹³ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. 2. ed. Tradução: Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, v. II, p. 485-489 (publicação original é de 1776). Cf. tb. SIQUEIRA, Rosane Bezerra; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. "Teoria da tributação ótima". In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 174.

³⁹⁴ SILVA, Mauro Santos. **Teoria do federalismo fiscal**: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v.15, n. 1, 2005, p.120. O teorema de Pareto foi desenvolvido pelo economista italiano Vilfredo Frederico Pareto (1848 -1924). Pareto introduziu o conceito de ótimo de Pareto e ajudou o desenvolvimento da microeconomia com a ideia de curva de indiferença. Suas duas principais obras são *Cours d'économie politique* (1897) e *Trattato di sociologia* (1916). Pareto formulou o conceito mais conhecido sobre eficiência, cujo modelo foi chamado "ótimo de pareto". A fórmula de Pareto indica que uma solução é maximizadora quando o incremento de posição de uma parte não produzirá um prejuízo para nenhum outro indivíduo envolvido. Para Pareto, uma mudança será eficiente se não trouxer perdas para nenhuma das partes. CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Campus, 2008, p. 74.

A teoria econômica, sob a influência de *Musgrave*, estabeleceu parâmetros objetivos para identificação do que seria um bom sistema de financiamento local (“*good local tax*”). A ideia foi trazer para o debate jurídico alguns critérios de ordem econômica que visam identificar qual nível de governo seria mais indicado para tributar determinado fato gerador, o que acarretaria responder ao seguinte questionamento: quem deve tributar o quê?³⁹⁵

A Ciência das Finanças Públicas apresenta 6 (seis) critérios: (i) facilidade de se exportar o tributo; (ii) mobilidade da base tributária; (iii) economias de escala na administração do tributo; (iv) não induzir à alocação ineficiente de recursos econômicos; (v) associação do tributo pago a benefícios providos pelo governo local; (vi) viabilidade administrativa para cobrança do tributo³⁹⁶.

Conforme visto, há inúmeras variáveis nessa equação. Contudo, é possível verificar que quanto mais “exportável” for o tributo, quanto mais móvel for sua base de incidência, e quanto maior for a economia de escala em sua cobrança, mais adequada será sua alocação ao governo central.

Os impostos pessoais com base ampla, taxas progressivas e de grande potencial redistributivo, como o IR, devem ser atribuídos ao governo central. Também devem ser alocados ao governo central os tributos sobre o comércio exterior, por se tratar de instrumento de regulação (extrafiscalidade) do balanço de comercial³⁹⁷.

Após analisar os critérios econômicos de alocação das bases clássicas de incidência de impostos (renda, consumo e propriedade) entre os entes políticos, é possível estabelecer a seguinte

³⁹⁵ MUSGRAVE, Richard A. (1983). “Who should tax, where, and what?”, Wallace E. Oates (ed.), *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*, The International Library of Critical Writings in Economics, An Elgar Reference Collection, 1998, pp. 63-80.

³⁹⁶ MENDES, Marcos. *Federalismo Fiscal*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 430. CABRAL, Nazaré da Costa. **A teoria do federalismo financeiro** – 2ª ed. rev. E atualizada – Edição. Coimbra: Almedina. 2015. BOADWAY, Robin; ROBERTS, Sandra; SHAH, Anwar (1994): “**Fiscal federalism dimensions of tax reform in developing countries**”, The World Bank Policy Research Working Paper 1385. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/470251468766794092/Fiscal-federalism-dimensions-of-tax-reform-in-developing-countries>. Acesso em 10.01.2019.

³⁹⁷ Quanto à distribuição de competências entre diferentes níveis de governo, Tereza Ter-Minassian e Mauro Santos Silva também entendem pela “submissão à competência federal dos tributos que apresentem pelo menos um dos seguintes requisitos: alta mobilidade da base de arrecadação; isso porque a adoção desses por governos subnacionais poderia implicar a indução aos deslocamentos inter-regionais dos fatores de produção, com custos de eficiência para o conjunto da Federação; forte sensibilidade a mudanças no nível de crescimento da economia, ou seja, grau acentuado de elasticidade renda; esse tipo de tributo representa um relevante instrumento de ação da política de estabilização; bases de arrecadação relevantes e distribuídas irregularmente entre as diversas regiões e unidades federadas, dado que a descentralização de tributos com esse perfil acentua o grau de assimetria inter-regional; ou tributos incidentes sobre o comércio exterior – importação e exportações – por sua importância conquanto instrumento regulador das trocas externas e sua influência sobre a balança comercial.” SILVA, Mauro Santos. **Teoria do federalismo fiscal**: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v.15, n. 1, 2005, p.128.

correlação: (i) *impostos sobre consumo* — competência federal (central), em razão da simplificação, do risco de exportação de tributo e da guerra fiscal, com possibilidade de compartilhamento de sua base entre os estados, que a tributaria em alíquota unificada e limitada; (ii) *impostos sobre vendas a varejo (IVV)* — competência municipal (local), em decorrência da viabilidade administrativa, incidente apenas nas vendas a consumidores finais.; (iii) *imposto sobre rendas* — competência federal (central), por conta da grande mobilidade da base tributária, da viabilidade administrativa e da economia de escala; (iv) *imposto sobre o patrimônio imóvel* — competência municipal (local), pela proximidade com o imóvel, que lhe permite melhor aferir a expressão de riqueza manifestada pela referida base tributária; (v) *imposto sobre patrimônio móvel* — competência estadual (regional), em razão da mobilidade de sua base tributária.

O modelo acima deve ser customizado à realidade brasileira, pelo fato de traz consigo dois problemas: um teórico e o outro prático.

O *primeiro* está em *garantir autonomia financeira aos estados e municípios*, que, *em tese*, sofreriam com a perda do ICMS e do ISS decorrente da unificação do IVA, ainda que adotado o modelo dual, hipótese na qual os estados receberiam alíquotas de referência baixa, unificada e limitada, para evitar guerra fiscal.

Por isso, tal modificação só pode ser feita por Emenda à Constituição, da qual não decorra desequilíbrio de receita relativamente à partilha de competência feita originariamente pelo poder constituinte, por ser a forma federativa cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, I da CRFB.

Talvez uma alternativa viável para compensar os estados pela eventual perda da competência tributária do ICMS, ocorrida por ocasião da criação do IVA federal, seja a criação de um IVA dual, compartilhado entre União e Estados, tendo este último as menores alíquotas para evitar guerra fiscal. Outra possibilidade, *não excludente à primeira*, é o compartilhamento da base tributária renda (IR) entre a União e os estados-membros.

O trabalho também recomenda, como forma de compensar estados e municípios, maior progressividade nos impostos estaduais sobre o patrimônio como IPVA e ITCMD, bem como do ITBI e do IPTU dos municípios. No caso do IPVA, em particular, sua base de cálculo deve ser ampliada para abranger embarcações e aeronaves, cuja exclusão não se justifica.

Sustentou-se na presente tese a adoção do IVA dual cobrado no destino, com os devidos ajustes em termos de repartição do produto da arrecadação tributária, face a extinção do ICMS e

ISS, sem prejuízo da atribuição de outras competências próprias a serem exercidas sobre bases compartilhadas ou não.

O compartilhamento de uma mesma base tributária por mais de um nível de governo (*piggy back*) é comum em regimes federativos. Neste caso, governos central e subnacional terão poder de tributar a mesma base (normalmente consumo ou renda).

Isso significa dar competência tributária aos governos subnacionais, para cobrar uma alíquota extra ao tributo já cobrado pelo governo central. Ou seja, o governo local cobra uma alíquota adicional, pegando carona na estrutura operacional e na base de cálculo do governo central, que, por vocação, é responsável pela fiscalização e normatização do imposto³⁹⁸.

Ainda que à primeira vista possa causar estranheza, a verdade é que, mesmo no modelo atual, os estados e municípios já não têm essa autonomia toda sobre suas tradicionais bases tributárias.

Atualmente, o ICMS e o ISS devido pelas micro e pequenas empresas já não são tributados por estados e municípios. O Simples Nacional, aplicado às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, já inclui o ICMS e o ISS, sendo estes arrecadados pela União e repassados aos Estados e Municípios, respectivamente.

A União também vem sobrecarregando a base consumo por meio da cobrança das chamadas contribuições “sem nenhum caráter”, a saber: o PIS e a COFINS, que não são partilháveis com estados e municípios.

O *segundo* entrave ao estabelecimento de uma modelagem mais centralizada de tributação sobre o consumo, consiste no que se convencionou chamar de "paradoxo da eficiência". A maioria das bases econômicas são mais adaptadas ao ente central ao passo que grande parte das competências materiais (ou administrativas) são melhor geridas pelas municipalidades. Isto significa que os entes locais são menos vocacionados a tributar as tradicionais bases tributárias, mas, paradoxalmente, são mais habilitados para prover bens e serviços à população. Daí a necessidade de transferências dos entes centrais para os periféricos, também chamada de *equalização vertical*.

³⁹⁸ MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005, p. 431.

Após analisar as limitações práticas, jurídicas e os critérios econômicos de alocação das bases clássicas de incidência de impostos (renda, consumo e propriedade) entre os entes políticos, é possível estabelecer a seguinte correlação:

- (i) *imposto sobre consumo de bens e serviços (IVA)* — competência federal (central), por ser imposto plurifásico de base ampla, em razão do risco de exportação de tributo e da guerra fiscal. No entanto, por questões de autonomia federativa, é recomendável que haja compartilhamento de base com os estados, em um modelo que se convencionou chamar de IVA Dual;
- (ii) *imposto sobre venda a varejo (IVV)*³⁹⁹ — competência municipal (local), por ser imposto monofásico, incidente apenas nas vendas a consumidores finais, simples e com grande viabilidade administrativa (fácil arrecadação). Objetiva preservar a autonomia dos municípios, em razão da perda de arrecadação decorrente da extinção do ISS.
- (iii) *imposto sobre rendas* — competência federal (central), por conta da grande mobilidade da base tributária, da viabilidade administrativa e da economia de escala. Nada impede que seja estabelecido compartilhamento de base com os estados, que passariam a cobrar alíquota adicional (AIR), se tal medida se mostrasse necessária para preservar a autonomia dos estados, viabilizando assim a aprovação da reforma;
- (iv) *imposto sobre o patrimônio imóvel* — competência municipal (local), por estarem mais próximos ao objeto tributado, o que facilita a aferição dos signo presuntivo de riqueza manifestado pela base tributária imóvel. A ideia é que o Município permaneça com o IPTU e receba em definitivo a competência do ITR;
- (v) *imposto sobre patrimônio móvel* — competência estadual (regional), em razão da mobilidade de sua base tributária. Estados permaneceriam com a competência para tributação do IPVA, além da competência tributária do ITCMD incidente sobre bens móveis e imóveis;

³⁹⁹ Imposto sobre vendas a varejo (IVV) ou “Sales Tax” é adotado pelos EUA (imposto estadual). É um imposto de incidência em somente uma das fases do processo produtivo (monofásico), no caso na fase final ou no varejo.

Embora sejam muitas as vantagens do IVA federal, a reforma não pode ficar travada. Para resolver o impasse, propõe-se a criação do IVA Dual, com a possibilidade de atribuição de competência aos municípios para instituição do IVVS.

Sugere-se uma harmonização voluntária entre os IVAs federal e estadual. Os estados estariam livres para administrar ou não o IVA estadual, podendo optar pela arrecadação centralizada junto com o IVA federal.

Caso seja dada competência ao município para instituir o IVVS, sugere-se que as alíquotas sejam baixas, uniformes e incidam “por fora” sobre o valor pago pelo consumidor final na última etapa da cadeia produtiva⁴⁰⁰.

A tributação do consumo por meio de um imposto de base ampla acabará com os conflitos de competência hoje existentes, eliminando as fronteiras cinzentas entre ICMS e ISS, bem com as polêmicas acerca do conceito de serviço, que atualmente impedem a tributação da locação de bens móveis, por exemplo.

Há ainda possibilidade de instituição pela União de um imposto seletivo (*excise duties*), com caráter extrafiscal, incidentes essencialmente na produção e imposição de bens geradores de *externalidade negativa*, com potencial de vício (como cigarros e bebidas alcoólicas) e dano ao meio ambiente.

Diferentemente do IVA, que é um imposto fiscal de incidência ampla e plurifásica, o imposto seletivo (IS) é um imposto extrafiscal de incidência restrita e monofásica.

A CIDE combustível deve ser extinta, por conta da criação do imposto seletivo federal que também incidirá sobre combustíveis.

A União também deve instituir o IGF, anualmente, por meio do estabelecimento de um percentual ínfimo (entre 0,5% e 1%) sobre o valor do patrimônio; ou, uma única vez, à taxas mais elevadas sobre heranças milionárias⁴⁰¹.

Os impostos exclusivos sobre a propriedade são competência dos governos subnacionais. Os Municípios ficariam com a competência tributária do IPTU e ITR. Os estados continuariam com o ITCMD e o IPVA.

Estados e municípios devem promover esforço fiscal para o adequado aproveitamento dos respectivos signos presuntivos de riqueza. Estabelecimento de alíquotas progressivas, revisão e

⁴⁰⁰ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009. p. 93.

⁴⁰¹ PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p.513 e 514.

atualização das bases de cálculo e implementação de mecanismos de privatização da administração tributária são medidas que se impõem.

Não basta reformar a tributação sobre o consumo, sem estabelecer uma tributação progressiva sobre o patrimônio e renda. Neste sentido, recomenda-se maior progressividade nos impostos estaduais sobre o patrimônio como IPVA e ITCD, bem como do ITBI e do IPTU dos municípios. No caso do IPVA, em particular, sua hipótese de incidência deve ser ampliada para abranger embarcações e aeronaves, cuja exclusão não se justifica.

A despeito das dificuldades de implementação, sugere-se também o exercício da competência tributária da União para instituição do IGF, por meio do estabelecimento de um percentual sobre heranças milionárias.

No que tange ao IR, a reforma deve começar pondo fim à isenção sobre lucros e dividendos⁴⁰², revogando a tributação reduzida dos “juros sobre o capital próprio, e aumentando a tributação sobre rendas mais altas⁴⁰³. De imediato, também deveria ser reduzido o valor o limite para opção pelo regime de tributação do lucro presumido, atualmente de R\$ 78.000.000 ao ano.

As taxas permanecem em sua maioria sendo tributadas pelos entes subnacionais, principalmente os municípios (local), salvo quando a prestação estatal for federal, o que não é comum em face do princípio da subsidiariedade.

A reforma também deve reconduzir as contribuições ao propósito para o qual foram criadas, de modo a evitar comprometimento das finanças dos entes subnacionais pela artificial centralização de nosso federalismo fiscal.

As contribuições federais sobre o consumo (PIS, COFINS) seriam extintas pela criação do IVA. A CSLL seria extinta e a perda de receita seria compensada pela majoração da alíquota do IRPJ.

A reforma ora proposta é avessa a qualquer tentativa de instituição da CPMF, a despeito de suas vantagens pragmáticas, pelo fato de se tratar de tributo cujo fato gerador (saque em conta de depósito) não reflete manifestação de capacidade contributiva.

⁴⁰² OXFAM (2017). **A distância que nos une - um retrato das desigualdades brasileiras**. São Paulo: Oxfam Brasil. OXFAM (2017). Somente dois países da lista de membros e parceiros da OCDE têm política de isenção de IR sobre lucros e dividendos: Brasil e Estônia. Portanto, propõe-se a imediata revogação do artigo 10 da Lei 9.249/95. Esta modificação deve ser acompanhada da revogação da tributação reduzida sob a forma de “juros sobre o capital próprio” prevista no artigo 9º da Lei 9.249/95. A revogação isolada do artigo 10º provocará uma “migração” dos beneficiários de lucros e dividendos na direção da utilização da distribuição favorecida prevista no artigo 9º da mesma Lei. Também devem ser fixados limites de dedução anual para retiradas de pró-labore. A finalidade é evitar que a reinstituição da tributação sobre os lucros distribuídos aos sócios seja contornada pela elevação artificial dos respectivos pró-labores, que, por meio da dedução, reduziriam o resultado tributável da pessoa jurídica.

⁴⁰³ Países desenvolvidos com EUA, Alemanha, França e Japão têm alíquotas mais altas de IR entre 35% e 50%.

CONCLUSÃO

Tributar é repartir encargos sociais. No estado fiscal, o custo do aparato estatal é suportado pelos tributos cobrados das pessoas (físicas e jurídicas) que o compõe. Para tanto, são escolhidos signos presuntivos de riquezas que podem ser categorizados em três bases econômicas: patrimônio, renda e consumo. O federalismo fiscal se refere à forma como estas bases econômicas serão distribuídas entre entes federativos no momento da repartição da competência tributária, bem como à repartição do produto da arrecadação de modo a promover o equilíbrio vertical e horizontal entre os entes políticos.

O atual modelo de partilha de competências na federação é irracional, complexo e ineficiente. Este “caos tributário” deve ser remediado com uma ampla reforma tributária que seja economicamente racional, socialmente justa e politicamente viável.

Não bastam medidas paliativas de âmbito infraconstitucional. A mudança deve ser estrutural e por emenda constitucional, haja vista a necessidade de *reduzir a quantidade de impostos* e de *criar um arranjo mais eficiente de discriminação das receitas tributárias*, temas atualmente tratados na Constituição. A qualidade da tributação tem a ver com a qualidade dos tributos isoladamente considerados, bem como com a forma como são distribuídos dentro do sistema, considerando a vocação de cada ente político.

A reforma tributária desejada surge da resposta a seguinte indagação: “*quem deve tributar o quê e como?*”. A eficiência do modelo de federalismo fiscal adotado pela constituição será aferida pela maior ou menor aderência da base econômica às características e necessidades financeiras do ente político que a receber.

Embora bastante esperada pela sociedade e pelo empresariado, a reforma tributária constitucional vem encontrando dificuldades *políticas, jurídicas e econômicas*. Infelizmente, o individualismo fiscal tem prevalecido sobre a “vontade de federação”, e a reforma tributária não sai do papel, a despeito dos muitos projetos de emenda já apresentados.

A reforma tributária é uma “agenda” difícil, mas que deve ser encarada. O pessimismo não pode prevalecer sobre a esperança. O Brasil está preso em uma armadilha de rivalidades (inter-regionais, público-privadas, setoriais, etc.) que tem impedido o avanço da discussão sobre como melhorar a qualidade do federalismo fiscal brasileiro. A incompetência institucional está deixando o Brasil mais pobre, relativamente aos demais países do mundo.

A eliminação de competências próprias, principalmente dos municípios (ISS) e dos estados (ICMS), tem gerado resistência à reforma, mas não deve ser um entrave à criação do IVA. Uma das soluções compensatórias se dará pela via do sistema de equalização ou de transferências intergovernamentais, mas há outras como criação do IVV nos municipais, a adoção do princípio do destino para o IVA interestadual, e o próprio compartilhamento de competência do IVA com os estados.

Além da necessidade de manutenção da autonomia das entidades periféricas da federação, é constitucionalmente admissível — e, em certa medida, até mesmo necessário — reconhecer-se a necessidade de uso do federalismo fiscal como instrumento de simplificação do sistema tributário, e, ao mesmo tempo, promoção de desenvolvimento e eficiência.

A proposta de criação do IVA traz consigo o “fantasma” da inconstitucionalidade, pelo risco de comprometimento do equilíbrio da federação, consubstanciado na cláusula pétrea da forma federativa, prevista no art. 60, § 4º, I da CRFB.

É conhecida, mas não livre de questionamentos, a ideia de que a autonomia financeira de um ente federativo não é garantida somente por meio de transferências intergovernamentais. Neste contexto, cada ente deve receber competências tributárias próprias, em montante compatível com as atribuições administrativas definidas na constituição.

A garantia da autossuficiência dos entes federativos e do equilíbrio da federação é dada por um adequado *sistema de discriminação das rendas*, que não se confunde com competência tributária. Do mesmo modo, a repartição de receita também não pode ser vista como centralização, nem significa perda de autonomia.

É possível que haja autonomia sem competência tributária e vice-versa, competência impositiva sem autonomia. Basta pensar no ente que tem competência tributária, mas não tem estrutura fiscal suficiente para dar conta da arrecadação, ou não há ambiente econômico favorável à ocorrência do fato gerador, como nos municípios mais pobres.

A realidade atual brasileira já demonstra que há possibilidade de autonomia com base em transferências intergovernamentais. É o caso do SIMPLES Nacional, que já arrecada grande parte do ICMS estadual e ISS municipal. Muitos municípios brasileiros também se sustentam com base em repasse financeiro, pois não exercem suas competências tributárias.

A União também vem sobrecarregando a base consumo por meio da cobrança das chamadas contribuições “sem nenhum caráter”, a saber: o PIS e a COFINS, que não são partilháveis com estados e municípios.

Mediante autorização constitucional, Leis complementares federais também já restringem a autonomia dos estados e municípios. A LC nº 24/75, por exemplo, cria limitações à possibilidade de concessão de benefícios do ICMS, e a LC 116/03 concede isenções heterônomas, definem local da prestação do serviço e alíquota mínima do ISS.

A discriminação de receita tributária pode ser feita pela *fonte* (por meio da distribuição de competência tributária) ou pelo *produto* (por meio das transferências intergovernamentais), ou pela combinação de ambos. O que importa, ao fim, é que o ente político tenha recursos suficientes para fazer frente as suas competências administrativas.

O estudo multidisciplinar do federalismo fiscal busca ligar o "*farol alto*" das discussões jurídicas já existentes, por meio da inclusão no debate jurídico do elemento econômico-finalístico (tão bem abordado nos estudos de economia do setor público). Isso significa aprofundar o debate contemporâneo acerca do federalismo fiscal e dos problemas decorrentes de sua aplicação no Brasil, investigando os impactos práticos, jurídicos e econômicos dos problemas federativos para os contribuintes e para a autonomia dos entes políticos.

A tributação ótima é aquela que compatibiliza ao máximo os princípios da neutralidade e da equidade. No Brasil, ambos estão fortemente comprometidos, tanto na tributação sobre o consumo quanto na tributação sobre patrimônio e renda.

A neutralidade se refere eficiência econômica. A tributação não deve influenciar a tomada de decisão dos agentes econômicos. Para tanto, o tributo deve alcançar a generalidade dos contribuintes da maneira mais simples e igualitária possível, o que requer, dentre outros aspectos: poucas alíquotas, base única, abrangência nacional, cobrança no destino em se tratando de operação interestadual e simplicidade na legislação.

A falta de neutralidade, resultante do elevado custo tributário e de conformação, tem causado ineficiência econômica. O atual modelo de tributação sobre o consumo provoca distorções alocativas no mercado, por fazer com que os agentes econômicos se mobilizem (em termos geográficos e setoriais) e se reorganizem (em termos de porte e de descentralização de atividades) de modo irracional e pouco eficiente, pelo seu impacto negativo sobre a produtividade, só para reduzir o elevado custo tributário.

A neutralidade constitui um mecanismo de harmonização que pode ser graduado a depender da natureza do tributo e de sua base de incidência: i) *imposto de natureza fiscal (arrecadadora) incidente sobre consumo*, como é o caso do IVA, deve ser o mais neutro possível, pelo seu baixo potencial distributivo; ii) *imposto de natureza fiscal (arrecadadora) incidente sobre patrimônio e renda*, como é o caso do IR, IPTU, ITCMD, deve ser menos neutro e mais progressivos, pelo seu grande potencial distributivo; iii) *imposto de natureza extrafiscal (reguladora)* não tem compromisso com a neutralidade, mas si com o objetivo econômicos ou sociais que a norma tributária busca induzir.

A equidade, por seu turno, é a justiça fiscal, manifestada pelo comprometimento com a capacidade contributiva e com os efeitos distributivos da tributação.

Há um dilema (*trade-off*) entre equidade e eficiência. Promover eficiência significa abrir mão de um pouco de equidade, e priorizar equidade significa abdicar de um pouco de eficiência. O Estado fiscal deve buscar o equilíbrio entre os valores justiça e eficiência, sendo certo que, em sociedades mais desiguais, deve-se ter mais atenção ao primeiro sem se descuidar do segundo.

O sistema tributário não pode ignorar os efeitos econômicos da tributação sobre o mercado, mas também não pode ser refém dele, nem “*amigo dos super-ricos*”. A liberdade de mercado deve ser compatível com o modelo constitucional de Estado Social em prol do desenvolvimento econômico e social sustentável.

De modo geral, pode-se dizer que, nos impostos sobre consumo, a balança deve pender para o princípio da neutralidade, pela sua baixa propensão distributiva. Já nos impostos sobre patrimônio e renda, a atenção deve estar na equidade e no uso da técnica da progressividade. Assim, não há problema em se ter um IR com muitas alíquotas e isenções. Por outro lado, o IVA deve ter número mínimo de alíquotas e hipóteses de isenção.

No que tange à tributação sobre o consumo, a proposta é extinguir ICMS, ISS, IPI, COFINS, PIS, os quais seriam substituídos pelo IVA dual harmonizado e compartilhado entre governos federal e estadual.

O IVA é um imposto de base ampla (por incidir sobre bens e serviços) e não-cumulativo, cobrado em todas as etapas de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o creditamento do imposto pago na etapa anterior. Por ser um imposto sobre consumo, sua cobrança deve se dar no destino e não na origem como era o ICMS interestadual, o que contribuirá para redução da “guerra fiscal”.

Também é importante que sua incidência seja “por fora” e que não sejam oneradas as exportações, nem as operações sobre bens de uso ou consumo e sobre ativo imobilizado (ou, se oneradas, que haja direito de crédito).

O IVA é um imposto (i) *indireto, plurifásico e não cumulativo*; (ii) com *caráter arrecadador* (fiscal), ou seja, não dado a benefícios fiscais, mesmo que para fins de desenvolvimento regional; (iii) *simples e neutro*, com alíquota uniforme e base de incidência única; (iv) *de base ampla*, ou seja, incidente sobre bens (tangíveis e intangíveis) e serviços; (v) *incidente sobre o consumo* e não sobre produção. Por isto, *cobrado no destino*, para evitar guerra fiscal; (vi) de *incidência “por fora”*, por razões de transparência e simplicidade; (vii) que *não incidem sobre a exportação*, com possibilidade de manutenção do direito de crédito pelo exportador; (viii) que *incide sobre qualquer importação*, mesmo que para consumidor final, porquanto cobrado no destino; (ix) que *não onera investimentos*; e (x) *moderno*, mas adaptado a realidade brasileira

No IVA Dual, dois níveis de governo (federal e estadual) exploram uma mesma base tributária (consumo) estabelecida nacionalmente. O melhor representante deste modelo no direito comparado, é o modelo canadense representado pelo *Good and Services Tax – GST* e *Quebec Sales Tax – QST*, criado em 1992.

Na literatura internacional (*Bird e Gendron*), o IVA Dual surge como uma alternativa ao IVA Federal, de modo a promover maior flexibilidade e autonomia aos governos subnacionais para ajuste de suas necessidades financeiras, a exemplo do modelo canadense (QST e GST). A experiência brasileira de tributação do consumo em dois níveis, resultante do arranjo IPI/ICM de 1967, também será de grande valia na operacionalização do IVA dual.

Para além das vantagens inerentes a unificação dos impostos sobre consumo em um IVA nacional, como redução da complexidade, eficiência na arrecadação, neutralidade e transparência, a presente proposta também tem o mérito de possibilitar que os estados façam suas legítimas políticas tributárias, por meio de uma competição fiscal horizontal não predatória, com vistas à promoção do desenvolvimento regional.

Na escolha do modelo mais eficiente, deve ser considerado o *trade off* entre unificação/harmonização e autonomia, sendo este último conceito caro na federação,

especialmente no Brasil onde a forma federativa de estado é cláusula pétrea. Daí a opção pelo modelo dual, por ser um *meio termo* entre o modelo atual (não harmonizado e altamente custoso e de baixa qualidade) e o IVA Nacional (totalmente harmonizado e com o menor custo possível).

A verdade é que não há como isolar a tributação das questões político-orçamentárias, ligadas à partilha de recursos e ao desenvolvimento regional. Por isso, deve-se considerar aspectos jurídicos, políticos e econômicos, os quais sofrem influência recíproca. De nada vale um projeto de reforma não factível em quaisquer dos aspectos apresentados. Não sairá do papel. Se sair, não funcionará ou será declarada inconstitucional.

O IVA dual é uma solução de compromisso entre descentralização fiscal e harmonização. Em um contexto federativo, o IVA dual parece ser a melhor opção, principalmente se considerada a máxima de que “reforma boa é aquela que passa”. A sociedade de riscos é plural e trabalha com a lógica do possível. Não há espaço para utopias de nenhuma ordem (jurídicas, políticas ou econômicas). Propostas extremadas (“de canto”) dificultam o diálogo, a consensualidade e a aprovação.

À propósito, não se pode ignorar que a reforma requer aprovação por emenda constitucional, que exigirá aprovação de 3/5 de ambas as casas do Congresso Nacional em dois turnos consecutivos. Também devem ser minimizados eventuais risco de declaração de inconstitucionalidade da emenda da reforma tributária, por violação ao núcleo essencial do federalismo fiscal, cujo conteúdo é a manutenção da autonomia financeira dos entes políticos periféricos.

O modelo dual de tributação do consumo está baseado em pelo menos 10 (dez) diretrizes, que são: (i) existência de 2 (*dois*) *impostos (federal e estadual) harmonizados* incidentes apenas sobre o consumo; (ii) a base tributária deve ser ampla (bens e serviços) e uniforme em todo o país; (iii) os estados preservam autonomia para fixar suas alíquotas dentro de determinadas margens para evitar competição fiscal predatória; (iv) as exportações devem ser desoneradas, enquanto as importações devem ser tributadas com a mesma alíquota aplicada aos produtos nacionais; (v) aplicação das alíquotas “por fora”, de modo que haja transparência acerca da carga tributária; (vi) cooperação administrativa entre governo federal, estados e municípios, notadamente pela adoção de um cadastro de contribuintes unificado, ou, pelo menos, nacionalmente sincronizados; (vii) criação de fonte(s) alternativa(s) para os municípios, em substituição ao ISS, incorporado ao IVA federal/estadual; (viii) o imposto deve ser *cobrado no destino*, nas operações interestaduais, para

não comprometer a neutralidade externa; *(ix)* número mínimo de isenções e alíquotas, para não comprometer a neutralidade interna; e *(x)* eficiente regime de equalização fiscal vertical.

O IVA dual deve ser criado e regido por lei complementar nacional. Os Estados terão a liberdade de estabelecer suas alíquotas por lei ordinária, sempre incidente sobre a base de cálculo estabelecida em âmbito nacional.

A regulamentação também será única e editada pela União, via processo deliberativo no qual haja participação dos estados. O estabelecimento de regulamento único para o IVA dual, inclusive para fins de estabelecimento de obrigações acessórias, trará mais clareza ao sistema, diminuindo os custos da administração e de conformação.

O princípio da seletividade deverá ceder ao da neutralidade no momento da fixação da alíquota, que deve ser única para todo e qualquer produto ou serviço. Caso assim não entenda o legislador, sugere-se que as alíquotas sejam segregadas por grupos de bens ou serviços, respeitado o princípio da seletividade. Neste caso, o IVA federal deve manter simetria com o estadual, de modo que, para cada alíquota estadual haja uma correspondente em âmbito federal, respeitada a competência tributária de cada ente.

Caberá ao Senado Federal fixar obrigatoriamente o limite máximo da alíquota estadual e, facultativamente, o limite mínimo. A alíquota máxima não poderá ser superior a alíquota de referência a ser fixada pela emenda da reforma.

As transferências intergovernamentais e a gestão fiscal dos governos subnacionais merecem profunda análise na Reforma Tributária, destacando a importância de preservar a autonomia dos entes subnacionais e de enfrentar o problema das contribuições.

Embora a adoção de IVA de dois níveis mitigue os impactos financeiros da reforma sobre as finanças dos entes subnacionais, é imprescindível que haja uma revisão no sistema de transferências intergovernamentais, de modo a compatibilizar as receitas estaduais e municipais com suas competências materiais constitucionalmente previstas.

As transferências intergovernamentais têm caráter subsidiário em relação ao uso de competências próprias. A lógica segundo a qual o *financiamento segue a função* só deve ser adotada depois de ultrapassada a fase de definição das competências fiscais próprias. Verificada a

insuficiência das receitas próprias para o custeio das despesas dos entes subnacionais, deve-se utilizar o sistema de transferências para corrigir o desequilíbrio financeiro vertical.

Inicialmente, o modelo de partilha de receitas deve considerar as atuais previsões de alíquotas e destinações do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins, considerando também a parcela estadual do IVA, o imposto seletivo federal e a competência dos municípios para o IVV.

A parcela estadual do IVA Dual não se sujeitará a qualquer forma de transferência, restando mantidas as destinações de 25% para o ensino e de 12% para saúde. Os estados devem ter total autonomia sobre a instituição, arrecadação e gestão do IVA Dual, inclusive para fins de realização de política tributária e promoção do desenvolvimento regional igualitária.

A receita da União com o imposto seletivo dará mais flexibilidade orçamentária à União para realização de políticas regionais distributivas, notadamente nas áreas de educação e saúde.

A alíquota do IVV será fixada de modo a, pelo menos, neutralizar a perda de arrecadação do ISS, restando mantidas as destinações de 25% para o ensino e de 12% para saúde.

A forma como a União vem se utilizando das contribuições tem causado retração da tributação sobre a renda, com consequências distributivas e federativas significativas, que devem ser resolvidas na reforma tributária.

A falta do elemento finalístico e a inexistência de *referibilidade de grupo* (ou *custo-benefício coletivo*) têm comprometido a validação constitucional de algumas contribuições sociais, tornando o sistema ainda mais injusto, imoral e caótico.

Os abusos da União no trato das contribuições podem ser assim resumidas: (i) desvirtuamento das finalidades das contribuições; (ii) substituição da tributação via impostos partilháveis pela cobrança de contribuições; (iii) instituição de contribuições sobre toda coletividade, e não somente sobre o grupo de beneficiados; e ainda (iv) desvinculação de parte da receita de contribuições, como no caso da DRU.

A gestão fiscal dos governos subnacionais deve ser responsável, transparentes e pautadas no equilíbrio orçamentário para evitar o endividamento público. Para tanto, deve haver (i) equilíbrio entre as competências materiais atribuídas aos entes federativos e os recursos financeiros para sua realização; (ii) redução da excessiva concentração de poder fiscal nas mãos da União,

substituindo as contribuições “sem nenhum caráter”, não partilháveis, por impostos partilháveis; (iii) estímulo ao exercício da competência tributária privativa dos entes subnacionais; e (iv) equilíbrio entre competências tributárias e transferências financeiras intergovernamentais para evitar o chamado efeito *fly paper*.

À propósito da reforma e das críticas em torno da instituição do IVA, em razão da maior centralização do poder de tributar nas mãos da União, deve-se dizer que a centralização já existe. Não por conta de um arranjo pensado e pautado na simplificação e na eficiência do sistema como um todo, mas sim por uma patologia do modelo atual que reforçou e desvirtuou o papel das contribuições especiais do art. 149 da CRFB, promovendo uma artificial centralização em nosso federalismo fiscal.

O IVA dual não se confunde com o atual modelo brasileiro de tributação concorrente, no qual diferentes impostos e contribuições disputando a mesma base de tributação do consumo.

Há basicamente três padrões de tributação sobre base consumo:

(i) *modelo centralizado*, no qual a União institui, arrecada e fiscaliza o IVA, repassando parte ou a totalidade do produto arrecadado aos entes subnacionais. Tal modelo é mais simples e harmonizado, evitando problemas de coordenação interna. Por outro lado, tem o inconveniente de preservar pouco a autonomia dos demais entes federativos, que não possuem competência legislativa para tributação do IVA;

(ii) *modelo concorrencial*, no qual todos os entes políticos têm autonomia legislativa e administrativa em relação ao seu respectivo IVA, cujas características e base de cálculo poderão variar de um ente para outro. Tal modelo tem como desvantagem a excessiva complexidade, sobreposição de incidências, baixos níveis de coordenação e maior propensão a disputas fiscais verticais. É o atual modelo adotado no Brasil; e

(iii) *modelo compartilhado* (IVA Dual), no qual os entes central e subnacional tributam a mesma base de incidência, que será fixada pelo ente central. O IVA federal convive com o IVA subnacional, mediante coordenação e harmonização procedimental, política, gerencial e normativa. É uma categoria intermediária entre o IVA federal puro e o modelo concorrencial, compatibilizando autonomia e harmonização.

A competição fiscal é a disputa entre pessoas políticas que se valem de benefícios fiscais para atrair investimentos tendentes à geração de emprego e ao desenvolvimento local ou regional. A concorrência intergovernamental pode ser vertical ou horizontal. A vertical ocorre entre esferas diferentes (governo central e estados). A horizontal envolve governos da mesma esfera, como a que ocorre entre dois estados.

A competição fiscal não é necessariamente prejudicial à forma federativa de estado, sendo especialmente recomendável em federações assimétricas. Ela tem suas virtudes, até mesmo em termos de ganho de eficiência dos entes federativos, como se pode perceber em países como EUA, Canadá e Alemanha.

No Brasil, a concorrência fiscal acabou sendo tachada, não sem razão, de “guerra fiscal”, expressão que traz em si a ideia de uma competição predatória baseada em leilões fiscais para atrair toda sorte de investimentos.

Embora compreensível diante da necessidade de desenvolvimento econômico dos entes subnacionais, a guerra fiscal pode, de fato, provocar uma queda abrupta (*race to the bottom*) das receitas dos entes periférica, levando-os à bancarrota.

A concorrência irresponsável pode trazer prejuízos para o sistema como um todo. No caso da concorrência vertical, a superposição de tarefas não acompanhada de cooperação pode levar a desperdício de recursos. Do mesmo modo, a competição horizontal também pode ser danosa às finanças dos entes subnacionais de mesmo nível, tanto ao que concede quanto aos vizinhos.

No Brasil, a competição horizontal predatória decorrente da falta de “espírito” cooperativo dos entes subnacionais, que costumam adotar a lógica individualista da “farinha pouca, meu pirão primeiro”.

A competição vertical aqui é atípica. Em tese, não há compartilhamento de base tributária entre os entes da federação. Porém, a complexidade do arranjo atual gera concorrência entre os entes federativos, que buscam interpretar as cláusulas constitucionais de competência tributária da maneira que lhes é mais conveniente, dando origem as conhecidas e infundáveis disputas envolvendo ISS, IPI e ISS.

A União também tem se utilizado das contribuições para tirar proveito deste cenário de concorrencial vertical pelo “loteamento” das bases de incidência.

A simplificação decorrente da extinção de 5 impostos sobre o consumo (ICMS, ISS, PIS, COFINS, IPI), pertencentes a entes de níveis diferentes, acabará com concorrência vertical e com todas as polêmicas jurídicas relacionadas com a limitação do âmbito de incidência do ICMS, ISS e IPI.

A atribuição a União de competência para tributar o IVA no destino também dará fim a competição horizontal predatória. Restará apenas a possibilidade de os estados fazerem política tributária por meio do manejo da alíquota do IVA estadual, que, por ser baixa, não será capaz de gerar ineficiência alocatória ou guerra fiscal.

A lei complementar, por si só, não é capaz de pacificar a guerra fiscal insana, nem de revolver todo e qualquer conflito de competência. Sua função constitucional é de mitigar conflitos razoáveis de competência e não de resolver problemas estruturais de partilha de competência, potencializados pela tipificação da norma constitucional de incidência.

De modo geral, este modelo de atribuir a União a função de controladora e garantidora dos atos praticados pelos governos locais não tem funcionado, tanto por ação quanto pela omissão do legislador complementar.

Em matéria de ICMS, por exemplo, o art. 155, § 2º, XII, “g” da CRFB deu a União o poder de deliberar, por meio de lei complementar, sobre o procedimento a ser adotado pelos estados para fins de concessão de benefícios fiscais do ICMS, o que originou a Lei Complementar nº 24 e o engessamento da política tributária dos Estados por meio da regra da unanimidade.

No ISS, não foi diferente. O art. 88 da ADCT buscou harmonizar as alíquotas do ISS, por meio da previsão de alíquota mínima. Acontece que o referido dispositivo só faz sentido se interpretado conforme a Lei Complementar nº 116/03, nas hipóteses em que não há risco de guerra fiscal, por ser o imposto devido no local da prestação do serviço e não no do estabelecimento do contribuinte.

Problema semelhante ocorre no IPVA. A EC nº 42/03 previu a criação de alíquota mínima pelo Senado Federal, o que até o momento não ocorreu. Diante da inexistência de Resolução do

Senado estabelecendo alíquota mínima do IPVA, os estados prosseguem fixando alíquotas cada vez menores em prejuízo próprio e dos demais estados, cujas finanças, em muitos casos, já estão para lá de combalidas.

Outra omissão legislativa relativa ao IPVA é a falta de lei complementar definindo o aspecto espacial da hipótese de incidência, de modo a reduzir os conflitos federativos e a fraude praticada por contribuintes que registram seus veículos em estados cuja alíquota é reduzida, mesmo que não tenham qualquer vínculo com o local do registro.

O legislador complementar vem se omitindo na solução de problemas pontuais acerca do(a): (i) flexibilização da regra da unanimidade atualmente exigida para concessão de benefício fiscal do ICMS; (ii) atualização legislativa do art. 88 da ADCT, em conformidade com a Lei Complementar nº 116/2003, deixando claro que a alíquota mínima de 2% não se aplica aos serviços tributados no local da prestação, que não sujeitam o setor à guerra fiscal que a EC nº 37 pretendeu coibir com a criação da alíquota-piso; e (iii) conflito de competência e definição do fato gerador do IPVA, em atenção ao art. 146 I e III “a” da CRFB, respectivamente.

As disputas fiscais verticais ou horizontais refletem o tratamento que as instituições têm dado ao arranjo federativo adotado pela constituição de 1988. Resta, portanto, saber o que deve ser mudado: as instituições, a Constituição ou ambas.

A resposta é ambas. O arranjo é ruim e as instituições não ajudam. O arranjo federativo fiscal deve ser reorganizado por emenda constitucional e as instituições devem empenhar-se em prol de um ambiente mais colaborativo.

A ideia de dar à União a prerrogativa de avaliação e deliberação sobre temas sensíveis que, em tese, deveriam estar sob o manto da autonomia dos entes periféricos reflete uma *visão paternalista* que infantiliza os entes locais e regionais, que prosseguem irresponsáveis criando benefícios fiscais cada vez menos ortodoxos, em prejuízo do equilíbrio e harmonia da federação.

A baixa transparência na renúncia de receita para atração de investimentos também merece reflexão. É que o gasto tributário, cujos efeitos não diferem dos “gastos orçamentários”, deve ser acompanhado de estudos capazes de avaliar a relação entre seu custo (receita tributária não efetivada) e o benefício socioeconômico dele advindo.

É abordado mais detidamente o Imposto sobre Valor Agregado, levando em consideração tanto a origem e histórico da evolução da tributação sobre o consumo, quanto a experiência do

direito estrangeiro (por ex., Alemanha, França e Canadá) e do direito internacional (por exemplo, da União Europeia).

Não há, de todo modo, uma fórmula fechada que acomode “ao máximo” todas as questões afetas ao federalismo fiscal. O que existe são alternativas “possíveis” de reforma do desenho atualmente vigente, todas tendentes a alocar as bases tributárias dos impostos (renda, consumo e propriedade) entre os três níveis de governo (central, regional e local) de modo a tornar o sistema tributário mais simples e eficiente.

Verificadas as dificuldades a serem superadas, serão propostos alguns parâmetros para construção de um arranjo federativo mais eficiente em termos de distribuição de rendas e atribuições entre os entes da federação, sem, contudo, ignorar as limitações constitucionais ao poder de reforma atreladas à forma federativa de estado.

A Ciência das Finanças Públicas apresenta seis critérios: (i) facilidade de se exportar o tributo; (ii) mobilidade da base tributária; (iii) economias de escala na administração do tributo; (iv) não induzir à alocação ineficiente de recursos econômicos; (v) associação do tributo pago a benefícios providos pelo governo local; (vi) praticidade ou viabilidade administrativa para cobrança do tributo.

Após analisar os critérios econômicos de alocação das bases clássicas de incidência de impostos (renda, consumo e propriedade) entre os entes políticos, é possível estabelecer a seguinte correlação: (i) *impostos sobre consumo* — competência federal (central), em razão da simplificação, do risco de exportação de tributo e da guerra fiscal, com possibilidade de compartilhamento de sua base entre os estados, que a tributaria em alíquota unificada e limitada; (ii) *impostos sobre vendas a varejo (IVV)* — competência municipal (local), em decorrência da viabilidade administrativa, incidente apenas nas vendas a consumidores finais.; (iii) *imposto sobre rendas* — competência federal (central), por conta da grande mobilidade da base tributária, da viabilidade administrativa e da economia de escala; (iv) *imposto sobre o patrimônio imóvel* — competência municipal (local), pela proximidade com o imóvel, que lhe permite melhor aferir a expressão de riqueza manifestada pela referida base tributária; (v) *imposto sobre patrimônio móvel* — competência estadual (regional), em razão da mobilidade de sua base tributária.

Após analisar as limitações práticas, jurídicas e os critérios econômicos de alocação das bases clássicas de incidência de impostos (renda, consumo e propriedade) entre os entes políticos, é possível estabelecer a seguinte correlação:

- (i) *imposto sobre consumo de bens e serviços (IVA)* — competência federal (central), por ser imposto plurifásico de base ampla, em razão do risco de exportação de tributo e da guerra fiscal. No entanto, por questões de autonomia federativa, é recomendável que haja compartilhamento de base com os estados, em um modelo que se convencionou chamar de IVA Dual;
- (ii) *imposto sobre venda a varejo de bens e serviços (IVVS)* — competência municipal (local), por ser imposto monofásico, incidente apenas nas operações à consumidores finais, simples e com grande viabilidade administrativa (fácil arrecadação). Objetiva preservar a autonomia dos municípios, em razão da perda de arrecadação decorrente da extinção do ISS;
- (iii) *imposto sobre rendas* — competência federal (central), por conta da grande mobilidade da base tributária, da viabilidade administrativa e da economia de escala. Nada impede que seja estabelecido compartilhamento de base com os estados, que passariam a cobrar alíquota adicional (AIR), se tal medida se mostrasse necessária para preservar a autonomia dos estados, viabilizando assim a aprovação da reforma;
- (iv) *imposto sobre o patrimônio imóvel* — competência municipal (local), por estarem mais próximos ao objeto tributado, o que facilita a aferição dos signo presuntivo de riqueza manifestado pela base tributária imóvel. A ideia é que o Município permaneça com o IPTU e receba em definitivo a competência do ITR;
- (v) *imposto sobre patrimônio móvel* — competência estadual (regional), em razão da mobilidade de sua base tributária. Estados permaneceriam com a competência para tributação do IPVA, além da competência tributária do ITCMD incidente sobre bens móveis e imóveis.

A União também deve instituir (i) um imposto seletivo (*excise duties*), com caráter extrafiscal, incidentes essencialmente na produção e impositação de bens geradores de *externalidade negativa*, com potencial de vício (como cigarros e bebidas alcoólicas) e dano ao meio ambiente; e (ii) o IGF, por meio do estabelecimento de um percentual ínfimo (entre 0,5% e 1%) anualmente sobre o valor do patrimônio; ou uma única vez à taxas mais elevadas sobre heranças milionárias.

Além da criação do IGF, devem ser tomadas outras providencias para aumentar o caráter distributivo do imposto sobre patrimônio e renda, tais como: (a) fim da isenção sobre lucros e dividendos; (b) revogando a tributação reduzida dos “juros sobre o capital próprio; (c) criação de faixa mais elevada de alíquotas do IR para rendas mais altas; (c) atualizar a tabela do IRPF; (d) reduzir o valor o limite para opção pelo regime de tributação do lucro presumido, atualmente de R\$ 78.000.000 ao ano; (e) efetivar a progressividade nos impostos sobre o patrimônio como IPVA, ITCD, ITBI e IPTU dos municípios, o que também contribuirá para a solidez das finanças dos entes subnacionais; e (f) ampliar a hipótese de incidência do IPVA para abranger embarcações e aeronaves.

A reforma também deve reconduzir as contribuições ao propósito para o qual foram criadas, de modo a evitar comprometimento das finanças dos entes subnacionais pela artificial centralização de nosso federalismo fiscal.

A CSLL seria extinta e a perda de receita seria compensada pela majoração da alíquota do IRPJ.

A reforma ora proposta é avessa a qualquer tentativa de instituição da CPMF, pela falta de signo presuntivo de riqueza que possa consubstanciar seu fato gerador.

Por fim, espera-se que a reforma tributária aperfeiçoe o federalismo fiscal brasileiro, por meio de uma distribuição mais eficiente das bases tributárias entre os entes da federação, aliado a um novo sistema de transferências. Neste contexto, sugere-se a criação do IVA Dual, o aumento da progressividade dos impostos sobre patrimônio e renda e uma gradativa redução da tributação sobre o consumo.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Políticas Públicas e Federalismo. In: DOMINGUES, José Marcos. (org). **Direito Financeiro e Políticas Públicas**. Rio de Janeiro: GZ Editora. 2015.

ACKERMAN, Bruce. **We the People: foundations**, 1995. The Belknap Press of Harvard University Press. v.1.

ACUÑA, Luis Fernando Ramírez. “Privatization of Tax Administration”. In: **Improving Tax Administration in Developing Countries** (Orgs. BIRD, Richard M.; JANTSCHER, Milka Casanegra), Washington: International Monetary Found, 1992.

AFONSO, J. R. (Org.) ; ROCHA, M. S. (Org.) ; ORAIR, R. O. (Org.) ; SILVEIRA, F. G. (Org.) . **Tributação e Desigualdade**. 1. ed. Belo Horizonte: Letramento, 2017.

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Teoria do Discurso Racional como teoria da Argumentação Jurídica. Tradução: Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Gen – Forense, 2011.

ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. **Princípio da eficiência tributária: contribuições para a construção de uma administração tributária mais eficiente no Brasil**. Dissertação de Mestrado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: UERJ, 2013.

_____. MENDONÇA, José Vicente Santos de. **O argumento consequencialista e sua relação com o princípio da eficiência**. In: CARRILHO, Leonardo; FRÓES OLIVEIRA, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXIII - Filosofia Constitucional e Teoria do Direito*. Rio de Janeiro: Editora APERJ, 2015, pp. 505-534.

_____. Os royalties do petróleo e a impossibilidade de sua partilha igualitária entre os entes federativos. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** – RFPTD, v. 1, n. 1, 2013.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições**. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2017.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. “**Interpretação consequencialista e análise econômica do direito público à luz dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade**”. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo. *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2009.

ARAÚJO, Erika A. **Reforma tributária. Tributação do consumo em federações: soluções alternativas - o IVA Dual**. BNDES. Secretaria para assuntos fiscais – SF. Informe-se nº 9 – Março /2000. Disponível em: https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecim ento/informesf/inf_9.pdf Acesso em 15.01.2019.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **federalismo fiscal em perspectiva comparada**. Disponível em: <<https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/28/26>> Acesso em: 15.01.2019.

ORAIR, Rodrigo Octávio; ALBUQUERQUE, Henrique Melo (2017). **Capacidade de Arrecadação do IPTU**: Estimação por fronteira estocástica com dados em painel. Texto para discussão, n. 2309. Brasília: IPEA Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2309.pdf.

ARAÚJO, Thiago Cardoso. **Análise econômica do direito no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ATKINSON, A.B.; PIKETTY, T. **Top Incomes: A Global Perspective**. Oxford University Press, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução a ciências das finanças**. vol. I, Rio de Janeiro: Forense, 1955.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (2008). A gênese do imposto sobre o valor agregado. 2008. Revista Sequência, n° 56.

BARROSO, Luiz Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. Fundamentos de uma dogmática constitucional transformada. São Paulo. Editora Saraiva. 6ª ed. 2006.

_____. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo. Editora Saraiva. 2009.

_____. **Direito Constitucional brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e Ambivalência**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.

_____. **Modernidade líquida**. Trad. Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

_____. **A Riqueza de Poucos Beneficia Todos Nós?** Trad. Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015

BECK, Ulrich. **Sociedade de Risco – Rumo a Uma Outra Modernidade**. 2 ed. São Paulo: Editora 34, 2011.

_____. *O que é Globalização? – Equívocos do Globalismo, Reposta à Globalização*. Trad. André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

BITTENCOURT, Maurício Vaz Lobo. “Princípio da Eficiência”. In: RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; KLEIN, Vinicius (org.). *O que é Análise Econômica do Direito*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.

BORGES, José Souto Maior. “**Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática**”. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, 2013.

BRANDÃO, Rodrigo. **Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-membros em “Guerra Fiscal”**. Série Doutrinas Tributárias, v. XIV. São Paulo: *Quartier Latin*, 2014.

BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara. Federalismo e Tributação: entre Competição e Cooperação. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes (Org.). **Estado Federal e Tributação das origens à crise atual**. Volume 1 – Coleção Federalismo e Tributação. ARRAES Editores. Belo Horizonte. 2015.

BOADWAY, Robin; ROBERTS, Sandra; SHAH, Anwar (1994): “**Fiscal federalism dimensions of tax reform in developing countries**”, The World Bank Policy Research Working Paper 1385. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/470251468766794092/Fiscal-federalism-dimensions-of-tax-reform-in-developing-countries>. Acesso em 10.01.2019.

BUFFON, Marciano e BASSANI, Mateus. “**Os Malefícios do Neoliberalismo no Modo de tributar Brasileiro**”. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Vol. 1. Rio de Janeiro: PPGD/UERJ, 2013 <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/5626/4223> Acessado em 15.01.2019.

CABRAL, Nazaré da Costa. **A teoria do federalismo financeiro** – 2ª ed. rev. E atualizada – Edição. Coimbra: Almedina. 2015.

CALIENDO, Paulo. **Um IVA para o brasil: uma proposta radical e inovadora que redistribui corretamente as bases de incidência**. disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/um-iva-para-o-brasil-14032017>. Acesso em: 05.06.2018.

_____. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva. São Paulo. 2017.

_____. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – Uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Campus/Elvesier, 2009

CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; ZAMBITTE, Fábio. **Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal**. 1. ed. Vol.1. Rio de Janeiro: Editora Gramma, 2017.

CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; ZAMBITTE, Fábio. **Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal**. 1. ed. Vol.2. Rio de Janeiro: Editora Gramma, 2017.

CAMPOS, Roberto. **Antologia do Bom Senso**. TopBooks Bolsa de Mercadoria & Futuros, 1996.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo. Malheiros, 2009.

CARVALHO, Cristiano. “**Análise Econômica da Tributação**”. In: TIMM, Luciano Benetti. *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 246-265.

_____. *A Análise Econômica do Direito Tributário*. Disponível em: <<http://www.cmted.com.br/restrito/upload/artigos/18.pdf>>. Acessado em 05-08-2013.

CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de; LUKIC, Melina Rocha; SACHSIDA, Adolfo; OLIVEIRA, Carlos Wagner de Albuquerque; LOZARDO, Ernesto. **Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil**. http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_2418.pdf. Acesso em 15.01.2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002

CATARINO, João Ricardo. **Finanças Públicas e direito financeiro**. Coimbra: Almedina, 2016.

COASE, Ronald H. The problem of social cost. **Journal of Law and Economics** (Outubro, 1960). Disponível em: <<http://services.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1035&context=lacjls>>. Acesso em: <21-07-2013>.

COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CUI, Wei; SCHENK, Alan; e THRONYI, Victor. **Value Added tax: a Comparative approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo**. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, 1999.

_____. **Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 100, jan. 2004.

_____. **A necessidade de instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. In: *Reforma Tributária e MERCOSUL*. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998.

_____. “**Revisitando as contribuições da Constituição da República**”. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007, v. 98.

DOMINGUES, José Marcos. Federalismo fiscal brasileiro. **Revista Nomos**, Fortaleza: Universidade Federal do Ceará. V.26, jan/jun.2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo. José Bushatsky. 1972.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana**. A teoria e a Pratica da igualdade. São Paulo: Martins Fontes. 2005

ELIALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

_____. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais**. Disponível em:<
<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf> . Acessado em 15.1.2019.

ELSTER. Jon. **Ulysses and the Sirens: Studies In Rationality And Irrationality**. Cambridge University Press. 1979.

_____. **Ulysses Unbound: Studies in Rationality, Precommitment, and Constraints**. Cambridge University Press, 2000.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro: *Forense*, 1994.

_____. Sistema tributário brasileiro. Rio de Janeiro: *Financeiras*, 1965.

FAGNANI, Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FEITOSA. Maurine Morgan Pimentel. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS. Um estudo de casos na era da internet**. Editora Fórum. 2018

FERNÁNDEZ, María Jesús García-Torres. ARAÚJO, Sarah Maria Linhares. Estudo Comparado sobre a imposição das atividades econômicas no federalismo fiscal: Guerra Fiscal do ICMS no Brasil. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). **Estado Federal e Guerra Fiscal no Direito Comparado**. Volume 2 - Coleção Federalismo e Tributação. Belo Horizonte: ARRAES Editores. 2015.

FILLIPO, Luciano Gomes. **A performace no direito tributário**. Coimbra: Almedina, 2016.

FMI (Fundo Monetário Internacional). International Financial Statistics (IFS). International Monetary Fund, 2018.

FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: E o Direito Tributário com isso? **In: Fundamentos do Direito Tributário**. Org. ÁVILA, Humberto. Ed. Marcial Pons. 2012

GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos**: Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. Editora. Noeses. 2011.

GARBARINO, Carlo. **Imposizione ed Effettività nel Diritto Tributario**. CEDAM: Milano, 2003.

GARRETT, Elizabeth; VERMEULE, Adrian. **Institucional design of a Thayerian Congress**. Duke Law Journal, n. 50, 2001.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GOBETTI, Sérgio W. & ORAIR, Rodrigo O. Progressividade Tributária: a agenda negligenciada. Texto para discussão n. 2190. Brasília: IPEA, abril de 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acessado em 23.12.2018.

GOLDBERG, Daniel K. **Entendendo o federalismo fiscal**. *In*: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo Fiscal. Barueri: Manole, 2004.

GORDON, Roger. H. **An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism**. *In*: Quarterly Journal of Economics, v. 98, 1983, p. 567-586. *Apud*. MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005.

GÜNTER, Klaus. **Teoria da Argumentação no Direito e na Moral. Justificação e aplicação**. 2ª ed. *Rio de Janeiro*: Forense & Gen, 2011.

HABERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional. A Sociedade Aberta dos Interpretes da Constituição*: Contribuição para a Interpretação Pluralista e Procedimental da Constituição. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Editor Sergio Antonio Fabris, 1997.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre a facticidade e validade**. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, v. 1.

HAMILTON, Alexander; MADSON, James. JAY, John. The Federalist Papers. Organizado por R. B. Bernstein. Editora Arcturus. 2016.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federativa da Alemanha**. Tradução da 20. ed. Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor. 1998.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A Retenção na Fonte como Obrigação Instrumental**. Aplicações no Custeio Previdenciário. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2011.

IFC. **Doing Business 2011**. International Bank for Reconstruction and Development. International Finance Corporation – IFC / World Bank. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>>. Acesso em: <19-06-2013>.

KRUGMAN, Paul; e WELLS, Robin. **Introdução à Economia**. Tradução de Helga Hoffman. São Paulo. Editora Campus, 2007.

LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá). *Revistas Eletrônicas FE*. Disponível em: <https://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/964/1268>

LAUFER, Heinz. “O ordenamento financeiro no estado federativo alemão.” **O federalismo na Alemanha**. Trad. Konrad, Adenauer Stiftung. São Paulo, 1995, n. 7.

LEAL, Fernando. “**Propostas para uma abordagem teórico-metodológica do dever constitucional de eficiência**”. In: *Revista Brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte, 2006, julho – setembro, ano 4, n. 14.

LOBO, Rogerio Leite. **Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e centralidade normativa**. Lumen Juris . Rio de Janeiro. 2006.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. São Paulo: FGV-Direito Rio, 2014.

MARINS. Daniel Vieira. **O esforço fiscal dos municípios e as transferências intergovernamentais**. Ed. Gramma. 2016.

_____. Breves Notas sobre a competição tributária na América do Norte. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**. Volume XXII - Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal.. 2014.

MARQUES JUNIOR, Liderau dos Santos; OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de. LAGEMANN, Eugenio. **A política fiscal como um jogo entre União, Estados e Municípios no Federalismo Fiscal Brasileiro**. EALR, V.3, nº 2, p.206-227, Jul-Dez, 2012.

MARTINS, Cristiano Franco Martins. *Princípio federativo e mudança constitucional*. Limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 175.

MARTINS, Ives Gandra. **Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no CONFAZ**. Disponível em: <http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/1733/1713>.

MARTINS. Ives Gandra da Silva Martins. **Reforma Tributária, por Ives Gandra da Silva Martins**. Disponível em : <<https://www.ibet.com.br/reforma-tributaria-por-ives-gandra-da-silva-martins/>> Acesso em 06.01.2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 90. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2006.

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

MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2005.

MENDONÇA, José Vicente Santos de. A Verdadeira mudança de paradigma do Direito Administrativo Brasileiro: do estilo tradicional ao novo estilo. In. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado** n. 73, 2018, p. 151-165.

_____. José Vicente e ARAÚJO, Thiago Cardoso, que publicaram artigo específico sobre o debate intitulado **O jardim das veredas que se bifurcam e a Análise Econômica do Direito no Brasil**. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-jardim-das-veredas-que-se-bifurcam-e-a-analise-economica-do-direito-no-brasil-01062018>.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (2017). **ITR Convênio – Consulta de entes conveniados. Receita Federal do Brasil, 2017**. <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATSDR/TermoITR/controlador/controladoConsulta.asp>.

MODESTO, Paulo. “**Notas para um Debate sobre o Princípio Constitucional da Eficiência**”. In: Revista Diálogo Jurídico. Salvador: CAJ - Centro de Atualizações Jurídicas, 2001, maio, v.1, n. 2, p. 3-7. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_2/DIALOGO-JURIDICO-02-MAIO-2001-PAULO-MODESTO.pdf>. Acesso em 21-03-2013.

MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. **Fiscal Decentralization and Sub national Fiscal Autonomy in Brazil: some facts of the nineties**. Rio de Janeiro: IPEA, dez. 2001.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **O Pós-Modernismo e o Direito Público**. Revista de Direito do Estado, ano 2, n.6.2007

MORGADO, Cíntia. Direito à Boa Administração, Recíproca dependência entre direitos fundamentais, organização e procedimento”. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado**, 2010, n. 65.

MUSGRAVE, Richard A. (1983). “**Who should tax, where, and what?**”, Wallace E. Oates (ed.), The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance, The International Library of Critical Writings in Economics, An Elgar Reference Collection, 1998.

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo: Campus/USP, 1980.

NABAIS, José Cassalta. **O Dever Fundamental de Pagar Imposto**. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. **Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005

NOBREGA, Mailson. **Mina para ganhar produtividade**. Artigo publicado revista Veja em 20-08-2014. Disponível em: <<http://www.mailsondanobrega.com.br/detalheArtigo.php?ParentID=314>>. Acesso em: <13-10-2014>.

NORTH, D. C. **Custo de transação, instituições e desempenho econômico**. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1998.

NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93”. **Revista de Direito Administrativo** n. 199: 21-57, 1995.

OATES, Wallace E. **Toward a Second-Generation Theory of Fiscal Federalism**. *International Tax and Public Finance*, 12, 349-373, Netherlands, 2005.

_____. An essay on fiscal federalism. *Journal of Economic Literature*. v. .XXXVII. 1999, p. 1120-1149. Disponível em: <<http://www.jstor.org/discover/10.2307/2564874?uid=3737664&uid=2129&uid=2&uid=70&uid=4&sid=21104910855953>>. Acesso em: 13-10-2014.

_____. **Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections**. *Department of Economics, University of Maryland, College Park, MD 20742 and Resources for Future, Washington, DC 20036*. **National Tax Journal** Vol. LIV, No. 3.

_____. **On The Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions**. *National Tax Journal*. nº 61, p. 314, 2008.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. “O Supremo Tribunal Federal e as Cláusulas Pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária”. In: **Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica**. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014.

_____. **“Temas de federalismo fiscal brasileiro”**. Rio de Janeiro: Editora Gramma, 2016.

_____. **“Direito Tributário e Diálogo Constitucional”**. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2013. p. 191 e 192.

_____. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Orgs.). **Sistema constitucional tributário - Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux**. 1ed.Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 197-210.

_____. A Alíquota mínima do ISS e a guerra fiscal entre municípios no federalismo fiscal brasileiro. In: **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro - Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal**. Volume XXII. 2014.

OXFAM (2017). **A distância que nos une - um retrato das desigualdades brasileiras**. São Paulo: Oxfam Brasil. OXFAM (2017).

PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método**. In: Revista de Direito Administrativo. N. 262. Janeiro/abril de 2013.

PENHA, Marcos Bueno Brandão da. **Breves considerações sobre a guerra fiscal do IPVA**. *Mimeo*, 2013.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTO, Antônio José Maristrello; SAMPAIO, Patricia (Org.) . **Direito e Economia em dois mundos. Doutrina jurídica e pesquisa empírica**. 1. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2014.

POSNER, Richard A. **Direito, Pragmatismo e Democracia**. Tradução: Tereza Dias Carneiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Economic Analysis of Law**. Nova Iorque: Little Brown and Co., 1977.

PRADO, Sergio. **Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil**. Economia e Sociedade, Campinas, (13): 1-40, dez. 1999.

_____. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto: Brasil: o estado de uma nação). Disponível em: http://igepp.com.br/uploads/arquivos/igepp_-_a_questao_fiscal_na_federacao_brasileira.pdf. Acesso em 21.01.2019.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. “**Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições**”. In: MACEDO, Alberto (et al). *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009.

RAWLS, John. **O liberalismo político**. São Paulo. Ática. 2000.

RIBEIRO, Leonardo Alcântara. **A guerra fiscal do ICMS sob uma perspectiva comparada de competição tributária**. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – DIREITO GV. Núcleo de Estudos Fiscais. Agosto-2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009.

_____. **Tributos (teoria geral e espécies)**. Niterói – RJ: Impetus, 2013.

_____. Paternalismo federativo e competência para concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. **Revista Forum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v. 10, n. 59, 2012.

_____. **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD. v. 3, n. 3 (2015). Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>.

ROCHA, Sergio André. **Integração econômica e harmonização da legislação tributária**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

ROTHMANN, Gerd Willi. Reflexões sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). **Estado Federal e Guerra Fiscal: Uma perspectiva jurídico-filosófica**. Volume 4 - Coleção Federalismo e Tributação. Belo Horizonte: ARRAES Editores. 2015.

SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005

SARMENTO, Daniel. Ubiquidade constitucional: Os dois lados da moeda”. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de e SARMENTO, Daniel (orgs.). **A Constitucionalização do direito**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2007, p. 113 *et seq.*.

_____. **“O neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades”**. In: SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. **“Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU”**. In: *Revista de Direito Administrativo*, 2004, v. 236.

SCHENK, Alan; THURONYI, Victor; CUI, Wei. **Value Added Tax: a comparative approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. Tradução: Lauro Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SIQUEIRA, Rosane Bezerra; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. **“Teoria da tributação ótima”**. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **A Reforma Tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2009.

SILVA, Mauro Santos. **Teoria do federalismo fiscal**: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v.15, n. 1, 2005, p.117-137.

SLEMROD, Joel. “Which is simplest tax system of them all”. In: Economics Effects of Fundamental Tax Reform (Editors: H. J. AARON e W. G. GALE), Washington, DC: Brookings Institutions Press, 1996.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. 2. ed. Tradução: Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, v. II, p. 485-489.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.

_____. **Constitucionalismo Democrático e Governo das Razões**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2011.

STIGLER, George. J. **Law or Economics?** Journal of Law and Economics. Chicago. v. 35, n. 2, p. 466. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4073264/mod_resource/content/2/Law%20or%20Economics%20Stigler.pdf. Acesso em 10.01.2019.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of Public Sector**. 3 ed. W.W. Norton & Company, 2000.

SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *Michigan Law Review* vol 101, 2003, p. 885 e ss.

SUNSTEIN, Cass. **Incompletely Theorized Agreements in Constitutional Law**. University of Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper n. 147.

SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: Norton e Company, 1999, p. 35 *et seq.*

SZTAJN, Rachel. **Direito & Economia – Análise Econômica do Direito e das Organizações. Organização:** Decio Zylbersztajn & Rachel Sztajn. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2005.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 5.ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. **Desigualdades Sociais Patrimoniais: Como a tributação pode reduzi-las ?**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TER-MINASSIAN, Tereza. **Decentralizing Government**. Finance & Development / September 1997. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/1997/09/pdf/ter-mina.pdf>

TEUBNER, Gunther . **Altera Pars Audiatur: Law in the Collision of Discourses**. LAW, SOCIETY AND ECONOMY, Richard Rawlings, ed., Oxford University Press, pp. 169 e 170. 1997. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=896477&download=yes. Acesso em 27.01.2019.

TIEBOUT, Charles M. A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*. v. 64, nº. 5, 1956, p. 416-424. Disponível em:
< http://www.unc.edu/~fbaum/teaching/PLSC541_Fall08/tiebout_1956.pdf. Acesso em: <13-10-2014>.

TORRES, Ricardo Lobo. **A nova ordem tributária e a descentralização fiscal**. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, 1999, p.263.

_____. **Constituição Financeira. Sistema Tributário e Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003

_____. “**Princípio da Eficiência**”. In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (orgs.). **Dicionário de Princípios Jurídicos**. Rio de Janeiro: Campus, 2011.

_____. **O Consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal**. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. Coleção Direito UERJ 80 anos. Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento. Rio de Janeiro. Freitas Bastos. 2015.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005

UCHÔA FILHO, Sergio Papini de Mendonça. Transferências de recursos e participação na arrecadação tributária: Uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro. In: **Federalismo Fiscal. Questões contemporâneas**. CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs). Ed. Conceito 2010. p. 217-242.

VASANO, Ricardo. **IVA e Tributação na Federação**. Disponível em: www.senado.leg.br/noticias/Especiais/seminario.../CAESeminario2-VarsanoV2.pptx. Acesso em: 26.12.2018.

_____. **Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution**. Valdivia/Chile: The World Bank Conference, 1999.

VASQUES, Sérgio. **O Imposto sobre o valor acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2015.

VIEIRA, Danilo Jorge. A guerra fiscal no Brasil - caracterização e análise das disputas interestaduais por investimentos em período recente a partir das experiências de MG, BA, PR, PE e RJ. In: NETO, Aristides Monteiro Neto (Org.). **Governos Estaduais no Federalismo Brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate**. Brasília: IPEA, 2014.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **A Constituição e sua reserva de justiça — um ensaio sobre os limites materiais ao poder de reforma**. São Paulo: Ed. Malheiros, 1999.

WE THE PEOPLE. **Documents and Writings of the Founding Fathers**. Sweet Water Press. 2016.

ZIMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria Geral do Estado**. Tradução: Karin Praefke-Aires Coutinho. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.