VANESSA TAVARES FIGUEIREDO

**Unificação dos tributos incidentes sobre o consumo sob a perspectiva do
pacto federativo**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Dr. Estevão Horvath

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2020

VANESSA TAVARES FIGUEIREDO

**Unificação dos tributos incidentes sobre o consumo sob a
perspectiva do pacto federativo**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Doutor Estevão Horvath.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

São Paulo - SP

2020

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Figueiredo, Vanessa Tavares

Unificação dos tributos incidentes sobre o consumo
sob a perspectiva do pacto federativo ; Vanessa
Tavares Figueiredo ; orientador Estevão Horvath --
São Paulo, 2020.

235

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) -
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,
2020.

1. Pacto federativo. 2. Federalismo fiscal. 3.
Tributação do consumo. 4. Reforma tributária. 5.
Cláusula pétra. I. Horvath, Estevão, orient. II.
Título.

Nome: FIGUEIREDO, Vanessa Tavares

Título: Unificação dos tributos incidentes sobre o consumo sob a perspectiva do pacto federativo

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo, como exigência parcial
para obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof.Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, ao meu orientador, Professor Estevão Horvath, pela oportunidade de cursar o prestigiado mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, bem como pelo seu valioso conhecimento compartilhado durante as aulas e orientações. Estendo esse agradecimento aos demais professores do Largo de São Francisco, pelas enriquecedoras aulas que muito contribuíram para a minha formação acadêmica.

Aos colegas das disciplinas cursadas, muitos dos quais serviram de inspiração e apoio mútuo, principalmente no período de aulas, artigos e provas. Em especial, agradeço aos colegas Fernando Oliveira e Michell Przepiorka, companhias enriquecedoras no período de imersão na biblioteca do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Aos meus pares e líderes do Advocacia Tavares Novis, pela generosa compreensão com o tempo dedicado a este grandioso desafio acadêmico. Minha eterna gratidão.

Aos meus amigos e familiares, que entenderam as minhas ausências e deram o necessário apoio emocional para a conclusão dessa importante etapa da minha vida acadêmica. Em especial, agradeço à minha prima Renata Figueiredo Brandão, pelo fundamental incentivo e pela leitura crítica e atenta do trabalho.

Agradeço ao meu marido, Lucas Vieira, companheiro e paciente, testemunha das noites e finais de semana dedicados a esta recompensante empreitada. Sem as suas carinhosas palavras de incentivo, a conclusão desse trabalho não seria possível.

Por fim, agradeço especialmente à minha amada mãe, Roberta Tavares, meu maior exemplo de perseverança e força, e ao meu querido pai, Jackson Figueiredo (*In memoriam*), que, em poucos anos de convívio, me ensinou os mais importantes valores. Todas as minhas escolhas são para honrar a sua memória.

“Give all the power to the many, they will oppress the few. Give all the power to the few, they will oppress the many.”

(Alexander Hamilton, 1787)

RESUMO

FIGUEIREDO, Vanessa Tavares. *Unificação dos tributos incidentes sobre o consumo sob a perspectiva do pacto federativo*. 2020. 235 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

O objetivo desta dissertação consiste em examinar a possibilidade jurídica da unificação dos tributos que recaem sobre o consumo, diante da limitação material à reforma da Constituição de 1988 que veda a propositura de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado. Para isso, parte-se de uma abordagem ampla para a compreensão da forma como propostas de natureza econômica podem ser implementadas no sistema jurídico brasileiro. Constata-se que o constituinte derivado pode comutar dados com outros sistemas sociais por meio da abertura sistêmica do Direito para os *inputs*, desde que observados os limites formais e materiais do próprio sistema jurídico. Em seguida, analisa-se o significado de tributação do consumo, as suas características e os tributos do sistema tributário nacional que recaem sobre esta base. Ademais, investiga-se a origem do federalismo, as características basilares da forma federativa do Estado brasileiro e como ela determina a distribuição de rendas tributárias. Verifica-se que a inalterabilidade da forma federativa do Estado brasileiro condiciona a reforma constitucional tributária à verificação de distorções no sistema em vigor e à ausência de forma menos gravosa para a sua correção, diante da vocação de permanência da Constituição. Nesse compasso, passa-se ao exame das distorções do atual modelo de tributação do consumo no Brasil e das possíveis formas de sua correção, o que leva à conclusão de que a reforma tributária é necessária para corrigi-las. Nesse cenário, constata-se que o pacto federativo da Constituição de 1988 impõe a manutenção do federalismo cooperativo e da autonomia administrativa, política e financeira dos entes, o que se traduz na necessidade de manutenção do equilíbrio entre a outorga de competências tributárias às três esferas da federação e a repartição de receitas. Com isso, tem-se que a unificação dos tributos sobre o consumo se compatibiliza com a forma federativa se acompanhada da redistribuição das demais competências entre os entes federados ou se realizada por meio da outorga de competência comum à União, Estados-membro, Distrito Federal e municípios, com a adoção de ajustes normativos que afastem as distorções verificadas no atual sistema tributário. Por fim, analisa-se as duas principais propostas de Emenda à Constituição que versam sobre a reforma da tributação do consumo para identificar os pontos em que elas se aproximam e se afastam do pacto federativo, de acordo com os parâmetros construídos ao longo do trabalho.

Palavras-chave: Pacto federativo. Federalismo fiscal. Tributação do consumo. Reforma tributária. Cláusula pétrea.

ABSTRACT

FIGUEIREDO, Vanessa Tavares. *Unification of taxes on consumption from the perspective of the federative pact*. 2020. 235 f. Dissertation (Master) - Law School, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

This dissertation aims to examine the legal possibility of the unification of taxes that fall on consumption, given the material limitation to the reform of the Brazilian Constitution of 1988 that prohibits the proposition of constitutional amendment tending to abolish the federative form of State. For this purpose, the analysis is initially based on a broad approach to understanding how economic proposals can be implemented in the Brazilian legal system. It verifies that the derived constituent can exchange data with other social systems through the systemic opening of law to *inputs*, provided that the formal and material limits of the legal system are observed. Moreover, it examines the meaning of consumption taxation, its characteristics and the taxes of the Brazilian tax system that fall on this basis. In addition, it investigates the origin of federalism, the essential characteristics of the federative form of the Brazilian State and how it determines the distribution of tax revenues. It is verified that the inalterability of the federative form of the Brazilian State conditions the constitutional tax reform to the verification of distortions in the system in force and the absence of less severe form for its correction, due to the vocation of continuity of the Constitution. Accordingly, it examines the distortions of the current model of consumption taxation in Brazil and the possible ways of its correction, which leads to the conclusion that a tax reform is necessary to correct them. In this scenario, it realizes that the federative pact of the 1988 Constitution imposes the maintenance of cooperative federalism and the administrative, political and financial autonomy of the entities, which translates into the need to maintain the balance between the granting of tax powers to the three spheres of the federation and the tax revenue sharing. Thus, the unification of taxes on consumption is compatible with the federative form if accompanied by the redistribution of other competencies among federated entities or if carried out through the granting of common competencies to the Union, Member States, Federal District and municipalities, with the adoption of normative adjustments that remove the distortions verified in the current tax system. Finally, it analyzes the two main proposals of Amendment to the Constitution that deal with the consumption tax reform, to identify the points where they approach and move away from the federative pact, according to the parameters built along this paper.

Keywords: Federative pact. Fiscal federalism. Consumption tax. Tax reform. Immutable clause.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
CF/1988	Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988
DJ	Diário da Justiça
EC	Emenda à Constituição
FINSOCIAL	Contribuição Social ao Fundo de Investimento Social
FPE	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
GATT	Acordo Geral de Tarifas e Comércio
IBS	Imposto sobre bens e serviços
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza
IR	Imposto de Renda
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
OCDE	Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico
OMC	Organização Mundial do Comércio
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1 O SISTEMA JURÍDICO E A SUA RELAÇÃO COM OUTROS SISTEMAS SOCIAIS.....	16
1.1 O CARÁTER SISTÊMICO DO DIREITO.....	17
1.2 A INTERAÇÃO ENTRE O SISTEMA JURÍDICO E OUTROS SISTEMAS SOCIAIS: ABERTURA E FECHAMENTO SISTÊMICO.....	21
1.3 LIMITES DA INTERDISCIPLINARIDADE NO DIREITO.....	27
1.4 AS CONSIDERAÇÕES DA CIÊNCIA ECONÔMICA SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO.....	31
1.5 A RIGIDEZ DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	36
2 OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	42
2.1 CONSUMO COMO SIGNO DE RIQUEZA.....	42
2.1.1 A classificação econômica dos tributos.....	42
2.1.2 Tributação da renda consumida (tributação do consumo) em relação à tributação da renda distribuída (imposto de renda).....	49
2.1.3 Tributação “indireta” do consumo.....	53
2.2 TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL.....	56
2.2.1 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).....	56
2.2.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).....	60
2.2.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	64
2.2.4 Contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento (PIS e COFINS).....	65
2.2.5 Outros tributos.....	71
2.3 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	73
2.3.1 Quanto à repartição rígida de competências.....	73
2.3.2 Quanto à não cumulatividade.....	74
2.3.3 Quanto à fiscalidade e a extrafiscalidade.....	77
2.3.4 Quanto à vinculação do produto da arrecadação.....	77
2.3.5 Quanto à adoção dos princípios da origem e do destino.....	78
3 O FEDERALISMO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	82
3.1 FEDERALISMO E A ORIGEM DO ESTADO FEDERAL.....	82
3.2 VARIAÇÕES DE ESTADO FEDERAL E O PACTO FEDERATIVO.....	86

3.3	CARACTERÍSTICAS DO ESTADO FEDERAL.....	90
3.4	FEDERALISMO FISCAL.....	95
3.4.1	Formas de atribuição de rendas tributárias.....	96
3.4.2	Equalização fiscal.....	99
3.5	O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL.....	100
3.5.1	Esboço histórico.....	100
3.5.2	Federalismo fiscal na Constituição de 1988.....	109
3.6	A INALTERABILIDADE DA FORMA FEDERATIVA DO ESTADO BRASILEIRO E A REFORMA DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	117
3.6.1	Posições da doutrina.....	117
3.6.2	Crítérios de verificação da possibilidade de unificação dos tributos sobre o consumo.....	123
4	DISTORÇÕES DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUAS POSSÍVEIS FORMAS DE CORREÇÃO.....	128
4.1	PRINCIPAIS DISTORÇÕES DOS TRIBUTOS QUE RECAEM SOBRE O CONSUMO E SEUS EFEITOS SOBRE O PACTO FEDERATIVO.....	128
4.1.1	Abuso da autonomia política no exercício da competência impositiva.....	128
4.1.1.1	“Guerra fiscal” do ICMS.....	129
4.1.1.2	“Guerra fiscal” do ISS.....	134
4.1.1.3	A Desvinculação das Receitas da União (DRU) e a ampliação das contribuições sociais sobre o faturamento e a receita.....	135
4.1.2	Dependência dos municípios por rendas derivadas.....	138
4.1.3	Efeitos da economia digital sobre o atual modelo de tributação do consumo.....	140
4.1.3.1	Conflitos de competência na economia digital.....	140
4.1.3.2	Desajuste entre receitas e despesas.....	145
4.1.4	Complexidade e o custo de conformidade.....	147
4.1.5	Limitações à não cumulatividade do ICMS, IPI, PIS e Cofins.....	149
4.2	POSSÍVEIS FORMAS DE CORREÇÃO DAS ATUAIS DISTORÇÕES RELACIONADAS À TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO.....	151
4.2.1	Evolução interpretativa das competências tributárias.....	152
4.2.1.1	Natureza dos termos utilizados pelas regras de competência tributária.....	152
4.2.1.2	Definição dos termos empregados pelas regras de competências tributárias.....	159
4.2.2	Modificação da legislação complementar.....	162
4.2.3	Alteração constitucional.....	164
4.2.3.1	Mutação constitucional.....	165
4.2.3.2	Reforma constitucional.....	171

5 LIMITES CONSTITUCIONAIS À UNIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO.....	174
5.1 IMUTABILIDADE DA FORMA FEDERATIVA E REFORMA TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	174
5.2 NECESSIDADE DE MANUTENÇÃO DA AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS.....	178
5.2.1 Outorga de competência privativa à União Federal e repartição das receitas com os estados e municípios.....	179
5.2.2 Unificação da base de tributação sobre o consumo e outorga de competência comum às três esferas da federação.....	185
5.2.2.1 Ajuste normativo 1: a imposição de limites ao critério quantitativo.....	188
5.2.2.2 Ajuste normativo 2: a adoção de mecanismos de equalização fiscal.....	190
5.2.2.3 Ajuste normativo 3: a manutenção da discriminação rígida de rendas.....	192
5.2.2.4 Ajuste normativo 4: a incidência não cumulativa dos tributos.....	193
5.2.2.5 Ajuste normativo 5: a adoção do princípio do destino nas transações realizadas entre entes federados.....	194
5.2.2.6 Ajuste normativo 6: a adoção de método unificado de recolhimento dos tributos sobre o consumo.....	196
5.2.2.7 Ajuste normativo 7: a previsão de normas gerais do tributo por lei complementar.....	198
5.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL.....	199
5.4 LIMITES À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS.....	204
5.5 AFETAÇÃO DE PARTE DA RECEITA ARRECADADA COM A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO.....	205
6 LIMITES CONSTITUCIONAIS APLICADOS ÀS ATUAIS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL.....	208
6.1 PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45 DE 2019.....	208
6.1.1 Principais características da proposta.....	209
6.1.2 Análise da compatibilidade da proposta com a forma federativa de Estado	210
6.2 PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 110 DE 2019.....	214
6.2.1 Principais características da proposta.....	214
6.2.2 Análise da compatibilidade da proposta com a forma federativa de Estado....	215
CONCLUSÃO.....	218
REFERÊNCIAS.....	224

INTRODUÇÃO

A substituição dos tributos que incidem sobre mercadorias e serviços por um tributo único de base ampla, destinado a gravar a renda consumida, costuma ser apresentada como uma possível solução para reduzir a complexidade do Sistema Tributário Nacional e, conseqüentemente, torná-lo mais transparente, eficiente e estável, com vistas à atração de investimentos e ao fomento do crescimento econômico.

Apesar dos obstáculos de diversas ordens que tendem a ser enfrentados por propostas com tal aspiração, como resistências de ordem política, o presente trabalho se propõe a analisar o aspecto mais controverso da reforma tributária: a compatibilidade jurídica da unificação dos tributos incidentes sobre o consumo com a forma federativa do Estado brasileiro.

A Constituição Federal de 1988 discrimina analiticamente as competências tributárias e especifica as pessoas políticas autorizadas a exercê-las, assegurando, assim, fontes originárias de receitas aos entes que integram a federação brasileira. Além disso, a Constituição determina a repartição de receitas tributárias, atribuindo fontes derivadas aos entes periféricos, como medida de realização do federalismo cooperativo.

De tal modo, a discriminação de rendas tributárias confere autonomia financeira aos entes federados, sem a qual não seria possível o exercício das respectivas autonomias política e administrativa, elementos estes essenciais à forma federativa de Estado.

A elevação da discriminação de rendas tributárias ao altiplano constitucional determina a sua rigidez modificativa, uma vez que os dispositivos constitucionais somente podem ser alterados por emenda, o que exige quórum qualificado e votação em dois turnos nas duas Casas do Congresso Nacional, nos termos do artigo 60 da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88).

Além do rigoroso requisito formal para a sua modificação, a Constituição veda expressamente a propositura de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado. Desse modo, qualquer reforma da discriminação de rendas tributárias deve se conformar aos requisitos formais e materiais exigidos para a aprovação de emenda à Constituição.

Nesse contexto, deve-se avaliar quais os limites que o pacto federativo impõe à alteração das competências tributárias e da repartição de receitas para a reforma da tributação do consumo. É sobre esta limitação material que se assenta o problema enfrentado por este trabalho, cuja resposta científica impõe a resolução dos seguintes questionamentos fundamentais:

- 1) O sistema jurídico pode ser informado por um modelo de tributação proposto pelas ciências econômicas? Ou haveria razões jurídicas para adotar arranjo distinto?
- 2) O que significa tributação do consumo e como ela está configurada atualmente no Sistema Tributário Nacional?
- 3) Há conceito unívoco de federação e de federalismo? O que caracterizaria a forma federativa adotada pela Constituição de 1988?
- 4) Quais razões podem servir de justificativa para a ampla reforma da tributação do consumo diante da vocação de permanência da Constituição Federal de 1988?
- 5) Quais os limites que o pacto federativo impõe à reforma da tributação do consumo?

Para a resolução dessas desafiadoras questões, serão fixados no **Capítulo 1** os pressupostos teóricos para o desenvolvimento do tema. Analisar-se-á a estrutura sistêmica do Direito e a sua independência operacional em relação a outras ciências sociais. A partir dessas premissas, será estudada a forma pela qual o sistema jurídico comuta dados e informações com outros campos científicos, o que permitirá compreender as formas pelas quais as ciências econômicas informam o Direito. Ao final do Capítulo, demonstrar-se-á como a rigidez do sistema limita a implementação destes influxos, embora não o impeça por completo.

No **Capítulo 2**, a pesquisa voltar-se-á aos elementos da tributação do consumo, analisando as características desta base tributária, bem como as suas vantagens e desvantagens em relação às funções arrecadatória, distributiva e alocativa dos tributos. Em seguida, analisar-se-á o modelo de tributação do consumo adotado pela Constituição Federal de 1988, mediante a identificação dos tributos que recaem sobre esta base tributária e as suas características.

Aproximando-se do tema central proposto, no **Capítulo 3**, serão objeto de pesquisa o(s) significado(s) e a(s) forma(s) de realização do federalismo fiscal, analisando as suas características, classificações e princípios norteadores. Buscar-se-á a definição de termos como pacto federativo, descentralização, autonomia, dentre outros, que fornecerão os substratos teóricos para o desenvolvimento do tema. Pretende-se, a partir da leitura sistêmica da Constituição Federal de 1988 e dos conceitos gerais que informam o federalismo fiscal pátrio, identificar as diretrizes adotadas pela Carta Magna, que configuram os traços distintivos do seu pacto federativo, especialmente quanto à abrangência e limites da autonomia dos entes federados.

Após identificadas as diretrizes gerais do federalismo fiscal pátrio e analisadas as especificidades da tributação do consumo, buscar-se-á identificar as limitações impostas pelo pacto federativo às alterações dos dispositivos constitucionais que outorgam competências tributárias e determinam a repartição de receitas. Adotar-se-á como premissa teórica a vocação de permanência da Constituição, o que impõe como critério para a cogitação da reforma tributária a existência de distorções no Sistema Tributário Nacional e a necessidade de corrigi-las por emenda constitucional.

Assim, no **Capítulo 4**, serão aplicados os critérios fixados no Capítulo anterior, de modo a identificar as distorções relacionadas aos tributos que recaem sobre o consumo. Serão investigadas as possíveis formas de correção dessas distorções, como a possibilidade de adaptação do sistema às novas realidades econômicas, por meio da atualização interpretativa dos termos empregados na Constituição. Analisar-se-á, inclusive, se a correção das distorções e da complexidade do sistema tributário exige uma reforma profunda da Constituição Federal, como propugnado pelos defensores da unificação dos tributos sobre o consumo, ou se reformas pontuais na legislação infraconstitucional alcançariam os efeitos pretendidos pelos reformistas, afastando os riscos inerentes à reforma constitucional, como instabilidades política, jurídica e econômica. Nesta perspectiva, será avaliado se ajustes nas “leis nacionais” poderia produzir os efeitos pretendidos com a reforma da tributação sobre o consumo.

Todas essas considerações fornecem subsídios para a construção dos limites à reforma da tributação do consumo, que será desenvolvida no **Capítulo 5**. Nesta etapa do trabalho, serão confrontados os limites impostos pela forma federativa com os aspectos necessários à unificação dos tributos incidentes sobre o consumo. Desse modo, serão estabelecidas as diretrizes que servirão de base para a etapa final do estudo, desenvolvidas

no **Capítulo 6**, com o exame da adequação das principais propostas de reforma tributária à forma federativa estabelecida na Constituição Federal de 1988.

O presente trabalho consubstancia-se, portanto, na identificação dos limites constitucionais para a reforma da tributação do consumo e na análise da compatibilidade das principais propostas com o pacto federativo adotado pela Constituição de 1988.

A pesquisa será desenvolvida no âmbito do Direito constitucional, tributário e financeiro, embora sejam considerados dados de cunho econômico, para o exame da funcionalidade do sistema tributário.

Calcado nestas premissas é que se pretende identificar os limites teóricos inerentes à forma federativa do sistema tributário brasileiro, a partir das características delineadas pela Constituição e dos efeitos pretendidos pelas normas constitucionais, com vistas à fixação de critérios de validade para a unificação dos tributos sobre o consumo.

CONCLUSÃO

O Direito é um sistema autônomo em relação aos demais campos científicos e opera segundo os seus próprios critérios, representando, assim, uma razão *per se* para a adequação da conduta. No entanto, no aspecto cognitivo, o sistema jurídico transaciona informações com o ambiente que lhe é externo, o que ocorre com a inserção de leis e de outras fontes normativas no sistema (*input*) e com a produção de decisões que resultam da aplicação das normas (*output*).

Nesse contexto, cumpre ao legislador, por meio da abertura cognitiva do sistema jurídico para o *input*, avaliar a necessidade de ajustes no Direito positivo a partir dos interesses da sociedade no momento histórico em que se insere, a exemplo das recomendações de ordem econômica que militam a favor da unificação dos tributos sobre o consumo.

A introjeção dos interesses sociais externos ao sistema jurídico exige que eles sejam compatíveis com os limites impostos pelo próprio sistema. Ou seja, o legislador deve considerar os argumentos econômicos que respaldam a reformulação da tributação do consumo, mas também precisa aferir a compatibilidade das propostas de reforma tributária com as normas do próprio sistema jurídico.

Dessa maneira, a demanda por uma reforma da tributação do consumo com base nos influxos fornecidos pelas ciências econômicas deve ser avaliada à luz das limitações impostas pelo rígido Sistema Tributário Nacional.

A discriminação de rendas do sistema brasileiro adota critério empírico para a determinação dos fatos que atraem a incidência tributária. Assim, o núcleo material de toda hipótese de incidência tributária deve indicar uma ação (verbo) sobre um objeto que corresponde ao signo de riqueza eleito pelo legislador, como, por exemplo “auferir renda”, “prestar serviço”, “ser proprietário”, dentre outros. Desta forma, as diferentes materialidades não se sobrepõem sob o aspecto estritamente jurídico.

No entanto, sob a perspectiva econômica, todo tributo recai sobre a renda. Assim, as diversas materialidades previstas nas hipóteses de incidência tributária capturam parcelas da renda nos diversos momentos em que ela se manifesta.

A classificação econômica distingue os tributos de acordo com os diferentes momentos em que eles recaem sobre renda. Nesse sentido, os tributos gravam a renda produzida, a renda distribuída, a renda poupada ou a renda consumida. Portanto, quando se fala em tributação do consumo, quer-se com isto referir aos tributos que gravam a renda no momento do consumo.

Embora seja economicamente mais eficiente instituir um único tributo para cada momento de manifestação da renda, há razões que explicam a existência, no Brasil, de mais de uma exação tributária sobre uma mesma base econômica, como a adoção da forma federativa de Estado, que exige a atribuição de autonomia financeira a todos os entes.

No sistema tributário brasileiro, a tributação do consumo abarca diversas materialidades e espécies tributárias, compreendendo tributos como o ISS, ICMS, IPI, PIS e Cofins. O modelo eleito pelo constituinte é caracterizado pela repartição rígida de competências sobre materialidades que gravam o consumo, distribuídas às três esferas de poder. A tributação do consumo no sistema brasileiro também é caracterizada pela adoção da não cumulatividade, pela previsão de tributos fiscais e extrafiscais, pelo equilíbrio entre a vinculação e a desvinculação das suas receitas e pela adoção mista do princípio da origem e do destino.

De tal modo, concluiu-se que os limites constitucionais para a reforma desse modelo de tributação do consumo devem ser investigados à luz do federalismo fiscal adotado pela Constituição Federal de 1988.

Em linhas gerais, o Estado federal é caracterizado pela descentralização do poder político em diversas unidades territoriais dotadas de autonomia, que formam um único Estado soberano. Os Estados federais adotam “formas” variadas para enfrentar os seus próprios desafios sociais e econômicos, muito embora todos tenham por objetivo a conciliação da diversidade regional com a unidade nacional. A forma particular adotada em cada federação corresponde ao seu “pacto federativo”.

A autonomia dos entes federados compreende o poder de executar as atribuições que lhes competem (autonomia administrativa), a prerrogativa de decidir e legislar, nos limites da competência do ente (autonomia política), e a capacidade de obter recursos financeiros para a sua atuação administrativa e política (autonomia financeira).

Sem autonomia financeira não se cogita a autonomia política dos entes, tampouco a administrativa, dada a impossibilidade do exercício das atribuições constitucionais sem a disposição de recursos financeiros.

Para se garantir a autonomia financeira aos entes federados, há duas formas principais de atribuição de rendas tributárias: a discriminação pela fonte e a discriminação pelo produto. A primeira é realizada pela outorga de competência tributária privativa ou comum. Já a segunda tem palco quando um ente político participa do produto da arrecadação de tributo instituído e cobrado por outro ente federado.

Ambas as formas de discriminação de rendas tributárias são individualmente suficientes para se garantir a autonomia financeira, mas cada Estado federal elege o seu próprio modelo de discriminação de rendas. O sistema tributário brasileiro adota um sistema misto, que assegura fontes originárias de rendas tributárias a todas as esferas da federação, e fontes derivadas de transferência de rendas pela participação no produto da arrecadação, o que reflete o seu pacto federativo.

A partir da análise das características do pacto federativo estabelecido pela Constituição de 1988, constatou-se que a inalterabilidade da forma federativa do Estado brasileiro, prevista no seu artigo 60, § 4º, inciso I, não torna imodificável a discriminação de rendas fixada pelo constituinte originário, mas impõe a manutenção da autonomia administrativa, política e financeira dos entes federados e o caráter cooperativo do federalismo.

Tais aspectos fornecem balizas gerais sobre os limites constitucionais para a reforma da tributação do consumo, mas não oferece uma resposta apriorística sobre qual afetação da autonomia configuraria afronta à forma federativa de Estado, sendo necessária a análise das particularidades do funcionamento do sistema tributário e da proposta de reforma.

Portanto, concluiu-se preliminarmente pela necessidade da adoção de uma premissa teórica que permitisse a construção de critérios intersubjetivamente controláveis para a análise de propostas concretas de unificação dos tributos sobre o consumo.

Nesse sentido, adotou-se como premissa teórica a necessidade de se garantir a estabilidade da Constituição, diante da sua vocação de permanência. Com isso, aplicou-se como critérios para a avaliação de propostas concretas a existência de distorções no

sistema tributário em vigor que impactassem no pacto federativo e a inexistência de meios menos gravosos para a sua correção do que a reforma constitucional.

Com isso, verificou-se que há diversos distúrbios ao pacto federativo relacionados aos tributos que recaem sobre o consumo no atual sistema tributário. Dentre eles, destacam-se o abuso de autonomia política dos entes federados no exercício de suas competências impositivas, que provoca, por exemplo, a guerra fiscal entre os Estados-membros e entre os municípios; a dependência dos municípios por rendas derivadas; os desafios que a economia digital impõe ao funcionamento do sistema tributário, calcado em um paradigma de mercado de consumo que não mais reflete a integralidade das relações negociais; a complexidade do sistema e o alto custo de conformidade; e as limitações impostas à não cumulatividade, com efeitos nocivos sobre o ambiente de negócios.

Diante de tais distorções, foram analisadas as possíveis formas jurídicas de sua correção, para afastar o tanto quanto possível a necessidade de reforma constitucional. Assim, avaliou-se a possibilidade de evolução interpretativa das competências tributárias, a regulação por lei complementar e, por fim, a alteração constitucional, considerando a hipótese de mutação constitucional.

Concluiu-se que as distorções do sistema tributário não são passíveis de correção por intermédio de evolução interpretativa, uma vez que os termos empregados pelas regras de competência tributária exprimem conceitos, cuja definição deve observar os significados incorporados pela Constituição, em respeito aos postulados constitucionais da legalidade e da segurança jurídica.

Ademais, verificou-se que a edição de lei complementar corrige apenas parcialmente as distorções, mas não é suficiente para corrigir os principais distúrbios ao pacto federativo.

Também foi considerada a possibilidade de mutação constitucional dos conceitos expressos pelas regras de competência tributária. Concluiu-se que ainda que tal hipótese seja adequada à rigidez do sistema tributário brasileiro, ela não serve à correção das distorções verificadas no atual sistema, especialmente em relação aos conflitos de competência na economia digital.

Portanto, tem-se que a correção das distorções relacionadas à tributação do consumo no atual sistema exige a reforma de dispositivos constitucionais, o que torna

necessária a construção de limites concretos à unificação dos tributos sobre o consumo, com base nos limites gerais inferidos do pacto federativo brasileiro.

Seguindo a orientação do Supremo Tribunal Federal de que a reforma tributária deve preservar o “núcleo essencial dos princípios e institutos” da forma federativa, e uma vez verificado que o pacto federativo adotado pela Constituição de 1988 compreende a manutenção da autonomia administrativa, política e financeira dos entes federados e o caráter cooperativo do federalismo, passou-se à análise das possíveis formas de unificação dos tributos sobre o consumo.

Com isso, verificou-se, em tese, que a unificação dos tributos sobre o consumo em uma única competência privativa da União Federal afastaria integralmente a autonomia política dos Estados-membros e dos municípios sobre a referida base tributária e também os sujeitaria às oscilações do critério quantitativo fixado exclusivamente pela União Federal, o que também pode interferir nas respectivas autonomias financeiras, razão pela qual entendeu-se que tal proposta tenderia a ferir o pacto federativo.

Não obstante, constatou-se que essa forma de unificação pode vir a se compatibilizar com o pacto federativo se acompanhada da redistribuição das competências sobre as demais bases tributárias, desde que o efeito compensatório da redistribuição de competências seja atestado por estudo financeiro prévio.

Ademais, verificou-se que a outorga de competências comuns às três esferas da federação consubstancia uma alternativa para corrigir as distorções do atual modelo de tributação do consumo, pois ela mantém a autonomia administrativa, política e financeira dos entes federados, o que a torna compatível com a forma federativa do Estado brasileiro.

Todavia, concluiu-se que a outorga de competências comuns somente se adequaria ao pacto federativo se implementados ajustes normativos para afastar a excessiva oneração da base tributária e para corrigir as distorções que atualmente interferem no pacto federativo, razão pela qual a reforma deveria abarcar os seguintes ajustes normativos: *i)* a imposição de limites ao critério quantitativo; *ii)* a adoção de mecanismos de equalização fiscal; *iii)* a manutenção da discriminação rígida de rendas; *iv)* a incidência não cumulativa do tributo; *v)* a adoção do princípio do destino; *vi)* a adoção de método unificado de recolhimento dos tributos sobre o consumo; e *vii)* a previsão de normas gerais do tributo por lei complementar.

A reforma da tributação do consumo também deve ter em conta a observância do princípio da capacidade contributiva, a imposição de limites à concessão de benefícios fiscais e a afetação de parte da arrecadação.

Por fim, analisaram-se as Propostas de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, e nº 110, de 2019, à luz dos critérios construídos ao longo do trabalho. Concluiu-se que ambas as propostas apresentam características adequadas à forma federativa do Estado brasileiro, assim como características que apontam tendência à sua abolição.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto Rodrigues. **Federalismo e a questão tributária**. *Revista Paranaense de Desenvolvimento*, Curitiba, n. 84, jan./abr., 1995.
- ALM, James. What is an “optimal” tax system? *National Tax Journal*, vol. 49, n. 1: March, 1996.
- ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.
- ATALIBA, Geraldo. **Constituição e Constituinte: Regime Federativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.
- _____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.
- _____. Contribuição Social sobre o Faturamento. Cofins. Base de Cálculo. Distinção entre Receita e Faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 107. São Paulo: Dialética, 2004.
- _____. **Contribuições e Imposto sobre a Renda: estudos e pareceres**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. Função da ciência do Direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 29, 2013.
- _____. O “Postulado do Legislador Coerente” e a Não cumulatividade das Contribuições. *In: ROCHA, Valdir (coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 175-183.
- _____. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- _____. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015b.
- _____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003.
- AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. *Tax Law Review*. **60**, n. 1, New York, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimas da Constituição**. Rio de Janeiro: Livraria Principal, 1950.

_____. Estados, discriminação de rendas e reforma constitucional. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 30, 1952.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Aires. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. v.1. p. 250.

_____. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. (Coleção Tributação e Desenvolvimento).

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BRACEWELL-MILNES, Barry. A Liberal Tax Policy: Tax Neutrality and Freedom of Choice. **British Tax Review**, v. 110, 1976.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF, 3 abr. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jan. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários e Estratégicos – COGET. **Carga tributária – 1995**. p. 4. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-1995/view>. Acesso em: 15 jan. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – CETAD. **Carga Tributária no Brasil – 2017 (Análise por Produtos e Base de Incidência)**. Brasília, DF, p. 5, nov. 2018. Disponível em:

<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>.

Acesso em: 15 jan. 2020.

_____. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110**, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF, 19 DEZ 2019.

Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>.

Acesso em: 15 jan. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recursos Extraordinários nº 357.950–9/RS, 390.840–5/MG, 358.273–9/RS e 346.084–6/PR**.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2.024-2/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 27 de outubro de 1999. **Diário da Justiça**, 1º de dezembro de 2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 3.367-1/DF, Rel. Min. Cezar Peluso. **Diário da Justiça**, 17 mar. 2006.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgado em 26 de maio de 2010. **Diário da Justiça**, 14 mar. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Medida Cautelar na Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 926/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, julgado em 1º de setembro de 1993. **Diário da Justiça**, 6 maio 1994.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Medida Cautelar na Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 1.749-5/DF, Rel. Min. Octávio Galloti, julgado em 25 de novembro de 1999. **Diário da Justiça**, 15 abr. 2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 116.121-3, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgado em 11 de outubro de 2000. **Diário da Justiça**, 25 maio 2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ, rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 8 de março de 2017. **Diário da Justiça**, 31 jul. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 592.905, Rel. Min. Eros Grau, julgado em 2 de dezembro de 2009. **Diário da Justiça**, 05 mar. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 651.703, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 29 de setembro de 2016. **Diário da Justiça**, 26 abr. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 150.755-1/PE, julgado em 18 de novembro de 1992. **Diário da Justiça**, 20 ago. 1993.

BURGESS, Michael. **Comparative Federalism: Theory and practice**. London: Routledge, 2006.

CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 97, 2007.

_____. Reforma tributária e o sistema constitucional brasileiro. *In*: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. Sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos. **Revista de Direito tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 117, 2012.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). [O Centro de Cidadania Fiscal...]. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/>. Acesso em: 20 jan. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As Decisões do STF e a Guerra Fiscal entre os Estados. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CONTI, José Mauricio. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

_____. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

_____; LOCHAGIN, Gabriel. Federalismo fiscal brasileiro e o novo FPE (Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal). *In*: PRETO, Raquel Elita Alves. **Tributação Brasileira em evolução, estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IASP, 2015. p. 57

COSTA, Alcides Jorge. Imposto de vendas e consignações: análise dos sistemas de arrecadação. **Revista de administração de empresas**, São Paulo, v. 3, n. 6, p. 53-72, mar. 1963.

_____. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, v.07/08, p. 1769, 1987.

_____. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 33. ed. São Paulo: Saraiva. 2018.

_____. **O Estado Federal**. São Paulo: Ática, 1986.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – Reflexos na tributação. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DAVIS, Salomon Rufus. **The Federal Principle: A Journey Through Time in Quest of a Meaning**. Los Angeles: University of California Press, 1978.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos Essenciais do ICMS como Imposto de Mercado. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 126

_____. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 3. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

_____. Distorções do princípio da não cumulatividade no ICMS – comparação com o IVA europeu. *In*: COELHO, Sasha Calmon N. *et al.* (org.). **Temas de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

_____. Sobre confiança e desconfiança sistêmicas, federalismo e conflitos de competência. *In*: _____. (coord.). **Competência tributária: XV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT – em homenagem ao Professor e Jurista Alberto Pinheiro Xavier**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 55.

_____; ESTANISLAU, César Vale. Os desafios da tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. MOREIRA, André Mendes. A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil: influências externas. *In*: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). **Direito tributário contemporâneo**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

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

DORNELLES, Francisco. O Sistema Tributário da Constituição de 1988 *In*: Estudos Legislativos do Senado Federal, Vol. IV: Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças. **Senado Federal**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br>. Acesso em: 17 ago. 2019.

DUE, John F. **Tributação indireta: nas economias em desenvolvimento - o papel e a estrutura das tarifas aduaneiras, dos impostos de consumo e dos impostos de venda**. São Paulo: Perspectiva, 1970.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **Índice Firjan de Gestão Fiscal 2019**. p. 8-9. Disponível em: https://firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf. Acesso em: 10 jan. 2020.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **Sistema Tributário Nacional**, p. XIV, 1965. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10438/12757>. Acesso em: 14 jan. 2020.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo de juízes: a interpretação/aplicação do Direito e os princípios**. 7. ed. Refundida do ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito. São Paulo: Malheiros, 2016.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema tributário e reforma. Eficiência x direitos e garantias fundamentais. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Prof. Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 93. (Coleção Tributação e Desenvolvimento).

GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo**: estudos de teoria y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa, 1999.

_____. **Interpretar y argumentar**. Tradução de Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

HESSE, Konrad. **Temas fundamentais do Direito constitucional**. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho Almeida. São Paulo: Saraiva, 2009.

HORTA, Raul Machado. Permanência e mudança na Constituição. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 188, abr. 1992.

_____. Problemas do federalismo. **Perspectivas do Federalismo brasileiro, estudos sociais e políticos 2**. Rio de Janeiro: Edições de Revista Brasileira de Estudos Políticos, 1958.

HORVATH, Estevão. A Constituição e a Lei Complementar nº 101/2000 (“Lei de responsabilidade fiscal”). Algumas questões. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 150.

_____. A questão do “incentivo com o chapéu alheio” entre união e estados – RE 705.423/SE, tema 653/RG-STF. *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al.* **Federalismo(s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019.

_____. As contribuições na Constituição brasileira. Ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. **Revista de Direito tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 100, 2008.

_____. Conflitos de competência (IPI, ICMS, ISS, Etc.). *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Competência tributária: XV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT – em homenagem ao Professor e Jurista Alberto Pinheiro Xavier**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

_____. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. Ética, tributação e gasto público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Prof. Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 186. (Coleção Tributação e Desenvolvimento).

_____. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

HUEGLIN, Thomas O.; FENNA, Alan. **Comparative Federalism: A Systematic Inquiry**. Toronto: University of Toronto Press, 2015.

JAMES, Kathryn. **The Rise of the Value-Added Tax**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Marins Fontes, 1998.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamago. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade** [livro eletrônico]. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. Lisboa: Juruá, 2014.

MACHADO, Alcântara. Trabalhos parlamentares. Bi-tributação. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, São Paulo, n. 32, 1936.

MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no Direito tributário. *In*: MACHADO, Brandão (org.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. São tributos as contribuições sociais? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Resenha Tributária, v.07/08, 1987.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 22

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Natureza Jurídica do Estado Federal**. São Paulo: Prefeitura Município de São Paulo, 1948.

MELO, José Eduardo Soares de. A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet. *In*: FARIA, Renato

Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. Deformações tributárias – aprimoramento do sistema jurídico. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Prof. Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 315. (Coleção Tributação e Desenvolvimento).

_____. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. **IPI: Teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2018.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito privado**. Parte Geral. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

MOREIRA, André Mendes. A não cumulatividade do IPI, ICMS, e PIS/COFINS – Distinções e similitudes. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.) **Competência tributária: XV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT – em homenagem ao Professor e Jurista Alberto Pinheiro Xavier**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 252.

_____. **A não cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

_____.; SENA, Roberto Miglio. (In)Justiça na Tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. **Revista de Finanças Públicas**, Tributação e Desenvolvimento, v. 4, p. 1-27, 2016.

MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Teoria da Reforma Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MUSGRAVE, Richard. A; MUSGRAVE, Peggy. B. **Public Finance in theory and Practice**. New York: McGeaw-Hill Book Company, 1989.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n. 1, 2003.

NÓBREGA, Marcos. Federalismo Seletivo e equalização fiscal: O novo modelo de Gestão Fiscal e o Impacto nos entes subnacionais. *In*: FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos (org.). **Lei de Responsabilidade Fiscal: aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro: curso de Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Contribuições sociais e desvio de finalidade. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Curso de Direito financeiro**. 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PISCITELLI, Tathiane; CANEN, Doris. Taxation of Cloud Computing in Brazil: Legal and Judicial Uncertainties. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4a, p. 72-79, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. De qual reforma tributária precisamos? Análise do sistema tributário nacional à luz das características ideais de um sistema tributário. *In*: MOREIRA, André Mendes *et al.* **X Congresso Nacional de Estudos Tributário, Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 1034.

PWC GLOBAL. **Paying taxes 2018**. Disponível em: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf. Acesso em: 30 jun. 2018.

_____. **Paying Taxes 2020. The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies**. p. 18. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2020.

RAMOS, Carlos Henrique. **Mutação constitucional: constituição e identidade constitucional evolutiva**. Curitiba: Juruá, 2013.

ROCHA, Sérgio André. Plano de ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. *In*: PISCITELLI, Thatiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

ROTHMANN, Gerd. Willi. Tributação do consumo: reflexões sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). **Estado federal e guerra fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

SAMPAIO, Maria da Conceição. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. *In*: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal e Súmula Vinculante: entre o Formalismo e o Realismo. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça constitucional e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. ROCHA, Francisco Sergio Silva. Princípios, elementos e conceito do Estado Federal. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (coord.). **O Federalista atual: teoria do federalismo**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.

SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. **Value Added Tax: A Comparative Approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 100, p. 39-40, 2004.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Curso de Direito constitucional positivo**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. Mutaciones Constitucionales. Cuestiones Constitucionales. **Revista Mexicana de Derecho Constitucional**, v. 1, jan. 1999.

SMITH, Adam. **The Wealth of Nations: An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**. Chicago: University of Chicago Press, 1977.

SOUSA, Rubens Gomes de. As modernas tendências do Direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 74, jun. 1963.

_____. Ideias gerais sobre impostos de consumo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 10, out./dez. 1947.

_____. O Sistema Tributário Federal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 72, jun. 1963.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sector**. New York: W.W. Norton & Company, 2000.

SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul R. The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974. **Boston College Industrial and Commercial Law Review**, 17, number 5, p. 679-737, 1976.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDDE**, Belo Horizonte, ano 3, n. 5, mar./ago. 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Revista dos Tribunais**, São Paulo, p. 161, 2004. (Série Pesquisa Tributária, n. 10).

_____. O princípio da tipicidade no Direito tributário. *In*: COSTA, Alcides Jorge *et al.* (coord.). **Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 18, p. 31, 2004.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Repartição de Receitas Tributárias e Autonomia Federativa. *In*: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**: homenagem ao Ministro Marco Aurélio. Curitiba: Juruá, 2016. p. 106.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

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