

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.

1 O SISTEMA JURÍDICO E A SUA RELAÇÃO COM OUTROS SISTEMAS SOCIAIS

Assim como os diversos objetos de conhecimento humano, o Direito pode ser estudado sob diferentes perspectivas e graus de aproximação dos elementos que o compõe. Por isso, os estudos sobre o Direito variam entre abordagens holísticas, isto é, de caráter geral, e abordagens reducionistas, de caráter analítico.¹ Para as teorias holísticas, o fenômeno jurídico deve ser compreendido na sua totalidade sistêmica, e as características do todo determinam o funcionamento das partes. Nessa perspectiva, o estudo do Direito deve concentrar-se na compreensão do fenômeno jurídico como um todo, sendo meramente residual o estudo dos seus diversos componentes. As teorias reducionistas, por outro lado, sustentam que somente é possível compreender a totalidade do Direito a partir do estudo analítico dos seus elementos mínimos.

Apesar do aparente antagonismo entre as abordagens holísticas e reducionistas, ambas são complementares para a compreensão do fenômeno jurídico, pois, como sustenta Paulo Ayres Barreto, “a ênfase em uma ou outra linha compromete a própria consistência do discurso, representando tomada de posição *a priori*, que descarta da necessária imbricação entre as posturas”.² Nesse sentido, a interação entre a parte e o todo do sistema jurídico é constante, ambos com potencial de provocar modificações recíprocas, inclusive a partir da interação entre o sistema jurídico e outros sistemas sociais.³

Embora o presente estudo se proponha a analisar aspectos específicos do Direito, o que exige uma maior aproximação analítica do objeto de investigação, também faz-se necessário compreender o Direito como um todo, sob uma perspectiva holística, especialmente no que tange ao funcionamento do Direito como um sistema e a sua inter-relação com os demais sistemas sociais.

Portanto, neste Capítulo inaugural, o Direito será analisado em sua totalidade sistêmica, o que fornecerá as bases para o desenvolvimento de estudo específico sobre a possibilidade jurídica de unificação dos tributos que gravam o consumo, à luz do pacto

¹ 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.

² *Ibid.*, p. 253.

³ BARRETO, *loc. cit.*

federativo delineado pelo legislador constituinte. Também será objeto de exame neste Capítulo a forma como o Direito, em sua totalidade, se relaciona com outros sistemas sociais, em especial, com a ciência econômica, aspecto necessário para o desenvolvimento do tema proposto.

1.1 O CARÁTER SISTÊMICO DO DIREITO

O objetivo primordial do Direito é, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “orientar as condutas inter-humanas, no sentido de propiciar a realização de valores caros aos sentimentos sociais, num determinado setor do tempo histórico”.⁴ Para tanto, o Direito é operacionalizado por enunciados de caráter prescritivo, que estabelecem um “dever-ser”, ou seja, determinam como os destinatários devem agir (ou deixar de agir) para adequar-se ao Direito. Nesse sentido, os enunciados do Direito exercem função distinta dos enunciados descritivos, pois, enquanto estes transmitem informações sobre um estado de coisas, ou seja, sobre o “ser”, os enunciados prescritivos transmitem comandos, com a função de modificar, dirigir ou influenciar o comportamento humano.⁵

Os enunciados jurídicos são orações dotadas de sentido completo,⁶ manifestados por meio de textos, que expressam, segundo Barros Carvalho, o “conjunto de decisões emanadas das fontes de produção do Direito”.⁷ De tal modo, o Direito é um sistema comunicacional, que se manifesta exclusivamente por meio da linguagem.⁸ Para que o Direito cumpra a função de guiar condutas, os enunciados prescritivos devem ser interpretados, ou seja, devem ser atribuídos valores aos símbolos linguísticos que os compõe, construindo assim as suas significações, isto é, as normas jurídicas.⁹ Portanto, as normas jurídicas correspondem aos significados construídos a partir da interpretação dos enunciados prescritivos contidos nos textos do Direito.¹⁰

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 162.

⁵ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 18.

⁶ *Ibid.*, p. 57.

⁷ CARVALHO, *op. cit.*, p. 216.

⁸ *Ibid.*, p. 162.

⁹ *Ibid.*, p. 184.

¹⁰ ÁVILA, *op. cit.*, p. 17.

A distinção entre enunciados e normas jurídicas é especialmente relevante para discernir o plano de expressão e o plano de conteúdo do Direito. Nas lições de Barros Carvalho, o plano de expressão corresponde ao que está positivado, às estruturas morfológicas e gramaticais, aos enunciados (frases) sobre os quais o intérprete se debruça para construir os sentidos. O plano de conteúdo, por sua vez, compreende os sentidos construídos dos enunciados, isto é, as suas significações, ordenadas na estrutura de normas jurídicas.¹¹

Desse modo, o Direito é composto por enunciados prescritivos (plano de expressão) cujos sentidos (plano de conteúdo) podem ser traduzidos para a forma hipotético-condicional,¹² pois o Direito atribui efeitos às condutas prescritas, numa relação de causa e efeito, ou, como esclarece Lourival Vilanova, numa relação de imputação,¹³ na medida em que o legislador imputa sanções ou consequências jurídicas aplicáveis às condutas referidas na hipótese normativa.

Além de prescrever as condutas que lhe são conformes, o Direito determina como os enunciados devem ser criados ou revogados, outorgando competência (poder) a autoridades legisladoras. O Direito também prescreve como devem ser aplicadas as sanções ou consequências normativas previstas nos enunciados prescritivos.¹⁴ Desta forma, além de regular a conduta dos indivíduos em sociedade, o Direito regula a conduta do legislador na produção de enunciados prescritivos e do aplicador no exercício do poder coativo em sentido amplo. O fato de o Direito regular a sua própria criação e aplicação corresponde ao seu traço distintivo em relação a outros sistemas normativos.¹⁵

Diante da constatação de que o Direito compreende um conjunto de enunciados prescritivos que ordenam condutas, Hans Kelsen observa que o fundamento de validade de uma norma somente pode ser outra norma, pois até mesmo a autoridade competente para instituí-las deve ter o seu poder legiferante fundamentado em uma norma superior que lhe outorga competência. Assim, o fundamento de validade de toda norma deve ser uma outra que lhe é superior, ao passo que ela pode servir de fundamento de validade para uma

¹¹ CARVALHO, 2011, p. 186.

¹² ÁVILA, 2018, p. 20.

¹³ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 155.

¹⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Marins Fontes, 1998. p. 35.

¹⁵ GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: estudos de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa, 1999. p. 319.

norma que lhe é inferior. Nesse sentido, com fundamento nas lições de Kelsen, Paulo de Barros Carvalho registra que as normas do Direito:

[...] estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações.¹⁶

Entretanto, como adverte Kelsen, a indagação do fundamento de validade não pode perder-se no interminável. Como os enunciados prescritivos são *postos* por uma autoridade, há de haver um fundamento *pressuposto*, do qual deriva todo o Direito. A este fundamento de validade mais elevado Kelsen atribui a nomenclatura de “norma hipotética fundamental” (*grundnorm*).¹⁷ Trata-se de pressuposto axiomático, pois não se cogitam os fatos que o antecedem e tampouco é possível prová-lo ou explicá-lo.¹⁸ Adota-se, portanto, uma hipótese-limite para fornecer o necessário suporte ao ato de criação jurídica, que no Direito brasileiro fundamenta o ato produtor da Constituição.

O fato de o Direito adotar um axioma como pressuposto fundante não o torna um sistema menos científico que outros, pois, como salienta Barros Carvalho:

[...] a Geometria, a Matemática, a Sociologia, a Psicologia e as demais Ciências partem sempre de proposições escolhidas arbitrariamente ou de evidência imediata, não demonstráveis, e sobre elas desdobra a organização descritiva dos respectivos objetos.¹⁹

No mesmo sentido, Misabel Derzi observa que “até mesmo a matemática parte de axiomas ou postulados indemonstráveis e extrai a sua consistência exatamente de sua incompletude”.²⁰

O Direito, portanto, compreende uma ordem (ou um sistema) de enunciados prescritivos escalonados hierarquicamente, que encontra na norma hipotética o seu

¹⁶ CARVALHO, 2011, p. 218.

¹⁷ KELSEN, 1998, p. 217.

¹⁸ CARVALHO, *op. cit.*, p. 219.

¹⁹ CARVALHO, *loc. cit.*

²⁰ DERZI, Misabel. **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. p 27.

fundamento de validade. Desse modo, a norma hipotética fundamental confere unidade ao sistema jurídico, pois somente dela derivam os enunciados prescritivos do Direito e, conseqüentemente, as normas jurídicas construídas a partir da interpretação dos seus suportes físicos.

A qualificação do Direito como ordenamento ou como sistema é objeto de controvérsia dogmática, pois embora essas terminologias sejam tidas como sinônimas para diversos autores,²¹ parte da doutrina sustenta que o ordenamento seria o conjunto de enunciados prescritivos na forma de “texto bruto”, somente alcançando a condição de sistema após os esforços interpretativos e organizacionais da ciência do Direito na construção das normas jurídicas.²² Assim, os enunciados do Direito positivo compreenderiam um ordenamento, enquanto as normas jurídicas construídas pela Ciência do Direito formariam um sistema jurídico. Barros Carvalho se opõe a esta distinção, sob o fundamento de que não há razão para refutar o caráter sistêmico do Direito positivo, pois, mesmo sem a contribuição hermenêutica do cientista dogmático, os enunciados prescritivos possuem o mínimo de racionalidade lógica própria dos sistemas.²³ Nesse sentido, os enunciados prescritivos formam um sistema estruturado hierarquicamente e guiado por um princípio unificador, assim como ocorre com as normas jurídicas que resultam da construção analítica elaborada pela Ciência do Direito.

Este é também o entendimento de Lourival Vilanova, para quem o Direito é um sistema prescritivo ao qual se incorpora um outro sistema, o da Ciência do Direito, de caráter cognoscitivo, que utiliza o Direito positivo como fonte material. Portanto, no Direito, o termo “sistema” pode ser empregado tanto no plano da ciência quanto do objeto. Segundo o autor, isto se deve ao fato de que, em ambos os níveis, o Direito é composto por proposições veiculadas pela linguagem, que se interligam em estruturas. Essas estruturas não são apenas sobrepostas, mas implicam umas nas outras, formando uma estrutura mais abrangente, isto é, o sistema.²⁴

O caráter sistêmico do Direito positivo é uma característica que lhe é peculiar como objeto de estudo científico, pois, como leciona Vilanova, nos demais campos de objetos físicos, biológicos e sociais, não há o logos proposicional constituinte do seu “ser”, como no Direito. Ou seja, o sistema de proposições da Ciência do Direito não se dirige

²¹ BARRETO, 2014, p. 254.

²² CARVALHO, 2011, p. 216.

²³ CARVALHO, *loc. cit.*

²⁴ VILANOVA, 2010, p. 161.

diretamente aos fatos, como ocorre com as demais ciências, mas aos textos do Direito positivo, que qualificam os fatos. De tal modo, somente pertence ao universo do Direito os fatos do mundo que são qualificados pelas prescrições do Direito positivo.²⁵

Por estas razões, assim como o conhecimento jurídico-dogmático, o Direito positivo compreende um sistema e a sua unidade resulta da existência de um único fundamento de validade, que informa todos os seus elementos.²⁶

1.2 A INTERAÇÃO ENTRE O SISTEMA JURÍDICO E OUTROS SISTEMAS SOCIAIS: ABERTURA E FECHAMENTO SISTÊMICO

Uma vez demonstrado o caráter sistêmico do Direito, cumpre analisar as formas pelas quais o sistema jurídico interage com outros sistemas sociais. Como mencionado, o Direito se projeta para o fenômeno social, por meio de enunciados prescritivos que determinam as condutas proibidas, permitidas ou obrigatórias. Da mesma forma, as ações (ou inações) humanas reguladas pelo Direito são objeto de outras áreas do conhecimento humano, de modo que os diversos sistemas sociais, dos quais se inclui o jurídico, analisam o mesmo fenômeno sob perspectivas distintas.

Diante da identidade de objeto de estudo entre os diversos sistemas sociais, põe-se em questão se o Direito seria um sistema autônomo ou se operaria em conjunto com os demais sistemas, o que possibilitaria, por exemplo, a sua interpretação e aplicação com fundamento na racionalidade própria de outros campos do conhecimento.

Para autores como Rubens Gomes de Souza, o Direito não tem conteúdo próprio, pois os seus objetivos são ditados por considerações de ordem social, econômica ou política.²⁷ Desta forma, não seria correto qualificar as matérias versadas pelo Direito, como jurídicas, uma vez que elas teriam conteúdos de outras ciências, em relação às quais o Direito figuraria apenas como instrumento de ação, sem operar qualquer alteração sobre a matéria versada.²⁸

²⁵ VILANOVA, 2010, p. 164.

²⁶ *Ibid.*, p. 168.

²⁷ SOUZA, Rubens Gomes de. As modernas tendências do Direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 74, jun. 1963. p. 1

²⁸ *Ibid.*, p. 2.

Entretanto, a compreensão do Direito como mero instrumento voltado à satisfação de objetivos sociais, econômicos ou políticos desconsidera que, para atingir tais fins, o Direito deve ser reconhecido como uma razão *per se* para a adequação da conduta. Por isso, o Direito cria a sua própria realidade, qualificando fatos como jurídicos segundo os seus próprios critérios operacionais, razão pela qual, conforme Paulo de Barros Carvalho, não há fatos jurídicos puros ou fatos econômicos puros, mas diferentes cortes de linguagem.²⁹

Se assim não fosse, os enunciados prescritivos do Direito funcionariam como meras recomendações, uma vez que poderiam ser desconsiderados sempre que o intérprete entendesse que sua aplicação estaria em desacordo com a finalidade econômica, social ou política da norma. Com isso, não se nega que as normas do Direito são instituídas para alcançar fins econômicos, sociais ou políticos, porém, os fatos se tornam jurídicos quando positivados pelo legislador e isto implica na sujeição deles aos critérios operacionais próprios do Direito.

Por isso, a autonomia do sistema jurídico apresenta-se como a sua própria condição de possibilidade, tendo em vista que a regulação das condutas intersubjetivas somente é possível se o Direito for compreendido de acordo com a sua racionalidade própria, é dizer, a normatividade do Direito pressupõe a sua autonomia. No entanto, o Direito não deve ficar alheio à realidade sobre a qual opera, o que torna necessária a compreensão da forma como o Direito interage com o ambiente que lhe é externo, sem que para isso seja afastada a sua autonomia.

Para tal desiderato, o modelo de teoria dos sistemas desenvolvido por Niklas Luhmann fornece valiosas lições sobre a interação do sistema jurídico com outros sistemas sociais.³⁰

Consoante importante estudo desenvolvido por Misabel Derzi, a autonomia do sistema jurídico é defendida por Luhmann por razões funcionais, diferentemente de Hans Kelsen e Max Weber, que apontam razões metodológicas para o fechamento do sistema jurídico.³¹

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. 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, p. 20, 2007.

³⁰ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade** [livro eletrônico]. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

³¹ DERZI, 2009, p. 14.

De acordo com as considerações de Luhmann, o Direito se destina a generalizar “as expectativas normativas de comportamento” para estabilizar o meio social. Assim, as generalizações funcionam como formas redutoras da complexidade social, para orientar as condutas.³² Essas generalizações correspondem aos elementos do sistema jurídico, de modo que o Direito se operacionaliza por meio do seu próprio código binário Direito/não Direito, ou seja, lícito/ilícito, que opera o fechamento do sistema jurídico.

Luhmann transpõe para o Direito o conceito de *autopoiesis*, que alude aos organismos biológicos com capacidade de se autoproduzirem e se autorregular. Com isso, o Direito compreende um sistema autopoietico, ou seja, auto referencial, uma vez que a solução de conflitos deve ser buscada no próprio sistema jurídico, independentemente de influências externas.³³ Sobre o caráter auto referencial do Direito em Luhmann, Derzi salienta que “as normas, como expectativas, por meio dos conceitos, levam à autopoiese, ao fechamento operacional do sistema”.³⁴

Entretanto, o fechamento sistêmico do Direito em Luhmann é apenas do ponto de vista operacional, pois o sistema é aberto no aspecto cognitivo.³⁵ Ocorre que a abertura do sistema ao real é, paradoxalmente, a condição do seu fechamento operacional e da sua viabilidade sistêmica.³⁶ Resumindo estas considerações, Derzi salienta que, segundo afirmativa do próprio Luhmann, “a autonomia do sistema não é, então, nada mais do que o operar conforme o próprio código, e precisamente porque este desparadoxiza o paradoxo da auto referência”.³⁷

Portanto, o sistema jurídico é operacionalmente fechado, mas materialmente aberto, uma vez que transaciona informações com o ambiente que lhe é externo. Essa troca, no entanto, não é ilimitada. Ela 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*).³⁸

Ao se abrir cognitivamente para o *input* do legislador, o sistema colhe da realidade os interesses considerados relevantes para a ordenação da sociedade, que são convertidos

³² LUHMANN, 2016, p. 65.

³³ *Ibid.*, p. 25.

³⁴ DERZI, 2009, p. 31.

³⁵ LUHMANN, *op. cit.*, p. 62.

³⁶ DERZI, *op. cit.*, p. 27.

³⁷ DERZI, *loc. cit.*

³⁸ LUHMANN, *op. cit.*, p. 35.

em conceitos e classificações quando nele ingressam.³⁹ A abertura cognitiva do *output*, por sua vez, é mais limitada e exige o isolamento dos planos que nele se manifesta. No plano das operações internas realizadas pelo aplicador do Direito, o sistema é fechado a influências externas, pois somente os elementos do próprio sistema servem de referência para a decisão, isto é, o aplicador deve trabalhar apenas com os conceitos e classificações introjetados pelo *input* do legislador. No entanto, no plano semântico, o aplicador deve construir as normas jurídicas por meio da interpretação dos textos jurídicos, o que permite a abertura cognitiva do sistema, ainda que em termos relativos.⁴⁰

Isto porque a interpretação jurídica tem por objeto textos, que são equívocos, uma vez que admitem uma pluralidade de interpretações e estão sujeitos a controvérsias interpretativas.⁴¹ Como exemplifica Ricardo Guastini, os textos normativos podem permitir interpretações alternativas ou concomitantes, resultar em uma norma que implica em outra, serem derrotáveis por admitir exceções implícitas, e serem taxativas ou exemplificativas.⁴² Os textos são equívocos por defeitos linguísticos, sintáticos e semânticos, bem como por outros fatores externos, como a existência de interesses conflitantes, diferentes sentimentos de justiça e multiplicidade de métodos interpretativos.⁴³

Além disso, as normas jurídicas são vagas, pois não determinam com exatidão os fatos que compõem o âmbito de sua aplicação. Por esse motivo, há casos em que a aplicação de uma determinada norma não resulta em significativa controvérsia, como há casos em que a aplicação se torna bastante duvidosa, como ocorre na resolução de “casos difíceis” (*hard cases*).⁴⁴

Desse modo, a noção de equivocidade dos textos e vagueza das normas jurídicas permite compreender a razão pela qual o sistema se abre cognitivamente para a aplicação das normas do sistema (*output*). Nesse sentido, sustenta Humberto Ávila que o intérprete deve:

[...] desenvolver relações, baseadas em raciocínios probabilísticos, conjecturais e de verossimilhança, escolhendo ou construindo o significado normativo em face dos elementos pressupostos pelos

³⁹ DERZI, 2009, p. 31.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 32.

⁴¹ GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Tradução de Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014. p. 55.

⁴² *Ibid.*, p. 55-60.

⁴³ *Ibid.*, p. 62-67.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 68-69.

dispositivos ou delimitando o âmbito de aplicação em razão do estado de coisas e bens jurídicos pressupostos pelas normas.⁴⁵

É dizer, a construção da norma jurídica exige a abertura do intérprete para elementos pressupostos pelos textos normativos, como fatos, atos, costume, finalidades e efeitos.⁴⁶ Contudo, essa abertura semântica é limitada, uma vez que há significados mínimos incorporados ao uso da linguagem,⁴⁷ por meio da qual se manifesta o Direito.⁴⁸

Nesse sentido, Misabel Derzi observa que:

[...] o fato de o sistema jurídico dispor, com exclusividade, do código de diferença daquilo que é lícito/ilícito (fechamento operacional), não conduz a uma escolha entre lícito e ilícito absolutamente estranha ao ambiente.⁴⁹

Nesse sentido, Barros Carvalho também salienta que o sistema jurídico assimila os fatores do ambiente com base em seus próprios critérios, selecionando os interesses do ambiente por meio da filtragem conceitual.⁵⁰ Assim, os dados do ambiente são processados pelo Direito segundo o seu código binário (Direito/não Direito), sob o aspecto operacional, o que também é retratado por Pontes de Miranda, ao sustentar que o Direito seleciona os fatos que entram no mundo jurídico, uma vez que “a regra jurídica discrimina o que há de entrar e, pois, por omissão, o que não pode entrar”.⁵¹

A interação do sistema jurídico com os demais sistemas sociais também é tratada por Lourival Vilanova, para quem o fechamento do sistema ocorre apenas sob o aspecto dogmático, uma vez que o sistema é aberto para o conteúdo de outros sistemas, que são introduzidos no sistema jurídico por meio da sua função prescritora. Nas palavras do autor:

O fechamento do sistema é tão-só do ponto de vista do conhecimento específico (dogmático) levado a termo pela Ciência-do-Direito.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do Direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 189, 2013.

⁴⁶ ÁVILA, *loc. cit.*

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 24.

⁴⁸ CARVALHO, 2011, p. 162.

⁴⁹ DERZI, 2009, p. 26.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 159.

⁵¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito privado. Parte Geral**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. t. 2. p. 183.

Acrescentemos: o sistema jurídico é sistema aberto, em intercâmbio com os subsistemas sociais (econômicos, políticos, éticos), sacando seu conteúdo-de-referência desses subsistemas que entram no sistema-Direito através dos esquemas hipotéticos, os descritores de fatos típicos, e dos esquemas consequenciais, onde se dá a função prescritora da norma de Direito.⁵²

É possível notar que em Vilanova a matéria de outros sistemas sociais também é convertida ao código binário do sistema jurídico ao nele ingressar, razão pela qual a abertura do sistema jurídico também ocorre apenas no aspecto cognitivo para o autor.

A noção de abertura cognitiva do sistema jurídico para o *input* do legislador é de especial relevância para o presente estudo, pois as propostas de unificação dos tributos incidentes sobre o consumo se valem, em sua maioria, de argumentos econômicos para justificar a necessidade de uma reforma constitucional. A partir da concepção do sistema jurídico como operacionalmente fechado e cognitivamente aberto, torna-se claro que o legislador deve avaliar a necessidade de ajustes no Direito positivo a partir dos interesses da sociedade no momento histórico em que se insere, considerando as observações de outros sistemas sociais sobre o sistema jurídico. Isto porque, conforme Derzi, a abertura do Direito para o real, por meio do *input*, serve ao aperfeiçoamento do Direito positivo e possibilita a mudança dos conceitos positivados por outros socialmente mais adequados ao estágio de evolução do Direito.⁵³

Porém, é importante notar que o legislador não deve analisar apenas os interesses sociais externos ao sistema jurídico. Há de haver compatibilidade dos interesses que pretende introjetar no sistema com as demais normas que o compõe. Assim, traduzido para o objeto do presente trabalho, o legislador deve considerar os argumentos econômicos que justificam a reformulação da tributação do consumo erigida pelo Constituinte de 1988, mas também precisa aferir a compatibilidade das propostas com as normas do próprio sistema jurídico. Desse modo, o *input* de interesses no sistema pelo legislador enfrenta o controle do próprio sistema pelo código binário Direito/não Direito.

Nesta altura, adota-se como premissa do presente trabalho a autonomia do sistema jurídico em relação aos demais sistemas sociais, diante do seu fechamento operacional. Ressalva-se, entretanto, que o sistema é aberto cognitivamente para os *inputs* do legislador, a quem é dado avaliar os interesses do ambiente social, como as considerações de ordem

⁵² VILANOVA, 2010, p. 168.

⁵³ DERZI, 2009, p. 27.

econômica sobre o funcionamento do sistema jurídico, para introduzi-los ao Direito desde que em consonância com as demais normas que o compõe.

A abertura do sistema para o *output* também será analisada no presente trabalho, tendo em vista as correntes doutrinárias que propugnam a evolução dos conceitos constitucionais como forma de adaptação do sistema jurídico às mudanças da realidade social. Será dada especial atenção às limitações da abertura cognitiva nesta hipótese, tendo em vista a rigidez do sistema tributário nacional.

1.3 LIMITES DA INTERDISCIPLINARIDADE NO DIREITO

Até aqui, restou demonstrado que, para atender à finalidade precípua de regulação da conduta, o Direito é ordenado por uma estrutura sistêmica formada por enunciados de caráter prescritivo e operacionalizado pelo código binário Direito/não Direito, que o fecha operacionalmente para as influências exercidas por outros sistemas sociais. O sistema jurídico é, portanto, autônomo e é este aspecto que lhe confere normatividade.

Apesar de operacionalmente fechado, o sistema é aberto cognitivamente para os *inputs* do legislador, a quem cumpre avaliar os interesses que julga relevantes para introduzir no sistema. O sistema também se abre cognitivamente para os *outputs*, ainda que em termos relativos, por meio da interpretação e aplicação do Direito. Dessa forma, o sistema jurídico deve atender à necessidade de adaptação às mudanças no extrato social, sem perder a sua autonomia, pois, como já mencionado, o Direito deve refletir os valores sociais do momento histórico em que está inserido e ainda ser capaz de regular condutas por seu modal deôntico.

Tendo em vista a sua abertura cognitiva, cumpre analisar de que forma ocorre a troca de informações entre o Direito e as diversas áreas do conhecimento humano, como a Ciência Econômica, as Ciências Sociais e a Ciência Política, e quais os seus limites. Esta interação é conhecida como interdisciplinaridade jurídica.⁵⁴

Em trabalho dedicado ao tema, Marcelo Neves observa que a importância da interdisciplinaridade é quase um consenso nos diversos campos do saber, embora não haja

⁵⁴ BARRETO, 2014, p. 262.

convergência sobre a sua forma de operacionalização. Este problema é denominado pelo autor de “paradoxo da interdisciplinaridade”.⁵⁵

Com o objetivo de superar esse paradoxo e definir o que vem a ser interdisciplinaridade jurídica, Marcelo Neves apresenta, primeiramente, os motivos pelos quais o objeto de estudo não deve ser confundido com o enciclopedismo jurídico, o imperialismo disciplinar e a metadisciplinaridade, para em seguida apresentar a sua proposta de definição do termo interdisciplinaridade no âmbito jurídico.

O enciclopedismo jurídico, segundo o autor, é a compreensão da interdisciplinaridade como uma sobreposição de conhecimentos diversos sobre o Direito, sem qualquer critério, resultando em um “superficialismo generalizado”.⁵⁶ O imperialismo disciplinar, por sua vez, superestima o papel de uma determinada disciplina, subordinando os critérios do Direito à sua própria racionalidade. Como exemplo, o autor menciona a *Law and Economics*, que pleiteia uma *economic jurisprudence*, afastando a racionalidade jurídica na aplicação do Direito, assim como o movimento do *critical legal studies*, que pleiteia uma *political jurisprudence*.⁵⁷ Por fim, a metadisciplinaridade busca impor limites à interdisciplinaridade entre as ciências que se projetam para o Direito, porém de uma forma geral e simplificadora, desconsiderando a complexidade da relação entre o Direito e outros fenômenos sociais. Assim, segundo o autor, essa perspectiva é estéril em teoria e prática para o Direito, pois os diversos campos do saber já se ocupam de estabelecer limites à interdisciplinaridade, por seus próprios critérios.⁵⁸

Nesse contexto, Marcelo Neves sustenta que, para superar o paradoxo da interdisciplinaridade, é preciso pressupor a autonomia dos diversos campos do saber científico, que possuem necessidades e racionalidade próprias. Uma vez assentada essa premissa, a interdisciplinaridade deve servir para fortalecer a autonomia disciplinar, e não para afastá-la.

Como já tratado no presente trabalho, a autonomia disciplinar corresponde ao fato de que cada ciência realiza um corte de linguagem distinto sobre uma mesma manifestação social. Paulo de Barros Carvalho esclarece que um mesmo evento pode ensejar a construção de um fato jurídico pelo jurista, um fato contábil pelo contabilista, um fato

⁵⁵ NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n. 1, p. 207, 2003.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 208.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 209.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 210.

econômico pelo economista, e assim por diante. Desse modo, os fatos são “representações metafóricas do próprio evento”,⁵⁹ de sorte que cada ciência tem o seu próprio “olhar” sobre um evento, segundo a sua racionalidade própria, o que lhe confere autonomia em relação aos outros campos do saber.

Assim, a interdisciplinaridade atua em um espaço de “comutação discursiva”, no qual, partindo da necessidade de cada ciência, busca-se em outro conhecimento disciplinar os influxos necessários ao seu próprio funcionamento. Essa troca discursiva se opera por meio da “tradução” da linguagem de um campo para a do outro, obedecendo os critérios próprios do campo para o qual o conhecimento é traduzido, considerando que cada um deles possui “linguagem própria”.⁶⁰

Aqui cabe ponderar as observações de Paulo de Barros Carvalho, amparado nos estudos de Vilém Flusser, para quem a tradução entre os campos do saber não pode ser perfeita, mas apenas aproximada, em razão do “abismo” existente entre as realidades criadas e formadas pela linguagem de cada ciência, havendo, assim, elementos “intraduzíveis”.⁶¹ Entretanto, Paulo de Barros salienta que a tradução aproximada entre os campos do saber não obsta que a Ciência do Direito mantenha uma “conversação ampla” com outras Ciências, como a Economia, Política, Sociologia, etc.⁶² Valendo-se da Ciência econômica como exemplo, o autor esclarece que:

[...] tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma tradução aproximada e, em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua conversação.⁶³

Nesse sentido, Marcelo Neves considera que:

[...] uma dogmática jurídica disposta a abrir-se interdisciplinarmente aos influxos e às pressões advindas da análise econômica, política ou sociológica do Direito, e mesmo àquelas decorrentes da reflexão filosófica do Direito, tende a ter uma maior capacidade teórica e prática

⁵⁹ CARVALHO, 2007, p. 15.

⁶⁰ NEVES, 2003, p. 211.

⁶¹ CARVALHO, 2011, p. 221.

⁶² *Ibid.*, p. 222.

⁶³ *Ibid.*, p. 223.

de enfrentar os problemas que se lhe apresentam e oferecer soluções mais apropriadas dos mesmos do que um modelo formalista, insensível a interdisciplinaridade.⁶⁴

Paulo Ayres Barreto converge com o entendimento de Marcelo Neves, no sentido de que o enciclopedismo jurídico, o imperialismo disciplinar e a metadisciplinaridade não contribuem para o saber científico e são incompatíveis com a autonomia da Ciência do Direito. Quanto à possibilidade de interdisciplinaridade jurídica, Ayres Barreto conclui que “conquanto possível a existência de um espaço interdisciplinar de comutação discursiva, há que se reconhecer os estritos limites à consideração dessa comutatividade para a solução de problemas próprios da Ciência do Direito”.⁶⁵ Assim, segundo o autor, o Direito deve guardar espaço para uma investigação de caráter interdisciplinar, com vistas à adequada valoração do fato jurídico, sob os limites e condições impostos pelo próprio sistema jurídico.⁶⁶

Como já demonstrado, a “comutação discursiva” entre a ciência jurídica e as demais disciplinas ocorre por meio dos *inputs* e dos *outputs* do sistema. No entanto, a tradução aproximada da linguagem impõe limites à incorporação do conhecimento de uma ciência para outra. Como exemplo, é possível notar que a ciência econômica fornece importantes dados e recomendações que indicam um modelo de tributação eficiente, com vistas ao equilíbrio dos objetivos de arrecadação de recursos, manutenção das atividades econômicas e redistribuição de renda. Entretanto, o sistema jurídico tem que compatibilizar objetivos de diversas ordens, o que impede a formatação do sistema tributário em um modelo que atenda apenas às recomendações da ciência econômica. Além disso, os interesses econômicos são traduzidos para o Direito por meio de normas de conduta que buscam alcançar a finalidade econômica, sem, no entanto, declará-la. Portanto, o legislador não cria dispositivos que expressam o objetivo geral de fomentar a “eficiência econômica”, por exemplo, mas prescreve condutas com vistas a alcançar tal fim. É nesse sentido que os ideais econômicos são traduzidos de forma aproximada para o Direito.

Desse modo, a tradução aproximada entre as linguagens científicas impõe limites à interdisciplinaridade jurídica, mas não a afasta, uma vez que podem ser realizadas no *input* do sistema e, também, de forma restrita, no *output*.

⁶⁴ NEVES, 2003, p. 212.

⁶⁵ BARRETO, 2014, p. 263.

⁶⁶ BARRETO, *loc. cit.*

1.4 AS CONSIDERAÇÕES DA CIÊNCIA ECONÔMICA SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO

Como visto, a ciência econômica vale-se do seu próprio corte metodológico para investigar o fenômeno social. Desse modo, a economia também estuda os efeitos do sistema tributário, porém sob a perspectiva da distribuição de recursos materiais e humanos na sociedade, o que lhe permite formular proposições sobre o modelo de tributação que considera ideal do ponto de vista econômico. Isto porque, como salienta Luís Roberto Barroso, as ciências sociais também se ocupam “do estudo e elaboração de sistemas ideais”,⁶⁷ além da postura descritiva sobre a realidade.

Por servirem de base para os *inputs* do legislador, as considerações gerais da ciência econômica sobre a tributação, e, em especial, sobre a tributação do consumo, serão tratadas a seguir. Adverte-se, porém, que o Direito Tributário será comentado nas próximas linhas sob a perspectiva das ciências econômicas, o que também ocorrerá em outros trechos do trabalho, com as devidas ressalvas.

A economia estuda como a sociedade administra os seus recursos, que são limitados. Nesta senda, a ciência econômica analisa como a sociedade aloca as tarefas na sociedade e seus resultados, como os indivíduos interagem e como os eventos e tendências afetam a alocação de recursos.⁶⁸ A partir da análise de dados históricos, a economia também faz projeções sobre tendências futuras, o que lhe permite traçar recomendações.

Na economia brasileira, como na maior parte do mundo, os indivíduos interagem por intermédio do mercado, que compreende grupos de compradores e vendedores de determinados bens e serviços.⁶⁹ O mercado é regulado pelo Estado, em maior ou menor grau, devido às diversas falhas e distorções que inevitavelmente emergem quando o mercado encontra-se livre de qualquer interferência do poder estatal. A regulação da ordem econômica brasileira tem as suas diretrizes basilares traçadas pelo artigo 170 da

⁶⁷ BARROSO, Luís Roberto. **O Direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 75.

⁶⁸ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Cengage Learning, 2009. p. 4.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 64.

Constituição Federal, que, dentre as suas disposições, assegura a livre iniciativa e tem por princípios a livre concorrência e a propriedade privada.

As trocas efetuadas no mercado são determinadas pela oferta e pela demanda. O preço dos bens e serviços exerce influência sobre esses fatores e, conseqüentemente, sobre as decisões dos agentes econômicos. É neste aspecto que a tributação ganha maior relevância no estudo econômico, pois a cobrança de qualquer tributo configura uma derrogação do sistema de mercado,⁷⁰ na medida em que distorce o comportamento dos agentes econômicos e tende a resultar no aumento da oferta ou na redução da demanda.

Diante da inevitável interferência da tributação sobre as relações comerciais, a ciência econômica se ocupa em analisar qual o arranjo tributário poderia resultar numa menor interferência sobre as decisões dos agentes de mercado. Busca-se, com isso, um sistema tributário “neutro”, ou seja, sem interferência significativa sobre o comportamento dos agentes econômicos.

Decerto que não se pode falar em uma “neutralidade tributária” plena, pois qualquer tributo gera interferência sobre o mercado. Além disso, o tributo considerado, teoricamente, o melhor em termos de eficiência, apresenta baixo desempenho em termos de equidade,⁷¹ o que o torna impraticável. Trata-se do comumente denominado *head tax*, ou seja, tributo por “cabeça”, que recai sobre todos os indivíduos indistintamente e independentemente do seu comportamento, à semelhança de uma cota condominial.

A demanda por equidade no sistema tributário foi endereçada até mesmo por Adam Smith, conhecido como o “pai do liberalismo econômico”, ao sustentar, como um dos princípios da tributação, que os indivíduos devem contribuir com o Estado em proporção às respectivas capacidades, ou seja, em proporção à renda que recebem sob a proteção do Estado.⁷²

Nesse sentido, como ressaltam Richard e Peggy Musgrave, a arte da política fiscal requer a descoberta da tributação mais ou menos aceitável no atendimento aos objetivos de neutralidade e equidade.⁷³ Portanto, deve-se buscar o sistema mais neutro possível, observada a necessidade de se garantir a equidade, o que varia de acordo com o contexto

⁷⁰ BRACEWELL-MILNES, Barry. A Liberal Tax Policy: Tax Neutrality and Freedom of Choice. **British Tax Review**, v. 110, p. 110, 1976.

⁷¹ MUSGRAVE, Richard. A; MUSGRAVE, Peggy. B. **Public Finance in theory and Practice**. New York: McGeaw-Hill Book Company, 1989. p. 158.

⁷² SMITH, Adam. **The Wealth of Nations: An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**. Chicago: University of Chicago Press, 1977. p. 1104.

⁷³ MUSGRAVE, *op. cit.*, p. 158.

social. Desse modo, segundo Musgrave e Musgrave, os membros da sociedade devem escolher o quanto de excesso de carga tributária estão dispostos a arcar para assegurar certos objetivos de equidade. Os autores ressaltam, no entanto, que a relação entre esses objetivos nem sempre é conflituosa. Isto porque, em alguns casos, as considerações sobre equidade horizontal e eficiência convergem para a adoção da mesma medida, como a preferência por uma tributação geral sobre a venda em comparação a tributos seletivos com diferentes alíquotas ou pela instituição de um tributo uniforme *ad valorem* ao invés de tributo com base em unidades que são desiguais nestes termos.⁷⁴

Assim, diante dos efeitos que a tributação exerce sobre a alocação de recursos na sociedade, deve-se buscar um modelo de sistema tributário que impacte o mínimo possível na geração de riquezas. Nesse contexto, economistas como Joseph Stiglitz sustentam que um bom sistema tributário deve ter por características a eficiência econômica, a simplicidade administrativa, a flexibilidade, a responsabilidade política e a equidade.⁷⁵

Um sistema tributário economicamente eficiente é aquele que não prejudica a alocação eficiente dos recursos. Sobre esta característica, Stiglitz esclarece que o fato de os tributos influenciarem o comportamento dos indivíduos os torna uma importante ferramenta para corrigir falhas de mercado e, portanto, aumentar a eficiência alocativa do mercado. Assim, o próprio tributo pode ser utilizado para promover a eficiência econômica por meio do manejo do seu efeito indutor.⁷⁶

A simplicidade administrativa decorre do baixo custo para a arrecadação do tributo, tanto para a administração quanto para o contribuinte conformar-se ao sistema. Um tributo de difícil administração acaba sendo muito oneroso, fazendo com que uma parte significativa do produto da arrecadação seja destinada aos custos administrativos de sua cobrança.

A flexibilidade se refere à adaptabilidade do sistema tributário às mudanças das circunstâncias econômicas. Assim, um sistema flexível é facilmente ajustável às necessidades do momento, como, por exemplo, à possibilidade legal de rápida alteração de alíquotas.

⁷⁴ MUSGRAVE, 1989, p. 159.

⁷⁵ STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sector**. New York: W.W. Norton & Company, 2000. p. 457.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 463.

A responsabilidade política está atrelada ao valor de que o governo não deve obter vantagem com a desinformação dos cidadãos. Portanto, o sistema tributário deve ser transparente, permitindo aos contribuintes o acesso a informações que lhes possibilitem compreender o quanto estão pagando e com que precisão o sistema reflete as suas preferências.

Por fim, o sistema tributário equitativo é o que confere tratamento igualitário aos cidadãos que se encontram na mesma situação econômica, impondo carga mais alta sobre quem tem maior capacidade contributiva.⁷⁷

De tal modo, a ciência econômica fornece os influxos ao legislador para a composição do sistema tributário, caso ele entenda por privilegiar os interesses de ordem econômica e seus impactos nas relações sociais.

A dogmática econômica também oferece diversas orientações sobre a tributação do consumo, que é o tema central deste trabalho. Isto porque, a quase totalidade dos países desenvolvidos adota um modelo de tributação sobre bens e serviços que é comumente designada como Imposto sobre o Valor Adicionado, ou sobre o Valor Agregado (IVA)⁷⁸.

A partir da experiência de diversos países com a adoção do IVA, algumas características desse modelo de tributação são convencionalmente elevadas como as melhores práticas para a sua imposição. Segundo essa abordagem convencional, um bom IVA deve se estender por todo o processo de produção e distribuição, ter a base mais ampla possível, permitir que os contribuintes deduzam imediatamente o crédito do IVA pago na aquisição do bem integrado ao processo mercantil, limitar a quantidade de alíquotas e ser cobrado com base no princípio do destino.⁷⁹

Nesta toada, Kathryn James observa três elementos essenciais para o IVA, denominados pela autora de “três normas para o desenho do bom IVA”: o tributo deve incidir sobre o consumo, ser cobrado de forma incremental ao longo das diversas etapas de produção e de distribuição pelo método subtrativo indireto e adotar o princípio do destino.⁸⁰

⁷⁷ STIGLITZ, 2000, p. 470.

⁷⁸ Este modelo de tributação também é designado pela sigla VAT, do inglês *Value-Added Tax*.

⁷⁹ JAMES, Kathryn. **The Rise of the Value-Added Tax**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015. p. 19.

⁸⁰ *Ibid.*, p. 20.

A primeira norma proposta por James corresponde à incidência do tributo sobre o consumo, o que pressupõe a translação do ônus tributário ao preço do bem ou serviço para que seja arcado integralmente pelo consumidor.⁸¹ A autora não olvida que o fenômeno da translação depende de outros fatores, como a elasticidade da oferta e da demanda por bens e serviços e do grau de competitividade do mercado. No entanto, sustenta que o modelo de tributação deve facilitar a transferência do tributo para o consumo, por meio da sua incidência nas diversas etapas de produção e comercialização, da concessão integral e imediata de crédito relativo aos bens e serviços adquiridos para a produção e comercialização, da cobrança sobre uma base ampla, com o mínimo de isenções e reduções possíveis e da aplicação de uma única alíquota.⁸²

A segunda norma recomenda a adoção do método subtrativo indireto para operacionalizar a não cumulatividade do tributo. Este método exige que cada contribuinte aplique o IVA sobre o valor integral do bem ou serviço, cujo valor deverá constar no documento fiscal. Com base neste documento, o contribuinte adquirente poderá creditar-se deste valor e deduzi-lo posteriormente para o pagamento do IVA incidente sobre o bem ou serviço por ele fornecido.⁸³ Este método tem por vantagens facilitar a translação do tributo para a etapa subsequente, afastar a tributação em cascata e evitar fraude, uma vez que os próprios contribuintes se certificam que o tributo foi declarado sobre o bem ou serviço adquirido para poder creditar-se do seu valor.

A terceira norma corresponde à cobrança do tributo no local destino, isto é, no local do consumo do bem ou serviço, ao invés do local de origem. Com isso, se garante que todos os produtos e serviços destinados a um mesmo local sejam tributados de forma igual, preservando a eficiência produtiva, na medida em que as empresas locais e as de outras jurisdições sofrem a mesma carga tributária. Além disso, o princípio do destino se alinha com as regras do comércio internacional do GATT e do OMC, que recomendam a desoneração das exportações e tributação das importações.⁸⁴ A autora ressalva, entretanto, que as recentes mudanças da realidade econômica, como a rápida expansão do comércio de intangíveis e de serviços prestados para além das fronteiras, têm representado um desafio para o princípio do destino, diante das dificuldades de fiscalização de tais serviços.⁸⁵

⁸¹ JAMES, 2015, p. 42.

⁸² *Ibid.*, p. 44-45.

⁸³ *Ibid.*, p. 70.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 79.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 80.

Como se pode notar, o modelo recomendado do IVA difere em grande medida dos tributos sobre o consumo adotados no Brasil. O ICMS é o tributo do sistema tributário nacional que mais se assemelha ao IVA, na medida em que incide sobre mercadorias e alguns serviços específicos, nas diversas etapas de produção e comercialização, pelo método subtrativo indireto. No entanto, sua base não é ampla, pois abarca apenas alguns serviços especificados na Constituição, além das mercadorias, sua incidência segue o princípio da origem na maior parte das operações e suas alíquotas são diversas, especialmente em razão da concessão de benefícios fiscais, ainda que à margem da Constituição.

Nesse contexto, é frequente a demanda por uma reforma da tributação do consumo no Brasil, com vistas a substituir os diversos tributos incidentes sobre a mesma base econômica, por um único tributo que siga as melhores práticas internacionais.

Entretanto, o modelo de tributação tido por ideal sob a perspectiva econômica não é necessariamente compatível com os demais objetivos buscados pelo Direito. Como afirma James Alm, o modelo “ótimo” de tributação costuma ignorar diversos aspectos relacionados às instituições sociais e fiscais envolvidas, que são elementos essenciais para a análise da tributação, pois a estrutura do sistema tributário deve sempre considerar as circunstâncias contextuais.⁸⁶

Desse modo, qualquer recomendação de modelo “ótimo” de tributação do ponto de vista econômico, com base em experiências exitosas em outros países, deve ser analisada à luz das peculiaridades e objetivos de cada sistema jurídico. No contexto jurídico brasileiro, as propostas de reforma tributária devem enfrentar a rigidez peculiar do sistema tributário nacional, além dos limites impostos pela forma federativa de Estado, como será tratado a seguir.

1.5 A RIGIDEZ DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

De acordo com a classificação desenvolvida por James Bryce, as constituições podem ser rígidas ou flexíveis, a depender da forma como o texto constitucional pode ser modificado. Assim, são rígidas as constituições que exigem um procedimento específico e

⁸⁶ ALM, James. What is an “optimal” tax system? *National Tax Journal*, v. 49, n. 1, p. 130, march, 1996.

mais rigoroso para a alteração dos seus dispositivos. Por outro lado, são flexíveis as constituições que podem ser modificadas pelo mesmo procedimento de alteração das leis ordinárias.⁸⁷

Amílcar Falcão salienta que, além dessa classificação, própria do Direito constitucional, as diferentes formas de discriminação de rendas também podem ser classificadas como rígidas ou flexíveis, com base em critério distinto. Considera-se rígida a discriminação de rendas que distribui competências tributárias “em termos expressos, unívocos e inconfundíveis, a cada uma das categorias ou ordens de entidades federadas, de modo que, para cada uma destas, se configure uma área definida e ampla de competência privativa ou exclusiva, abrangedora senão da totalidade, pelo menos da porção prevalente das respectivas receitas fiscais”.⁸⁸ Caso não possua tais características, a discriminação de rendas deve ser classificada como flexível.

A Constituição Federal de 1988 fixa exaustivamente as competências tributárias dos entes da federação e determina como as receitas tributárias devem ser repartidas. Além disso, ela estabelece os limites ao poder de tributar e os requisitos normativos para a instituição das diversas espécies de tributo nela previstas.⁸⁹ Como explica Geraldo Ataliba, a Constituição não cuidou apenas de atribuir o *nomina iuris* dos tributos com a outorga de competências tributárias, mas “atribuiu a cada entidade política um fato gerador distinto e identificável só consigo mesmo. Cada qual se erigir num instituto jurídico autônomo e diferenciado, de tal forma a não poderem se confundir juridicamente uns com os outros”.⁹⁰

A ampla regulação constitucional do sistema tributário torna a sua alteração mais rigorosa, pois os dispositivos constitucionais somente podem ser modificados por emenda constitucional, que impõe a observância dos limites formais e materiais previstos no artigo 60 da Constituição. Os limites formais compreendem, dentre outros requisitos, o procedimento específico e rigoroso para a aprovação da alteração no texto constitucional, que exige quórum qualificado e votação em dois turnos em cada Casa do Congresso Nacional. Os limites materiais, por sua vez, impedem que o Congresso delibere sobre proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais.

⁸⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro**: discriminação de rendas. Rio de Janeiro: Edições Financieiras, 1965. p. 23.

⁸⁸ *Ibid.*, p. 24.

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 109.

⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 26.

Diante das características apontadas, o sistema tributário nacional pode ser qualificado como duplamente rígido: tanto no sentido empregado pelo Direito Constitucional, para distinguir os métodos de modificação do texto constitucional, quanto no sentido adotado pelo Direito Tributário para classificar as formas de discriminação de rendas.

Como salienta Geraldo Ataliba, a discriminação rígida de competências tributárias tem por objetivos afastar a bitributação jurídica, evitar conflitos de competência em matéria tributária e, principalmente, assegurar a autonomia financeira das pessoas políticas que compõem a federação.⁹¹ Desse modo, a discriminação de competências tributárias é uma decorrência da forma federativa de Estado, pois não se cogita tais objetivos em um Estado unitário.⁹²

Entretanto, a discriminação analítica das hipóteses tributárias no altiplano constitucional é uma peculiaridade das constituições brasileiras. Nos demais Estados federais as competências tributárias são outorgadas em termos genéricos, o que caracteriza seus sistemas tributários como flexíveis.⁹³ Com isso, na maioria dos Estados federais, as pessoas políticas possuem grande margem de liberdade para a instituição de tributos sobre diferentes materialidades,⁹⁴ muitas vezes sem qualquer restrição quanto à sobreposição de tributos, o que difere do sistema rígido, no qual os entes federados devem observar os estritos limites das competências tributárias previstas na Constituição.

De tal modo, como salienta Sampaio Dória, a decomposição da competência tributária em uma discriminação de rendas rígidas não é característica essencial do federalismo.⁹⁵ No mesmo sentido, explica Tácio Lacerda Gama que “a repartição de competências impositivas decorre da forma federativa, mas esta forma não impõe, necessariamente, a repartição de competências”.⁹⁶

Portanto, o constituinte originário poderia fixar competências genéricas, ou até mesmo determinar que elas fossem especificadas por lei complementar de caráter nacional, mas optou por conferir rigidez ao sistema tributário com a sua regulação minuciosa,

⁹¹ ATALIBA, 1968, p. 24.

⁹² BALEEIRO, Aliomar. Estados, discriminação de rendas e reforma constitucional. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 30, p. 11, 1952.

⁹³ ATALIBA, *op. cit.*, p. 27.

⁹⁴ ATALIBA, *loc. cit.*

⁹⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 15.

⁹⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 212.

seguindo a tradição das constituições brasileiras antecedentes. Assim, a ampla disciplina de matéria tributária na Constituição decorre de fatores históricos e da peculiaridade da federação brasileira, que se divide em três níveis de poder.⁹⁷

Para Aliomar Baleeiro, são três as principais vantagens da discriminação rígida de competências tributárias, a saber:

- 1.^a) preservação da autonomia dos Estados e dos Municípios garantindo um campo mínimo e exclusivo a cada um deles;
- 2.^a) segurança dos contribuintes quanto à bitributação, como tal entendida a exigência dos tributos sobre o mesmo fato econômico ou jurídico por parte de governos diferentes;
- 3.^a) tendência à simplificação, pois os tributos afins poderão ser sempre reduzidos às categorias previstas na Constituição federal, evitando-se a perturbadora multiplicidade de impostos.⁹⁸

Em que pese a pertinência das vantagens apontadas pelo autor, a elas cabem algumas ressalvas. A primeira vantagem elencada é, em verdade, um objetivo a ser alcançado pela discriminação rígida, pois a efetiva preservação da autonomia dos entes federados não decorre necessariamente da rígida discriminação de competências tributárias, mas da adequada distribuição de poderes e de fontes de receita e da forma como são exercidos pelas pessoas políticas. Essa questão será objeto de uma análise mais aprofundada ao longo deste trabalho. A segunda vantagem somente se sustenta do ponto de vista jurídico. Como será comentado no Capítulo 2, a discriminação rígida afasta a bitributação jurídica, mas não afasta a sobreposição de tributos sobre um mesmo fato econômico. Finalmente, a terceira vantagem é dificilmente verificada na prática, pois, ainda que a competência delimite o poder de tributar de cada ente, são frequentes os conflitos de competência entre eles. Este problema pode ser atribuído a diversos fatores, dos quais se pode citar a imprecisão dos termos empregados pelo constituinte nas regras de competência, o que é inerente à própria linguagem.

Assim, a discriminação rígida de rendas é uma solução que confere estabilidade à ordenação do poder tributário,⁹⁹ dada a pretensão de permanência da Constituição.¹⁰⁰ Além disso, como visto, a discriminação de rendas é um importante instrumento para garantir a

⁹⁷ ATALIBA, 1968, p. 109.

⁹⁸ BALEEIRO, 1952, p. 14.

⁹⁹ ATALIBA, 1968, p. 39.

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 239.

forma federativa de Estado, aspecto este imodificável da ordem constitucional, por força da limitação material prevista no seu artigo 60.

É importante notar que a rigidez do sistema tributário nacional oferece resistência a modificações, mas isto não significa que ele seja imutável. Como salienta Humberto Ávila, a pretensão de permanência no tempo da Constituição não deve ser confundida com a imutabilidade do ordenamento jurídico.¹⁰¹ Como é cediço, a realidade social está em constante modificação. Assim, a possibilidade de alteração da Constituição, ainda que por procedimento mais rigoroso, garante a sua permanência e durabilidade.¹⁰² Desse modo, qualquer modificação na discriminação de rendas deve observar as limitações formais para a propositura de emenda constitucional, assim como as limitações materiais, em especial, a manutenção da forma federativa de Estado.

Embora seja nítido que a discriminação de rendas não possa ser modificada a ponto de desfigurar a forma federativa de Estado, não há clareza sobre quais alterações teriam por efeito eliminar, ou mesmo enfraquecer a forma federativa brasileira. Como será analisado no Capítulo 3, o federalismo é um conceito político e possui elementos mínimos, imutáveis. Não obstante, esses elementos podem variar em grau, a depender da necessidade de cada Estado federal. A discriminação de rendas, por sua vez, preceitua materialidades que visam capturar as manifestações de riqueza a partir de um determinado padrão de relações econômicas, o que também pode ser alterado ao longo do tempo, tornando necessária a revisão da estrutura tributária arquitetada pelo constituinte.

No entanto, é vã a expectativa de um sistema tributário que reflita integralmente o modelo de tributação proposto como o mais adequado pela ciência econômica, pois, como salienta Aliomar Baleeiro, “a discriminação de rendas é problema substancialmente político, dependente das condições geoeconômicas, históricas e sociais de cada país”, razão pela qual toda discriminação de rendas conterà, em alguma medida, “inconvenientes irremovíveis”.¹⁰³

Assim, como visto até aqui, a abertura cognitiva do sistema jurídico para o *input* do legislador permite que sejam considerados os conhecimentos científicos produzidos por outros campos do saber, mas a tradução desses dados para o âmbito jurídico depende dos limites impostos pelo próprio sistema, que é caracterizado por sua rigidez e impõe limites

¹⁰¹ ÁVILA, 2012, p. 350.

¹⁰² SILVA, José Afonso da. Mutaciones Constitucionales. Cuestiones Constitucionales. **Revista Mexicana de Derecho Constitucional**, v. 1, p. 1, jan. 1999.

¹⁰³ BALEEIRO, 1952, p. 25.

materiais à alteração da discriminação de rendas. Desse modo, a demanda por 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.

Dada a peculiaridade do sistema tributário brasileiro, a doutrina estrangeira pouco oferece para a solução dos problemas relacionados à nossa particular discriminação rígida de rendas.¹⁰⁴ Por esta razão, a possibilidade de alteração das competências tributárias e da repartição de receitas deve ser analisada à luz da doutrina e jurisprudência nacionais, como será oportunamente abordado neste trabalho.

¹⁰⁴ ATALIBA, 1968, p. 39.

2 OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Uma vez assentados os pressupostos teóricos do presente estudo, busca-se, neste Capítulo, identificar os tributos previstos na Constituição de 1988 que incidem sobre o consumo. Para tanto, serão adotados critérios econômicos para distinguir as bases tributárias e serão analisadas as principais características dos tributos assim identificados.

2.1 CONSUMO COMO SIGNO DE RIQUEZA

Como será visto a seguir, o consumo é um importante signo de riqueza e corresponde a uma das principais fontes de receitas fiscais dos diversos sistemas tributários do mundo.

2.1.1 A classificação econômica dos tributos

Consoante o disposto no §1º do art. 145 da Constituição, os impostos devem ser graduados “segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Trata-se do princípio da capacidade contributiva que, segundo Paulo de Barros Carvalho, se aplica a dois momentos distintos.¹⁰⁵

No momento pré-jurídico, o princípio da capacidade contributiva *absoluta* (ou *objetiva*) orienta o legislador a eleger fatos da realidade social que manifestam riqueza. Após a eleição desses fatos hipotéticos, o princípio da capacidade contributiva orienta a fixação do critério quantitativo do tributo de acordo com a relevância econômica do fato tributado, podendo ser implementada de forma *relativa* ou de forma *subjetiva*, a depender da materialidade eleita.

Na acepção *relativa*, a capacidade contributiva é presumida de uma manifestação de riqueza que não resulta diretamente das características do contribuinte, como, por exemplo, a aquisição de produtos cosméticos, que costumam ser consumidos por

¹⁰⁵ CARVALHO, 2019, p. 196.

indivíduos com maior poder aquisitivo, o que justifica a aplicação de alíquota majorada. Já na acepção *subjetiva*, a capacidade contributiva é determinada a partir de características diretamente relacionadas ao contribuinte, como, por exemplo, a renda anual.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva impõe, em um primeiro momento, a eleição de materialidades representativas de riqueza para a instituição de tributos e, em um segundo momento, a mensuração do gravame sobre a riqueza eleita.¹⁰⁶

Para Barros Carvalho, a capacidade contributiva *absoluta* é a que de fato realiza o princípio constitucionalmente previsto, pois somente por meio da seleção de fatos demonstrativos de “fecundidade econômica” que o legislador é capaz de mensurar a prestação pecuniária a ser exigida do contribuinte.¹⁰⁷ Esse também é o entendimento de Alberto Xavier, para quem o princípio da capacidade contributiva funciona como um imperativo constitucional dirigido ao legislador.¹⁰⁸ No mesmo sentido, Amílcar Falcão leciona que o princípio da capacidade contributiva “endereço-se antes ao legislador do que à administração ou ao judiciário e dependendo a sua concreta invocação pelo intérprete e pelo aplicador de princípio de atuação e de regulamentação a serem traçados pela lei”.¹⁰⁹

Por esse motivo, Amílcar Falcão afirma que o fato gerador é um fato econômico relevado juridicamente pelo Direito.¹¹⁰ Segundo o autor, esta afirmação não significa reduzir o fato gerador a um fato econômico, mas demonstra que os fatos relevados pelo Direito, além de serem jurídicos, são políticos, econômicos, sociais ou até mesmo do mundo físico. Portanto, o autor enfatiza que o fato erigido pelo legislador como hipótese de incidência tributária deve servir de referência para aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.¹¹¹

Desse modo, o legislador deve observar, por imperativo constitucional, o conteúdo econômico do fato que pretende elevar ao plano jurídico para atrair a incidência tributária. Não obstante, por razões de praticabilidade, a classificação jurídica dos tributos não se baseia em características econômicas, mas em critérios empíricos. Rubens Gomes de Souza ensina que a classificação jurídica deve atender a objetivos de ordem funcional, o

¹⁰⁶ CARVALHO, 2019, p. 196.

¹⁰⁷ CARVALHO, *loc. cit.*

¹⁰⁸ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 74.

¹⁰⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 42.

¹¹⁰ *Ibid.*, p. 40.

¹¹¹ FALCÃO, *loc. cit.*

que justifica a denominação distinta de cada tributo e a designação simples e clara de cada um deles.¹¹² Para Ricardo Lobo Torres, a determinação precisa do núcleo da hipótese de incidência tributária é condição para que o fisco possa exigir o tributo e para que o contribuinte conheça o fato que atrai a obrigação tributária.¹¹³ Esta imposição, denominada no Direito alemão de princípio da determinação do fato gerador (*tatbestandbestimmtheit*), é corolário dos princípios da legalidade, reserva de lei, separação dos poderes e proteção da confiança do contribuinte no Direito pátrio.¹¹⁴

Assim, para que haja a necessária previsibilidade do Direito Tributário, a hipótese de incidência do tributo deve indicar as características (notas) de um acontecimento futuro e incerto que, quando verificado na realidade social, em um determinado tempo e espaço, corresponda a um fato jurídico tributário.¹¹⁵ Desse modo, 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.¹¹⁶ Assim, os signos de riqueza eleitos pelo legislador se diferenciam pelos critérios empíricos que representam, sendo certo que, sob o aspecto estritamente jurídico, o signo “produtos industrializados”, por exemplo, não é o mesmo que “circulação de mercadorias”.

Como tradicional no Direito brasileiro, as competências tributárias são delimitadas pela própria Constituição, mediante a indicação dos signos de riqueza sobre os quais os entes federados podem instituir tributos.¹¹⁷ O critério de eleição das materialidades pelo constituinte observa não só o princípio da capacidade contributiva *absoluta*, mas também fatores como o potencial arrecadatório que exteriorizam, a suscetibilidade de avaliação patrimonial e a facilidade de verificação da sua ocorrência.

Desse modo, não há sobreposição de tributos no atual sistema tributário brasileiro se considerado o critério empírico de distinção jurídica dos signos de riqueza, eleitos pelo constituinte para a outorga de competências tributárias. Dito em outras palavras, não há bitributação jurídica quando as competências tributárias são exercidas em observância às materialidades nelas previstas.

¹¹² SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 10, p. 53, out./dez. 1947.

¹¹³ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito tributário. In: COSTA, Alcides Jorge *et. al.* (coord.). **Direito Tributário Atual** São Paulo: Dialética, 2004. v. 18. p. 31.

¹¹⁴ TORRES, *loc. cit.*

¹¹⁵ GAMA, 2011, p. 60.

¹¹⁶ *Ibid.*, p. 64.

¹¹⁷ CARVALHO, 2011, p. 238.

A situação é distinta, entretanto, quando os tributos são classificados segundo o critério econômico. Isto se deve ao fato de que as exações fiscais recaem sobre a renda, pois todos os tributos são pagos com os rendimentos dos indivíduos.¹¹⁸ Assim, as diversas materialidades previstas nas hipóteses de incidência tributária capturam parcelas da renda nos diversos momentos em que ela é manifestada.¹¹⁹ Desse modo, como salienta Rubens Gomes de Souza, a diferenciação jurídica dos fatos geradores de cada um dos tributos “não passa de um ‘fato de exteriorização’ de uma capacidade contributiva única, que só é traduzida pela renda residual”.¹²⁰

Embora todos os tributos recaiam sobre a renda, a classificação econômica adota como critério o momento da incidência, pois, segundo Rubens Gomes de Souza, “este é o elemento de que decorrem consequências mais importantes sob o ponto de vista econômico”.¹²¹ Nesse sentido, a classificação econômica adotada por Rubens Gomes de Sousa distingue os tributos entre: a) tributos sobre a renda produzida; b) tributos sobre a renda distribuída; c) tributos sobre a renda poupada ou reinvestida; e d) tributos sobre a renda consumida.¹²²

Os tributos sobre a renda *produzida* são aqueles que recaem em momento imediatamente anterior à sua distribuição na forma de salários ou dividendos e têm por objeto o exercício de atividade empresarial,¹²³ a exemplo do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição sobre o lucro líquido.

Os tributos sobre a renda *distribuída* recaem no momento posterior à distribuição da renda e anterior ao seu reinvestimento ou consumo.¹²⁴ Como exemplo, tem-se o imposto de renda sobre a pessoa física.

Os tributos sobre a renda *poupada* ou *reinvestida*, como se infere da própria nomenclatura, recaem sobre a parcela da renda distribuída que não é consumida de imediato, mas reservada para consumo futuro. Os impostos sobre transmissão de propriedade *inter vivos* ou *causa mortis* gravam o momento em que essa renda poupada é transmitida.¹²⁵

¹¹⁸ SOUSA, 1947, p. 54.

¹¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 65.

¹²⁰ SOUSA, 1963, p. 16.

¹²¹ *Id.*, 1947, p. 54.

¹²² *Ibid.*, p. 56-57.

¹²³ SOUSA, *loc. cit.*

¹²⁴ SOUSA, *loc. cit.*

¹²⁵ *Ibid.*, p. 57.

Os tributos sobre a renda *consumida*, por fim, gravam a circulação de riquezas no momento do consumo de determinados bens e serviços.¹²⁶ São exemplos no atual sistema tributário, e que serão tratados pormenorizadamente a seguir, os impostos sobre produtos industrializados, sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e telecomunicações, sobre serviços de qualquer natureza e as contribuições sociais sobre o faturamento ou receita.

Como observa Luís Eduardo Schoueri,¹²⁷ o modelo econômico do fluxo circular da renda, na forma como representado por Richard Musgrave e Peggy Musgrave,¹²⁸ possibilita uma melhor compreensão da classificação defendida por Rubens Gomes de Sousa. Segundo este modelo, a renda transita entre famílias e empresas. A renda que ingressa no núcleo familiar pode ser despendida com o consumo de bens e serviços e/ou alocada para a poupança. Ambas as hipóteses seguem em paralelo no fluxo circular, uma vez que a renda consumida é transferida às empresas na forma de receita bruta, enquanto a renda poupada torna-se investimento que, por sua vez, é destinado ao mercado de capitais, tornando-se, também, receita das empresas. Estas etapas encerram o fluxo de renda das famílias às empresas. Já em relação ao fluxo de renda das empresas às famílias, que completa a circulação da renda, uma parte das receitas das empresas é separada para cobrir os custos com depreciação e a outra parte é destinada aos fatores de produção, na forma de salários, dividendos, juros, aluguel, e assim por diante, tornando-se, portanto, renda familiar. Uma parte dos ganhos, porém, é retida como poupança das empresas, que é combinada à poupança familiar para financiar investimentos, seguindo o mesmo fluxo de circular.¹²⁹

A compreensão da renda como um fluxo circular permite inferir que os tributos gravam essa riqueza em diferentes momentos da sua manifestação. Por outro lado, é possível vislumbrar que, em tese, a renda poderia ser gravada em um único momento, com a instituição de apenas um tributo no sistema tributário que melhor capturasse a renda dos indivíduos segundo as respectivas capacidades contributivas, ao invés da manutenção de diversos tributos que gravam a mesma renda em diferentes momentos. Tal medida visaria uma maior eficiência da tributação, sem redução no nível de arrecadação tributária.

¹²⁶ SOUSA, 1947, p. 57.

¹²⁷ SCHOUERI, 2019, p. 64.

¹²⁸ MUSGRAVE, 1989, p. 208.

¹²⁹ *Ibid.*, p. 209.

Esse modelo hipotético de tributação é denominado por autores, como Rubens Gomes de Sousa, de “utopia do imposto único”,¹³⁰ dada a sua inexequibilidade. Luís Eduardo Schoueri ensina que, embora o referido modelo se apresente como economicamente mais adequado, há razões de ordem política e histórica que justificam a cobrança de diversos tributos nos diferentes momentos de manifestação da renda.¹³¹

O fator político se consubstancia na dificuldade do legislador em eleger uma base considerada impopular, embora ela represente economicamente a mesma realidade econômica que outra tida como um signo mais claro de riqueza, a exemplo da tributação de pessoas jurídicas ao invés da folha de salários. A distribuição de competências também costuma seguir razões históricas, pois é mais simples atribuir materialidades aos entes que dispõem do aparato administrativo e legislativo para a instituição e cobrança sobre tais figuras tributárias.¹³² Schoueri também salienta que o atual estágio de globalização, no qual os mercados mundiais são estreitamente conectados, cria obstáculos para a adoção de sistemas tributários inovadores, diante da sua inadequação aos sistemas dos outros Estados nacionais, o que pode tornar o país menos atrativo para investimentos em razão das sanções políticas e econômicas que podem ser aplicadas no cenário global. Soma-se a estes fatores a possibilidade de se utilizar o caráter indutor do tributo, manjando-o nos diferentes momentos de manifestação da renda, de forma a estimular ou desestimular determinadas condutas.¹³³

Assim, defende o autor que a complexidade da tributação reflete a complexidade das relações sociais, inclusive as relações econômicas, razão pela qual seria utópico cogitar-se um sistema tributário alicerçado em apenas um tributo. Faz-se necessário, portanto, diversificar a tributação para alcançar a riqueza de diferentes formas. Ademais, a adoção da forma federativa eleva a complexidade do tema, dada a necessidade de se garantir autonomia financeira aos entes federados, que geralmente resulta da distribuição de poderes a diferentes entes para a instituição de tributos sobre uma mesma base econômica.¹³⁴

Por estas razões, todos os Estados, especialmente os federados, adotam uma diversidade de tributos que recaem sobre diferentes momentos do fluxo circular da renda.

¹³⁰ SOUZA, 1963, p. 13.

¹³¹ SCHOUERI, 2019, p. 65.

¹³² *Ibid.*, p. 65.

¹³³ *Ibid.*, p. 66.

¹³⁴ SCHOUERI, *loc. cit.*

No sistema tributário brasileiro, o legislador optou inclusive pela sobreposição econômica de tributos sobre o mesmo momento de manifestação da riqueza, como será tratado a seguir em relação à tributação da renda no momento do consumo.

Assim, como sustenta Sampaio Dória, o fato de os diversos tributos recaírem sobre a renda demonstra que, sob uma ótica ampla, é inevitável a sobreposição econômica dos tributos.¹³⁵ O autor, portanto, não cogita um sistema que tenha por base um único imposto, mas apresenta objeções à existência de mais de um tributo sobre o mesmo momento de manifestação da renda, ou seja, opõem-se à opção legislativa por bases tributárias que se sobrepõem economicamente, ao recaírem sobre o mesmo momento de manifestação da renda.

Desse modo, embora seja justificável a instituição de tributos sobre os diferentes momentos do fluxo circular da renda, dada a peculiaridade de cada momento em relação ao potencial arrecadatório e à influência que exerce sobre a conduta do contribuinte, a instituição de mais de um tributo sobre o mesmo momento de manifestação da renda tende a provocar ineficiência, além de ocultar a real carga tributária que recai sobre o fato presuntivo de riqueza. Nesse sentido, sustenta Sampaio Dória que:

[...] a haver sobrecarga fiscal, é preferível que se realize ela por uma figura tributária unitária, cujo produto se divida entre as entidades interessadas, evitando-se a duplicação de legislação, máquina arrecadadora e fiscalizadora, obrigações acessórias aos contribuintes, etc.¹³⁶

Não obstante, do ponto de vista jurídico, não há óbice para a existência de sobreposições econômicas, tampouco jurídicas caso outorgadas competências comuns, razão pela qual cumpre ao legislador decidir se o sistema tributário contará com sobreposição jurídica de tributos, mediante a outorga de competências comuns, ou se adotará a subdivisão das manifestações de riqueza em diversas materialidades tributárias, o que resulta na contraproducente justaposição de tributos sobre um mesmo fato econômico, ainda que não configure “bitributação” sob o aspecto jurídico.¹³⁷

¹³⁵ DÓRIA, 1972, p. 166.

¹³⁶ *Ibid.*, p. 172.

¹³⁷ *Ibid.*, p. 65.

Atendo-se ao tema tratado no presente trabalho, a sobreposição econômica de tributos sobre a base consumo possibilita a distribuição de competências privativas aos três níveis da federação para gravar uma mesma manifestação econômica de riqueza, com o objetivo de conferir autonomia financeira a todos os entes da federação mediante a outorga de competências privativas. Por outro lado, ela provoca distúrbios de ordem econômica que poderiam ser evitados se cada uma das materialidades eleitas para a outorga de competências tributárias correspondesse a um dos momentos de manifestação da renda, ou seja, se houvesse uma materialidade para a renda *distribuída*, outra para a renda *consumida*, e assim por diante.

2.1.2 Tributação da renda consumida (tributação do consumo) em relação à tributação da renda distribuída (imposto de renda)

A partir da classificação proposta por Rubens Gomes de Sousa, é possível notar que o sistema tributário brasileiro denomina “renda” o que economicamente corresponde ao momento da sua distribuição na forma de salários ou dividendos. Já o modelo do fluxo circular de riquezas de Musgrave e Musgrave demonstra que a renda *distribuída*, sobre a qual recai o imposto de renda, pode ser despendida com o consumo de bens e serviços ou pode ser poupada e reinvestida. Desse modo, a renda *distribuída* corresponde à soma da renda *consumida* e da renda *poupada*.

Nesse contexto, como salienta Aliomar Baleeiro, diversos economistas defendem que a tributação exclusiva do consumo seria preferível à tributação da renda *distribuída*, pois esta última grava, além do consumo, a renda *poupada*, o que seria indesejado em termos de bem-estar econômico e progresso social, tendo em vista a importância do incentivo à expansão da poupança nacional.¹³⁸ Kathryn James ressalta que os defensores da tributação do consumo consideram esta base menos móvel, menos suscetível a flutuações nos ciclos econômicos, mais justa, mais simples de administrar e mais neutra que a base “renda”.¹³⁹

Decerto que a tributação da renda *distribuída* é mais complexa e mais propensa à evasão fiscal. Além disso, ela vem perdendo força arrecadatória em decorrência da

¹³⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1332.

¹³⁹ JAMES, 2015, p. 21-24.

globalização e da concorrência fiscal entre países.¹⁴⁰ Não obstante, o imposto de renda permite aferir a capacidade contributiva subjetiva, isto é, a manifestação concreta da aptidão de cada indivíduo para o pagamento do tributo, enquanto a tributação do consumo possibilita uma aferição relativa da capacidade contributiva, pois o consumo reflete apenas um indício da aptidão do consumidor para contribuir com as finanças públicas.¹⁴¹

Ademais, enquanto a tributação da renda *distribuída* permite a aplicação de alíquotas progressivas para atender ao objetivo de justiça fiscal, a tributação do consumo é caracterizada por sua regressividade, pois, em geral, a população de baixa renda exaure a integralidade dos seus recursos – ou ao menos a maior parte deles – com o consumo de bens e serviços, ao passo que a população de maior renda costuma poupar parte relevante dos seus rendimentos, escapando à incidência da tributação do consumo. Maria Sampaio ressalta, porém, que estudos recentes apontam a possibilidade de ajustes à tributação do consumo para garantir a equidade, de modo a reduzir as desigualdades e aumentar os níveis de bem-estar, como a adoção de alíquotas seletivas, que incidem de forma mais gravosa sobre os bens considerados supérfluos ou de luxo, e a redução das iniquidades por meio do gasto público.¹⁴²

Diante do amplo debate sobre qual das mencionadas formas de tributação seria a mais vantajosa, Reuven Avi-Yonah observa que a maioria dos países adota tanto a tributação da renda *distribuída* quanto a tributação do consumo, ao invés de eleger apenas uma dessas bases tributárias.¹⁴³ Segundo o autor, isto decorre do fato de que os tributos servem para a realização de três funções distintas: a arrecadação de receitas de forma eficiente, a redução da desigualdade na distribuição de riquezas e a indução das atividades de mercado.¹⁴⁴

Em termos arrecadatórios, a tributação do consumo apresenta resultados bastante satisfatórios, especialmente no modelo de incidência não cumulativa sobre as diversas etapas de produção e distribuição, o que justifica a rápida expansão da sua adoção ao redor do mundo, figurando como a segunda principal fonte de receitas dos países membros da

¹⁴⁰ 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. p. 17.

¹⁴¹ BALEEIRO, 2010, p. 1093.

¹⁴² 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. p. 188-189.

¹⁴³ AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. **Tax Law Review**, v. 60, n. 1, p. 3, 2006.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 4.

OCDE.¹⁴⁵ No entanto, a tributação da renda ainda é a principal forma de arrecadação de tributos, a despeito do seu elevado custo administrativo. Segundo Avi-Yonah, a manutenção das duas bases tributárias para fins arrecadatórios permite a aplicação de alíquotas marginais mais baixas, reduzindo o risco de evasão fiscal e de desestímulo às atividades econômicas.¹⁴⁶

Em relação à função redistributiva, a tributação do consumo é tida como regressiva, pois a população mais pobre tende a consumir uma proporção maior da renda do que a população mais rica. Por isso, a tributação do consumo não teria caráter redistributivo, ao passo que a tributação da renda seria a mais adequada para distribuir riquezas na sociedade, por permitir a aferição da capacidade contributiva *subjettiva* dos contribuintes e, consequentemente, a aplicação de alíquotas progressivas sobre as rendas individuais.¹⁴⁷

Entretanto, alguns autores sustentam que a tributação do consumo também teria efeitos redistributivos. Tal conclusão parte do pressuposto de que o bem-estar é o principal objetivo da população e o seu alcance se daria por meio do consumo de bens e serviços. Assim, quanto maior a proporção do consumo da renda ao longo da vida, maior o bem-estar do indivíduo.¹⁴⁸ Nesse sentido, o estudo *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, elaborado pela OCDE em conjunto com a *Korea Institute of Public Finance*, conclui, com base na análise de dados de diferentes países membros da OCDE, que a tributação do consumo costuma ser proporcional, e até mesmo progressiva em alguns países, quando consideradas apenas as despesas dos indivíduos ao longo da vida.¹⁴⁹ O estudo também conclui que a aplicação de alíquotas reduzidas para determinados bens e serviços, como produtos da cesta básica, tende a beneficiar mais a população de maior renda, razão pela qual teria um efeito regressivo, a sugerir a aplicação de uma alíquota única e a redistribuição de renda por mecanismos como a transferência direta de recursos para a população de menor renda.¹⁵⁰

No entanto, o método utilizado pelo estudo é criticado por André Moreira e Roberto Sena. Segundo esses autores, o efeito redistributivo da tributação deve ser aferido com base na renda, e não apenas em função das despesas dos indivíduos, pois o que se busca

¹⁴⁵ AVI-YONAH, 2006, p. 6.

¹⁴⁶ *Ibid.*, p. 7.

¹⁴⁷ AVI-YONAH, *loc. cit.*

¹⁴⁸ *Ibid.*, p. 12.

¹⁴⁹ OECD/Korea Institute of Public Finance (2014). *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, n. 22, p. 40. **OECD Publishing**. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en>. Acesso em 23 dez. 2019.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p. 69.

aferir desta análise é a carga tributária que recai efetivamente sobre o rendimento dos indivíduos.¹⁵¹ Assim, não há razão para desconsiderar a renda poupada na aferição da proporção de tributos pagos pelos contribuintes. Os autores também criticam a conclusão do estudo sobre a regressividade da aplicação de alíquotas reduzidas para os itens classificados como de primeira necessidade, pois o pressuposto que justifica a desoneração de tais produtos é o da essencialidade. Ademais, a seletividade também serve para incrementar a alíquota de bens de luxo ou supérfluos, o que afasta o argumento da regressividade apontado pelo estudo.¹⁵²

Apesar das controvérsias sobre os efeitos da tributação do consumo em relação à função redistributiva, fato é que o manejo das suas alíquotas realiza apenas parcialmente a justiça fiscal, pois tal base tributária não permite aferir a capacidade contributiva *subjetiva*.

Por fim, a função indutora ou regulatória do tributo é alcançada por meio de deduções ou créditos, para o estímulo das atividades do setor privado, ou de aumento da carga tributária sobre atividades consideradas indesejadas. Nesse contexto, a regulação de investimentos e poupança é realizada pela tributação da renda, ao tempo em que algumas atividades são melhor reguladas pela tributação do consumo.¹⁵³

Assim, diante das diferentes funções exercidas pelos tributos, é recomendável que o sistema tributário adote tanto a tributação da renda quanto a do consumo, para que sejam equilibradas as vantagens e desvantagens de cada uma dessas bases tributárias em termos arrecadatórios, redistributivos e alocativos. Nesse sentido, James Alm sustenta que ambas as formas de tributação devem ser aplicadas, com a adoção de alíquotas marginais menores, de forma a reduzir distorções e a evasão fiscal.¹⁵⁴

Em linha com a maioria dos países, o Brasil adota tanto a tributação da renda quanto a do consumo. Os tributos que recaem sobre a renda *distribuída* são de competência privativa da União Federal, enquanto os tributos que recaem sobre o consumo têm a competência repartida rigidamente entre as três esferas da federação. Os tributos cobrados sobre bens e serviços representam a fonte mais expressiva de receitas tributárias, como se infere do estudo *Carga Tributária no Brasil*, elaborado anualmente pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil, que aponta 48,4% da arrecadação

¹⁵¹ MOREIRA, André Mendes; 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. 22, 2016.

¹⁵² *Ibid.*, p. 19.

¹⁵³ AVI-YONAH, 2006, p. 24.

¹⁵⁴ ALM, 1996, p. 130.

global de 2017 como proveniente da tributação do consumo. Já os tributos sobre a renda *distribuída* constam no estudo como representativos de apenas 19,2% do montante arrecadado no período,¹⁵⁵ o que sugere a regressividade do sistema tributário brasileiro, apesar das evidentes disparidades de renda no país. O estudo aponta ainda que a carga tributária do Brasil, quando comparada com a dos países membros da OCDE, é proporcionalmente menor sobre a base “renda” e maior sobre a base “bens e serviços”.

Desse modo, a distribuição da carga tributária no Brasil requer ajustes, especialmente para privilegiar a função redistributiva dos tributos, o que ocorreria com a maior participação do imposto de renda na arrecadação fiscal. No entanto, tal distorção não afasta a importância da tributação do consumo, tendo em vista o seu potencial arrecadatório e relativo baixo custo administrativo para as atividades de fiscalização e cobrança.

2.1.3 Tributação “indireta” do consumo

Como leciona André Mendes Moreira,¹⁵⁶ a classificação dos tributos como diretos ou indiretos foi originada da teoria fisiocrática da repercussão econômica, segundo a qual os tributos cujo ônus financeiro poderia ser transferido a terceiro seriam considerados indiretos, ao passo que os tributos arcados pelo próprio contribuinte seriam diretos. Assim, nos tributos indiretos, a pessoa obrigada por lei ao recolhimento do tributo seria o contribuinte de direito, enquanto o terceiro sobre quem recairia o ônus financeiro do tributo seria o contribuinte de fato.

Os tributos incidentes sobre bens e serviços são tidos como o principal exemplo de tributação “indireta”, pois o legislador costuma eleger os fornecedores ou prestadores da relação de consumo para figurar na posição de contribuinte, embora se busque alcançar a capacidade contributiva manifestada pelo consumidor. Esse modelo de tributação

¹⁵⁵ BRASIL. 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.

¹⁵⁶ MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 12-13.

pressupõe, portanto, a transferência do ônus tributário ao preço do bem ou do serviço ofertado para consumo.¹⁵⁷

A tributação indireta do consumo é justificada por razões de ordem prático-administrativa, pois, embora seja possível atribuir a condição de contribuinte ao consumidor, o deslocamento deste papel para o fornecedor ou prestador da relação de consumo reduz, em grande medida, o universo de contribuintes sujeitos ao cumprimento da obrigação tributária. Além disso, a manutenção de documentos contábeis e fiscais por parte dos fornecedores ou prestadores facilita a fiscalização, o que justifica a sua eleição como responsáveis pelo recolhimento do tributo.

Embora a translação do ônus tributário ao consumidor consista no pressuposto da tributação indireta sobre o consumo, a transferência do encargo financeiro do tributo a terceiro é um fenômeno econômico, de modo que a sua efetiva ocorrência depende de fatores relacionados ao mercado, como as condições concorrenciais e a elasticidade da oferta e da demanda, isto é, a disposição do comprador ou do vendedor para alterar o seu comportamento de acordo com o preço do bem ou serviço.¹⁵⁸ Desse modo, é possível que um tributo tido por “indireto” não tenha o seu ônus repassado a terceiro, assim como, em alguns casos, é possível transladar para outrem o encargo de tributo classificado como “direto”.¹⁵⁹

O que se nota, portanto, é que a classificação do tributo como direto ou indireto não assegura que ele será suportado pelo contribuinte ou por terceiro, seja qual for a hipótese. Somente as condições de mercado são de fato capazes de determinar se o contribuinte do tributo sobre o consumo eventualmente se encontrará na contingência de reduzir a sua margem de lucro, arcando com o ônus tributário, ou se poderá aumentar sua margem para transferir o encargo dos tributos “indiretos” – e até mesmo daqueles classificados como “diretos”.

Por esse motivo, a doutrina costuma rechaçar a classificação dos tributos como indiretos ou diretos, uma vez que a teoria da incidência econômica demonstra não haver necessária coincidência entre a tributação dita “indireta” e a translação do ônus tributário.¹⁶⁰ Nesse sentido, é a posição de Paulo de Barros Carvalho, para quem “a

¹⁵⁷ MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1989, p. 212.

¹⁵⁸ SCHOUERI, 2019, p. 60.

¹⁵⁹ MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no Direito tributário. MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 82.

¹⁶⁰ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 52.

classificação dos tributos em diretos ou indiretos não apresenta relevância jurídica no que diz respeito à incidência dos tributos”.¹⁶¹

Não obstante, a ausência de utilidade da classificação sob o aspecto estritamente jurídico não afasta a sua relevância para fins de política fiscal, pois, ainda que a translação do ônus de tributos considerados “indiretos” não se concretize em algumas circunstâncias específicas, o legislador busca gravar a capacidade contributiva do terceiro com quem o contribuinte “de direito” estabelece uma relação jurídico-tributária. Assim, Estevão Horvath elucida que apesar de a classificação dos tributos em diretos e indiretos ser econômica, ela provoca efeitos jurídicos, mormente em relação ao princípio constitucional da capacidade contributiva.¹⁶²

Nesta esteira, o legislador pode determinar o critério quantitativo do tributo de acordo com a capacidade contributiva do terceiro que sofre a incidência econômica, como esclarece Brandão Machado ao afirmar que:

[...] embora o contribuinte econômico não participe da relação jurídica do tributo, é no entanto considerado na elaboração da norma, sobretudo quando se cogita de tributo de translação imediata, que impõe seja avaliada a capacidade de contribuição de quem vai afinal suportar o ônus da tributação”.¹⁶³

No mesmo sentido, Misabel Derzi afirma que embora a correspondência da repercussão jurídica com a econômica nem sempre se verifique na prática, a coincidência entre elas é desejável ou desejada pelo legislador, por se tratar da presunção que fundamentou a norma.¹⁶⁴

A classificação também serve de referência para constatar eventual desajuste do tributo com o princípio da capacidade contributiva, permitindo a correção de eventuais distorções entre o efeito pretendido pela norma e o resultado prático verificado. Assim, por exemplo, se for constatado que o imposto sobre circulação de mercadorias onera a

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos. **Revista de Direito tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 117, p. 20, 2012.

¹⁶² HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 128.

¹⁶³ MACHADO, 1984, p. 97.

¹⁶⁴ 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.

produção e não o consumidor, o seu caráter “indireto” justifica a realização de ajustes normativos que busquem afastar esse efeito em futuras operações.

Assim, conclui-se que a classificação em referência é útil para identificar a capacidade contributiva que o legislador busca alcançar com a instituição do tributo. Nesse sentido, os tributos sobre o consumo são instituídos para gravar a riqueza manifestada pelo consumidor, o que se dá na forma indireta, uma vez que a regra-matriz de incidência tributária atribui a condição de contribuinte ao fornecedor do bem ou prestador do serviço. Entretanto, não se pode olvidar que a efetiva translação do ônus tributário para o consumidor depende de fatores de mercado, de modo que a verificação deste fenômeno na prática deve ser avaliada sob o aspecto econômico e não jurídico.

2.2 TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

A partir das considerações sobre a “tributação do consumo” pela ótica econômica, serão analisados a seguir os principais tributos previstos na Constituição de 1988 que gravam este momento de manifestação de riqueza. Como será demonstrado, o constituinte outorgou diversas competências tributárias para a instituição e cobrança de tributos sobre a renda “consumida”, tais quais o ISS, ICMS, IPI, PIS, COFINS, IOF, CIDE, II e IE.

Assim, em linhas gerais, serão apresentadas as principais características desses tributos e os motivos pelos quais eles são considerados tributos sobre o consumo.

2.2.1 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)

Nos termos do artigo 156, inciso III, da Constituição de 1988, compete privativamente aos municípios a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza, excetuados os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal.

Embora o ISS seja de competência exclusiva dos municípios, a Constituição reservou à Lei complementar e, portanto, ao Congresso Nacional, a definição do que vem a ser “serviços de qualquer natureza”. Isto não significa, porém, que a União pode interferir

na competência tributária municipal, pois, nesta hipótese, a Lei complementar assume a função de “norma nacional”, uma vez que o seu conteúdo diz respeito à adequação da produção legislativa ordinária aos ditames constitucionais, e não ao interesse da União como pessoa política de direito interno.¹⁶⁵

O critério material do ISS foi por muito tempo regulado pelo Decreto-lei nº 406, de 1968, e atualmente encontra-se disciplinado na Lei complementar nº 116, de 2003, que elenca, de forma exaustiva, os serviços sujeitos à instituição do tributo. É importante observar, no entanto, que a definição do termo “serviço” deve se coadunar com os limites conceituais do signo eleito pelo constituinte. Desse modo, caso o legislador ultrapasse a sua atribuição constitucional e inclua na definição de serviço algo que de fato não o é, estará incorrendo em afronta aos ditames constitucionais, sujeitando-se, portanto, ao controle do Poder Judiciário.

Não obstante, o conceito constitucional de “serviço” não é livre de controvérsias doutrinárias. Segundo o entendimento defendido por Bernardo Ribeiro de Moreira, “todo resultado do trabalho não constituído em bem material será serviço”.¹⁶⁶ Assim, o autor adota o conceito “econômico” da referida materialidade, que deve ser definido pela negativa, compreendendo tudo aquilo que não corresponde a um bem material.¹⁶⁷

Em sentido diverso, autores como Aires Barreto sustentam que o conceito de serviço deve ser compreendido a partir da classificação civilista, que distingue os objetos das relações negociais entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Assim, tendo em vista que a contratação de um serviço tem por objeto um esforço humano, somente uma obrigação de fazer poderia configurar um serviço.¹⁶⁸

A controvérsia também se instalou na jurisprudência, até que sobreveio o julgamento do RE 116.121,¹⁶⁹ no qual o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, por configurar uma obrigação de dar e não de fazer. Com isso, o STF firmou o posicionamento no sentido de que a Constituição teria incorporado o conceito de serviço do Direito civil. A mencionada

¹⁶⁵ CARVALHO, 2011, p. 776.

¹⁶⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 153.

¹⁶⁷ *Ibid.*, p. 154.

¹⁶⁸ BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 90.

¹⁶⁹ BRASIL. 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.

decisão foi o *leading case* para a edição da Súmula Vinculante nº 31, ainda em vigor, segundo a qual “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

No entanto, após um longo período de prevalência do conceito de “serviço” como obrigação de fazer, o STF adotou orientação distinta nas decisões com repercussão geral proferidas no RE 592.905,¹⁷⁰ que julgou constitucional a incidência do ISS sobre o *leasing* financeiro, e no RE 651.703,¹⁷¹ no qual também prevaleceu o entendimento pela constitucionalidade da incidência do imposto sobre planos de saúde. Em ambos os casos, os fundamentos das decisões se afastaram da distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer e foram pautados em argumentos de ordem econômica, que consideraram a necessidade de atualização do Direito Tributário diante da complexidade das relações de mercado.

Atualmente, encontra-se pendente de julgamento o RE 603.136, *leading case* do tema 300 da Repercussão Geral do STF, que discute a incidência do ISS sobre os contratos de franquia. A prevalecer o entendimento de que tais contratos estão compreendidos no conceito de serviços, mais uma vez restará derogada a orientação anteriormente firmada pelo tribunal sobre o conceito de serviço como obrigação de fazer, o que tende a gerar mais insegurança sobre os limites materiais do tributo.

As mudanças na realidade social e o desenvolvimento de novas tecnologias vêm impondo grandes desafios ao sistema tributário, especialmente em razão do surgimento de novas relações econômicas. Nesse cenário, a Lei Complementar nº 157, de 2016, introduziu hipóteses de incidência na lista de serviços da Lei Complementar nº 116, de 2003, que abarcam essas novas relações, como o *streaming*, que corresponde à disponibilização de conteúdo por via digital sem cessão definitiva, e o *cloud computing*, comumente definido como o processamento e armazenamento de dados digitais. No entanto, os Estados-membros buscam qualificar estes novos fatos como “mercadorias”, como se pode inferir do Convênio ICMS 181/2015 e do Convênio ICMS 106/2017. A disputa entre estados e municípios para tributar bens digitais será abordada com mais detalhes no Capítulo 4.

¹⁷⁰ BRASIL. 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.

¹⁷¹ BRASIL. 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.

Nos termos da Lei Complementar 116/2003, o fato gerador do ISS é a prestação de serviço, e o contribuinte é o prestador do serviço. Por se tratar de manifestação da renda no momento do consumo, o legislador visa alcançar a riqueza manifestada pelo tomador do serviço, razão pela qual o ISS é considerado tributo indireto sobre o consumo.

A Lei complementar também determina a incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior e a sua não incidência sobre os serviços exportados, o que reflete a opção do legislador pela adoção do princípio do destino no comércio internacional, partindo do pressuposto de que os serviços devem ser tributados no local do consumo. Dessa forma, evita-se a guerra fiscal no âmbito internacional e se garante a mesma carga tributária sobre os serviços “importados” e nacionais.¹⁷²

Em relação às prestações realizadas e tomadas no território nacional, a Lei Complementar 116/03 adota tanto o princípio da origem quanto o princípio do destino para a determinação do município ao qual o ISS é devido. Como regra geral, a legislação determina que o serviço considera-se prestado no local do estabelecimento prestador, ou na ausência de estabelecimento, no local do domicílio do prestador. Entretanto, o mesmo dispositivo legal estabelece diversas exceções a esta regra, adotando o princípio do destino em variadas hipóteses, como na importação de serviços e na execução de obras. Embora a legislação estabeleça o critério espacial de cada espécie de serviço, algumas prestações podem ser fragmentadas em diversos municípios, o que gera controvérsias sobre o local onde elas devem ser consideradas executadas. Como exemplo, tem-se o serviço de análises clínicas, cuja prestação compreende atos que podem ocorrer em diferentes localidades, como a coleta do material, a análise laboratorial, a elaboração do laudo e a entrega do resultado ao tomador do serviço.¹⁷³

Cabe ainda observar que a Lei complementar nº 157/2016 ampliou as hipóteses de serviços cujo recolhimento do ISS deveria ser realizado em favor dos municípios onde os serviços são tomados, mas os efeitos dessas normas tiveram a eficácia suspensa por força de medida cautelar concedida pelo Ministro Alexandre de Moraes nos autos a ADI 5.835/DF.¹⁷⁴ Nesta ação, questiona-se a constitucionalidade destas alterações diante da dificuldade de aplicação do princípio do destino para alguns serviços, como, por exemplo,

¹⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 100, p. 39-40, 2004.

¹⁷³ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2018. p. 199.

¹⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5835, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 23 de março de 2018. **Diário da Justiça**, 3 abr. 2018.

o de administração de cartão de crédito, pois eles são tomados nos 5.570 municípios brasileiros, o que demandaria do prestador a análise da legislação e da forma de recolhimento do tributo em cada um deles.

Outro aspecto relevante sobre o ISS é a determinação do seu critério quantitativo. A Constituição estabelece que cabe à lei complementar a fixação das alíquotas mínimas e máximas do imposto, bem como a regulação da forma e condições para a concessão e revogação de benefícios fiscais. A Lei Complementar 116/2003 fixou a alíquota máxima de cinco por cento e passou a fixar a alíquota mínima de dois por cento com a alteração promovida pela Lei Complementar 157/2016, que também dispôs sobre a concessão de benefícios fiscais, vedando-a para a maioria dos serviços, com exceção apenas de serviços relacionados à construção civil e ao transporte coletivo de passageiros.

Ao vedar a concessão de benefícios, a Lei Complementar 157/2016 deixou de observar o preceito constitucional que determina a regulação das formas e condições de sua instituição, ou seja, a vedação procedida pelo legislador infraconstitucional não é autorizada pela Constituição. Trata-se de medida que visa afastar a “guerra fiscal” do ISS (como será tratado no Capítulo 4), mas que não deixa de ser uma violação ao desígnio constitucional.

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)

O artigo 155, II da Constituição Federal outorga competência aos Estados-membros e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Como leciona Roque Antônio Carrazza, o ICMS abarca ao menos cinco hipóteses tributárias distintas, a saber:

- a)* imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias ou bens importados do exterior; *b)* o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; *c)* o imposto sobre serviços de comunicação; *d)* o imposto sobre produção, importação,

circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e *e*) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.¹⁷⁵

Todas as hipóteses elencadas envolvem o consumo de determinados bens ou serviços, razão pela qual o ICMS é considerado, por excelência, um tributo sobre a renda consumida. A primeira hipótese mencionada por Roque Carrazza é a mais relevante deste tributo sob o aspecto arrecadatório, pois abarca a realização de operações relativas à circulação jurídica de mercadorias, ou seja, à transferência de titularidade de mercadorias por intermédio de um negócio jurídico oneroso.¹⁷⁶

Como amplamente reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência, o conceito de mercadoria é, nas palavras de Roque Carrazza, “bem móvel, sujeito à mercancia [...] objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial”.¹⁷⁷ No mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo define mercadoria como:

[...] bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando, ainda, o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea), conforme previsto no art. 155, § 3º, CF.¹⁷⁸

Atualmente, a característica da mercadoria como bem corpóreo vem sendo questionada com o avanço tecnológico. Este aspecto será objeto de estudo no Capítulo 4.

O ICMS incide nas diversas etapas de industrialização e comercialização de mercadorias. Assim, para afastar a incidência em cascata e evitar a verticalização da produção, o art. 155, § 2º, inciso I da CF estabelece que o tributo deve ser não cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Com isso, a quantidade de etapas produtivas e comerciais não altera, em regra, a carga tributária que recai sobre a mercadoria.

¹⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 42-43.

¹⁷⁶ *Ibid.*, p. 45.

¹⁷⁷ *Ibid.*, p. 50.

¹⁷⁸ MELO, 2012, p. 18.

A redação do mencionado dispositivo constitucional aponta para a adoção do método “indireto subtrativo” ou “imposto contra imposto” de não cumulatividade,¹⁷⁹ por meio do qual o valor do tributo pago em etapa antecedente e destacado na fatura (nota fiscal) é subtraído do valor do tributo que recai sobre a operação realizada pelo contribuinte. Além disso, o constituinte prestigiou o caráter nacional do imposto, uma vez que os créditos decorrentes de operação realizada em um Estado-membro podem ser compensados para o pagamento de débitos devidos a outro Estado-membro.¹⁸⁰

Apesar do mandamento constitucional de não cumulatividade do ICMS, a concessão de isenção em uma das etapas da cadeia de circulação da mercadoria implica na cumulação do imposto,¹⁸¹ pois a Constituição veda o aproveitamento de crédito das etapas anteriores e não estabelece mecanismo de compensação do ICMS que já foi pago sobre a circulação da mesma mercadoria em etapas antecedentes.

De acordo com o art. 155, § 2º, inciso IV, da Constituição, cumpre ao Senado Federal determinar, por resolução, as alíquotas do ICMS para operações interestaduais, bem como as alíquotas mínimas e máximas do imposto para as operações internas. Com isso, a própria Constituição restringe a competência política dos Estados-membros na fixação do critério quantitativo do imposto. Dentro dos limites fixados pelo Senado, as alíquotas podem ser seletivas, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Trata-se de medida opcional, ao contrário do IPI, que deve necessariamente adotar a seletividade para a determinação do critério quantitativo.

Ainda sobre os elementos da hipótese de incidência do ICMS, a Constituição estabelece, no seu art. 155, § 2º, inciso XII, que cabe à lei complementar a definição dos contribuintes do tributo, a disposição sobre substituição tributária, a disciplina sobre o regime de compensação do imposto, a fixação do local das operações sujeitas ao tributo, a fixação de base de cálculo de forma que o tributo a integre, dentre outros aspectos relacionados à operacionalização do imposto. Tal determinação constitucional é atendida pelas Leis Complementares 24/1975 e 87/1996, que regulam o imposto em caráter “nacional”.

A Lei Complementar 24/1975, recepcionada pela Constituição, dispõe sobre os convênios que devem ser celebrados pelos Estados e Distrito Federal para a concessão de

¹⁷⁹ CARRAZZA, 2015, p. 417.

¹⁸⁰ SCHOUERI, 2019, p. 422.

¹⁸¹ SCHOUERI, *loc. cit.*

benefícios fiscais de ICMS. Ao determinar a formação de um colegiado composto pelos referidos entes federados, o artigo 2º da Lei deu ensejo à criação do Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão atualmente vinculado ao Ministério da Economia da Administração Pública Federal. É importante notar que a LC 24/1975 condiciona a concessão de benefícios de ICMS à aprovação unânime dos Estados representados em reunião, o que foi largamente descumprido ao longo das últimas décadas, culminando na chamada “guerra fiscal” do ICMS, como será abordado no Capítulo 4 do presente trabalho.

A Lei complementar 87/1996, por sua vez, dispõe sobre a maior parte das matérias previstas no art. 155, § 2º, inciso XII, CF/88. Conforme o art. 4º da referida Lei, o contribuinte do tributo é a pessoa física ou jurídica que realiza, “com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”. Desse modo, o consumidor final da mercadoria ou do serviço tributado pelo ICMS não participa da relação jurídico-tributária, embora o tributo tenda a recair sobre a sua renda, razão pela qual o legislador presume a translação do tributo sobre o valor da mercadoria ou do serviço.

Uma peculiaridade do ICMS é que ele integra a sua própria base de cálculo, conforme o art. 13, § 1º da LC 87/96. O cálculo “por dentro” do ICMS resulta em uma alíquota efetiva superior à alíquota nominal, o que suscitou questionamentos sobre a constitucionalidade do método, por implicar na majoração do tributo por via transversa. No entanto, o STF declarou constitucional a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, no julgamento do RE 582461/SP, com repercussão geral reconhecida.¹⁸² Desse modo, a aplicação de uma alíquota nominal de 18%, por exemplo, resulta em uma alíquota efetiva de aproximadamente 22%, o que oculta o real ônus que recai sobre a base tributária.

Por fim, cumpre ainda salientar que o ICMS adota, como regra geral, o princípio da origem para determinar o Estado competente para a cobrança do tributo nas operações interestaduais. No entanto, a própria Constituição estabelece exceções às quais se aplica o princípio do destino.

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 582.461/SP. Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18 de maio de 2011. **Diário da Justiça**, 18 ago. 2011.

2.2.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Consoante o artigo 153, IV, da Constituição, compete à União instituir imposto sobre produtos industrializados. O constituinte não determinou a ação relacionada à materialidade do IPI para a verificação do fato gerador. Não obstante, o legislador infraconstitucional determinou três hipóteses aptas a atrair a incidência do imposto: industrializar produtos, importar produtos industrializados e arrematar em leilão produtos industrializados.¹⁸³

O IPI foi criado em substituição ao antigo Imposto sobre o Consumo (IC). A principal hipótese tributária do IPI, que corresponde à industrialização de produtos, é não cumulativa e incide apenas na etapa industrial da produção, não atingindo a fase de comercialização do ciclo econômico.¹⁸⁴ O IPI adota a mesma técnica de não cumulatividade que o ICMS (indireto subtrativo), mas ele não integra a própria base, ao contrário do imposto de competência estadual.

Como observa Ruy Barbosa Nogueira, o IPI “incide sobre o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo e que previamente seja especificado em tabela da lei”.¹⁸⁵ Desse modo, o IPI consiste em uma obrigação de fazer e de dar, pois pressupõe a realização de uma ação sobre o produto industrializado objeto de operação jurídica.¹⁸⁶

Assim como o ICMS, o IPI é um tributo sobre o consumo, pois embora ele seja cobrado do industrial, o legislador busca alcançar a manifestação de riqueza do consumidor, pressupondo, assim, a translação do ônus tributário. Essa característica é ainda mais evidente para o IPI em razão do disposto no artigo 153, § 3º, I, que determina a seletividade do imposto em função da essencialidade do produto. A seletividade do IPI é mandatória, ao contrário do ICMS, cuja seletividade é facultativa. A seletividade é explicada por Ruy Barbosa Nogueira nos seguintes termos:

Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse

¹⁸³ CARVALHO, 2011, p. 688.

¹⁸⁴ SCHOUERI, 2019, p. 423.

¹⁸⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro:** curso de Direito Tributário. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: José Bushatsky, 1971. p. 89.

¹⁸⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e prática.** São Paulo: Malheiros, 2009. p. 89.

tributo exerça não só função de arrecadação, mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores; os produtos como máquinas e implementos necessários à produção, produtos de combate às pragas e endemias também sofram menores incidências ou gozem de incentivos fiscais; produtos de luxo ou suntuários, artigos de jogos ou vícios etc., sejam mais tributados. Este é o sentido da tributação de acordo com a essencialidade.¹⁸⁷

Desse modo, a seletividade serve para adequar a tributação do consumo à capacidade contributiva do consumidor. A seletividade do IPI também é utilizada para fins extrafiscais, isto é, para a indução da conduta do contribuinte, o que se nota pela pesada tributação de produtos como cigarros e bebidas.

A função predominantemente extrafiscal do IPI se infere do regime tributário próprio que lhe foi atribuído pela Constituição, uma vez que a ele não se aplicam os princípios da anterioridade anual (art. 150, §1º, b), da anterioridade nonagesimal (art. 150, §1º, c) e da legalidade (art. 150, I).¹⁸⁸

Desse modo, é possível notar que o IPI se assemelha ao ICMS, embora incida apenas sobre o ciclo produtivo e adote alíquotas seletivas de forma mandatória, assumindo, assim, manifesto caráter indutor e regulatório.

2.2.4 Contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento (PIS e COFINS)

A Constituição de 1988 introduziu no sistema jurídico brasileiro a competência para a instituição de contribuições sociais, caracterizando-as como instrumentos de atuação da União na área social. Por esta razão, as receitas arrecadadas com as contribuições devem ser destinadas às finalidades que justificam a sua instituição.¹⁸⁹ Consoante as lições de Brandão Machado, o termo “contribuição” já era utilizado no meio jurídico para se

¹⁸⁷ NOGUEIRA, 1971, p. 90.

¹⁸⁸ CARVALHO, 2011, p. 685.

¹⁸⁹ HORVATH, Estevão. 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, p. 123, 2008.

referir à noção de imposto, o que justifica a sua adoção pelo legislador constituinte para designar um tributo que corresponde a verdadeiro imposto com destinação especial.¹⁹⁰

Apesar de as contribuições sociais não serem classificadas expressamente como tributos no texto constitucional, elas são assim reconhecidas pela doutrina e jurisprudência, dada a sua adequação ao conceito previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Além disso, o artigo 149, que outorga competência à União para a instituição de contribuições sociais, integra o capítulo da Constituição dedicado ao Sistema Tributário Nacional.

Nesse cenário, o artigo 195, I, b, da Constituição autoriza a instituição de contribuição social sobre a receita ou o faturamento do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, para o financiamento da seguridade social.

Anteriormente ao advento da Constituição de 1988, o faturamento das empresas já figurava como base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS), instituído pela Lei Complementar nº 7/1970 para a formação de fundo de participação dos empregados. Por meio da Lei Complementar nº 26/1975, o PIS foi unificado ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituído pela Lei Complementar nº 8/1970 para a composição de fundo de participação dos servidores públicos. Desse modo, os empregados e servidores públicos passaram a ser cotistas individuais do fundo PIS-PASEP, cujos recursos eram distribuídos entre os seus integrantes de acordo com os critérios de participação fixados em lei.

Também recaía sobre o faturamento a Contribuição Social ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), instituída pelo Decreto-Lei nº 1.940/1982 para o custeio de investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor, apesar de a sua base de cálculo ser denominada “receita bruta” pelo diploma normativo de regência.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o regime jurídico do PIS-PASEP sofreu profundas mudanças, uma vez que, nos termos do artigo 239, as contribuições passaram a ter por finalidade o financiamento do programa de seguro-desemprego, do abono salarial aos empregados que contribuíram para a formação do fundo e de programas de desenvolvimento econômico. O FINSOCIAL, por sua vez, foi

¹⁹⁰ MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Resenha Tributária, v. 07/08, p. 1813-1871, 1987.

recepcionado para o financiamento da seguridade social, pelo artigo 56 do ADCT, e posteriormente substituído pela Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída pela Lei Complementar nº 70/1991.

Desse modo, a materialidade faturamento passou a ser gravada tanto pela contribuição social ao PIS quanto pela Cofins, com fundamento no art. 195. O conceito de faturamento foi reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal como a receita proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, ainda que referenciados na legislação infraconstitucional como “receita bruta”.¹⁹¹

Como observa Humberto Ávila, o STF não igualou o conceito de faturamento ao de receita bruta, mas empreendeu uma interpretação conforme a Constituição, para considerar a menção do legislador ao termo “receita bruta” como uma referência ao conceito de faturamento.¹⁹² Desta forma, segundo o entendimento do STF, a incidência da contribuição social sobre a receita bruta era constitucional desde que entendida como a receita proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, ou seja, desde que em conformidade com o conceito de faturamento.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 20/1998, a competência da União Federal para a instituição das contribuições sociais passou a abarcar a materialidade “receita”, como alternativa à base “faturamento”. Curiosamente, o legislador ordinário se antecipou em alguns dias à reforma constitucional e ampliou a base de cálculo do PIS e da Cofins por meio da Lei nº 9718, de 1998, determinando a incidência das contribuições sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercido e a classificação contábil adotada. O dispositivo que operou tal ampliação foi declarado inconstitucional pelo STF,¹⁹³ pois não estava amparado no conceito de faturamento do texto constitucional vigente à época, e o alargamento posterior da materialidade por Emenda Constitucional não tem o condão de convalidar a Lei instituída em desconformidade à Constituição Federal.

¹⁹¹ BRASIL. 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.

¹⁹² ÁVILA, Humberto. Contribuição Social sobre o Faturamento. Cofins. Base de Cálculo. Distinção entre Receita e Faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 107, p. 102, 2004.

¹⁹³ BRASIL. 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**.

Além do alargamento da base de cálculo, declarado inconstitucional pelo STF, a Lei nº 9718/1998 unificou o regramento das contribuições ao PIS e à Cofins e promoveu o aumento da alíquota da Cofins para três pontos percentuais.

Como regra geral, as contribuições PIS e Cofins incidem cumulativamente nas etapas econômicas de produção e distribuição, sobre bases que coincidem economicamente com as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços. Por esta razão, as contribuições ao PIS e à Cofins costumam ser considerados tributos sobre o consumo, uma vez que o ônus financeiro do tributo tende a ser trasladado ao consumidor.

Por incidir cumulativamente nas etapas econômicas de produção e distribuição, recaindo sobre o valor das operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços, houve um clamor da classe empresária pela implementação de uma sistemática não cumulativa para as contribuições, como forma de afastar as distorções inerentes ao regime cumulativo na cadeia econômica. Por consequência, foi instituído regime monofásico para produtos específicos pela Lei nº 10.147/2000 e regime não cumulativo pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que versam, respectivamente, sobre a contribuição ao PIS e à Cofins. Posteriormente, a não cumulatividade das contribuições foi incorporada ao texto constitucional, que determinou a sua aplicação aos setores de atividade econômica definidos por lei, como se extrai do art. 195, § 12 da CF.

No entanto, como destaca Paulo Ayres Barreto, a não cumulatividade das contribuições não atendeu às expectativas dos contribuintes, pois a sistemática foi instituída sob alíquotas significativamente majoradas e com aplicabilidade apenas para as pessoas jurídicas que apuram o Imposto de Renda sobre o lucro real, com algumas exceções específicas.¹⁹⁴

A classificação do PIS e da Cofins como tributos sobre o consumo enfrenta resistência de parte da doutrina, que sustenta se tratar de tributos que buscam gravar a riqueza manifestada pelas empresas, isto é, pelos seus sócios ou acionistas, especialmente após a ampliação da materialidade desses tributos para alcançar as receitas em geral. Nesse sentido, Humberto Ávila sustenta que:

¹⁹⁴ BARRETO, Paulo Ayres. 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. p. 539. (Coleção Tributação e Desenvolvimento).

[...] enquanto o IPI e o ICMS são tributos indiretos, na medida em que o ônus econômico é repassado ao consumidor, por critérios jurídicos estabelecidos pelo art. 166 do CTN (destaque na nota e transferência do encargo), as contribuições para o PIS e COFINS são tributos diretos, por não permitirem a transferência direta e separada do seu ônus econômico a terceiros.¹⁹⁵

Assim, para a análise da adequação da substituição das contribuições ao PIS e à COFINS por um tributo único sobre bens e serviços, deve-se perquirir qual a manifestação de riqueza que o constituinte buscou alcançar com a instituição dos tributos: se da sociedade empresária contribuinte – é dizer, dos seus sócios ou acionistas – ou do terceiro adquirente dos seus bens e serviços.

Como mencionado, o constituinte originário elegeu o faturamento das sociedades empresárias como uma das fontes de financiamento da seguridade social, além da folha de salários e do lucro. Infere-se do artigo 195 da Constituição que o constituinte primou pelo princípio da solidariedade no financiamento da seguridade social, atribuindo o encargo a “toda a sociedade, de forma direta ou indireta”. Assim, é possível concluir que as materialidades atribuídas ao “empregador e à empresa”, quais sejam – a folha de salários, o faturamento e o lucro –, buscam alcançar diferentes manifestações de riqueza, inclusive de forma indireta. Se assim não o fosse, não faria sentido atribuir materialidades distintas, já que uma mesma renda seria gravada por diferentes tributos no mesmo momento.

O conceito de faturamento recepcionado pela Constituição, conforme jurisprudência iterativa do STF, corresponde à receita proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, base esta que coincide com o valor das operações e prestações que ensejam a incidência do ICMS, IPI e/ou ISS. Distingue-se, no entanto, quanto à forma de apuração, uma vez que a base *faturamento* abrange as receitas de vendas e serviços do período de apuração. Ainda assim, há clara coincidência entre as materialidades, uma vez que as contribuições incidentes sobre o faturamento e os impostos que recaem sobre a circulação de mercadorias, produtos industrializados ou a prestação de serviço gravam a mesma manifestação de riqueza: o consumo de bens e serviços.

Situação distinta se verifica em relação à competência para instituir contribuição sobre o lucro das empresas. À semelhança do imposto de renda da pessoa jurídica, a incidência de tributo sobre a base “lucro” visa alcançar a capacidade contributiva dos

¹⁹⁵ ÁVILA, Humberto. **Contribuições e Imposto sobre a Renda**: estudos e pareceres. São Paulo: Malheiros, 2015a. p. 79.

sócios ou acionistas das sociedades empresárias, ainda que eventualmente o ônus do tributo seja trasladado a terceiros, a exemplo dos empregados ou consumidores.

Portanto, sustenta-se que, em relação à competência para instituir contribuições sobre o faturamento das empresas, que gravam receitas relacionadas à venda de mercadorias e prestação de serviços, a manifestação de riqueza pretendida pelo constituinte é a do adquirente do bem ou do tomador do serviço.

A controvérsia restaria solucionada pelas razões acima expostas se não fosse por uma questão que torna a temática espinhosa: como já mencionado, com a edição da Emenda Constitucional nº 20/1998, o constituinte derivado ampliou a competência tributária da União Federal, autorizando a instituição de contribuição sobre a receita, de modo que as contribuições ao PIS e à Cofins passaram a incidir sobre o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, além daquelas compreendidas no conceito jurídico de faturamento, conforme se infere das Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 12.973/2014.

Assim, o constituinte derivado buscou aproximar as contribuições ao PIS e à Cofins à capacidade contributiva da empresa ao autorizar sua incidência sobre outras receitas, além daquelas provenientes da venda de mercadorias e prestação de serviços, atreladas ao consumo.

No entanto, a materialidade *receita* pode ser entendida como um “híbrido” entre a capacidade contributiva da atividade econômica (sócios ou acionistas) e do consumidor, pois enquanto a primeira é manifestada pelo lucro, já gravado pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a segunda é capturada na circulação de bens e prestação de serviços.

Desta forma, a tributação da *receita* das empresas figura como um “meio termo” entre a capacidade contributiva da sociedade empresária (sócios ou acionistas) e a dos consumidores de seus bens ou serviços.

Nesse contexto, considerando que a identificação da capacidade contributiva buscada pelo constituinte se presta à análise da pertinência da substituição do PIS e da Cofins por um tributo sobre o consumo, deve-se considerar a repartição de competências tributárias delineada pelo constituinte originário, que melhor reflete o equilíbrio do pacto federativo.

Isto porque não seria coerente sustentar a impossibilidade de inclusão do PIS e Cofins na reforma da tributação do consumo com base na competência alargada por emenda constitucional para abarcar receitas além do faturamento, quando o constituinte

originário conferiu apenas esta última materialidade, destinada a gravar a capacidade contributiva do consumidor.

Desta forma, o paradigma a ser adotado para a reforma das competências tributárias deve considerar a repartição delineada pelo constituinte originário, que melhor reflete o pacto federativo protegido por cláusula pétrea.

Portanto, tem-se que as contribuições ao PIS e à COFINS assumem importante função no financiamento da seguridade social e correspondem a uma das principais fontes de arrecadação tributária da União Federal, gravando o consumo juntamente com tributos como o IPI, ICMS e ISS. Entretanto, elas provocam distorções nocivas ao ambiente de negócios, como será tratado de forma pormenorizada no Capítulo 4.

2.2.5 Outros tributos

Cabe ainda mencionar, de forma resumida, os demais tributos do sistema tributário brasileiro que recaem sobre o consumo, cuja representatividade na arrecadação tributária nacional é de menor monta. São eles o IOF, a Cide-combustíveis, o II e o IE.

O Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, previsto no art. 153, V da CF, é de competência da União e grava operações de crédito, operações de câmbio, operações de seguro e operações relativas a títulos e valores mobiliários. Por gravar “operações”, o fato gerador do tributo deve corresponder a um ato ou negócio jurídico, recaindo, assim, sobre relações contratuais.¹⁹⁶ Trata-se de imposto de caráter extrafiscal, pois serve de instrumento para a política de crédito, de câmbio, de seguro e de transferência de valores, tendo em vista que a Constituição autoriza a alteração das suas alíquotas pelo Poder Executivo (art. 153, § 1º) e a sua não sujeição ao princípio da anterioridade (art. 153, § 1º).¹⁹⁷

Já a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) é tributo finalístico de competência privativa da União, como disposto no artigo 149 da Constituição. A Lei nº 10.336/2001 instituiu a Cide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, vinculando o produto da arrecadação ao pagamento de subsídios nos preços ou transporte

¹⁹⁶ BARRETO, Aires. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 11.

¹⁹⁷ CARVALHO, 2011, p. 722.

de combustíveis, ao financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria de petróleo e gás e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Como leciona Estevão Horvath, “a destinação dos recursos arrecadados por contribuições dessa espécie tem que guardar, obviamente, relação com a finalidade para a qual a Constituição previu a possibilidade de sua instituição”.¹⁹⁸ Desse modo, analisando as finalidades às quais o produto da arrecadação da Cide-combustível é afetada, previstas no art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.366/2001, Horvath observa que somente as duas primeiras finalidades previstas em Lei, quais sejam, o pagamento de subsídios a preços ou transporte de combustíveis e o financiamento de projetos ambientais relacionados à correlata indústria, guardam relação com a finalidade de intervir no setor de petróleo e gás, não havendo, assim, qualquer relação do financiamento de programas de infraestrutura de transportes com tal finalidade.¹⁹⁹ Desse modo, a afetação dos recursos da Cide para programas de infraestrutura não se coaduna com a destinação constitucional deste tributo.

Nos termos do art. 3º da Lei nº 10.366/2001, os fatos geradores da Cide-Combustíveis são as operações de importação e de comercialização no mercado interno dos mais diversos combustíveis, como gasolina, diesel e álcool etílico combustível. Para a apuração da Cide devida nas operações realizadas no mercado interno, permite-se a dedução do valor pago na importação, nos termos do art. 7º da referida Lei, afastando a incidência em cascata da contribuição.

Atualmente, a Cide-combustíveis incide apenas sobre a gasolina e o óleo diesel, por força da desoneração dos demais combustíveis, nos termos do Decreto nº 5.060, de 2004. Desse modo, a Cide em comento recai sobre o consumo de tais produtos, somando-se aos demais tributos que gravam essa manifestação de riqueza, como o ICMS, IPI, PIS e Cofins.

Por fim, os impostos de importação de produtos estrangeiros e de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, ambos de competência privativa da União, nos termos do art. 153, I e II, da CF, também recaem sobre o consumo de bens. Assim como o IOF, tais tributos possuem função regulatória, uma vez que o próprio Poder Executivo pode alterar suas alíquotas, nos termos do art. 153, §1º da CF, e a modificação do seu critério quantitativo não se sujeita aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal (art. 150, § 1º, da CF). Ademais, como o sistema tributário brasileiro adota o

¹⁹⁸ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 128.

¹⁹⁹ *Ibid.*, p. 130.

princípio do destino no comércio internacional, aplica-se alíquota zero do IE sobre a maioria dos bens exportados.

Além desses tributos, alguns outros poderiam ser apontados como tributos sobre o consumo, a depender do critério de classificação econômica adotado. São eles o imposto de transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, de competência dos municípios, nos termos do art. 156, II da CF, e as taxas pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, previstos no art. 145, II, da CF.

2.3 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Como visto, a tributação do consumo no Brasil abarca diversas materialidades e espécies tributárias. Apesar desta peculiar diversidade, é possível extrair traços característicos do modelo eleito pelo constituinte, como se passa a tratar a seguir.

2.3.1 Quanto à repartição rígida de competências

Como visto no Capítulo 1, as competências tributárias e a repartição de receitas são delimitadas pela Constituição de forma rígida, uma vez que o constituinte optou por fixar rigorosamente o campo de atuação de cada ente federado para a obtenção de suas receitas tributárias. Desse modo, a tributação do consumo reflete a rigidez do sistema, especialmente por envolver a atribuição de competências tributárias às três esferas da federação.

Sacha Calmon Navarro Coelho qualifica a tributação do consumo no sistema tributário nacional como “caótica, excessiva e irracional”. Segundo o autor, a repartição da base tributária entre a União, os estados e os municípios, por meio da outorga de

competências para a instituição do IPI, IOF, PIS, Cofins, ICMS e ISS, é um “pecado original no Brasil”.²⁰⁰

Não obstante, tal diversidade encontra justificativa na forma federativa eleita pelo constituinte, que compreende os três níveis de poder.

De todo modo, a previsão constitucional de diversas materialidades para alcançar a renda consumida é característica peculiar da tributação do consumo no Brasil, cuja possibilidade de alteração é questão central do presente trabalho.

2.3.2 Quanto à não cumulatividade

Como ensina Alcides Jorge Costa, há três sistemas principais de arrecadação dos tributos que recaem sobre o consumo, denominados pelo autor de sistema do estágio múltiplo, sistema do estágio singular e sistema do valor acrescido.²⁰¹

No primeiro, o tributo incide sobre todas as operações e prestações realizadas no ciclo de produção e comercialização de bens e serviços, sem a possibilidade de dedução dos valores pagos em etapas anteriores.²⁰² Desse modo, o tributo incide “em cascata”, havendo a sua cumulação ao longo do ciclo econômico. Esse foi o sistema adotado para o extinto Imposto de Vendas e Consignação.

No segundo, o tributo incide em apenas uma das etapas do ciclo econômico, cabendo ao legislador determinar em qual delas o tributo será cobrado.²⁰³ Tal sistema é adotado nos Estados Unidos da América, onde o *sales tax* é cobrado apenas no momento da venda para o consumidor final.

Por fim, no terceiro sistema, o tributo é cobrado nas diversas etapas do ciclo econômico, mas recai apenas sobre o valor acrescido em cada uma delas, pois o montante recolhido em etapa anterior serve de crédito para o cálculo do valor devido na etapa

²⁰⁰ COELHO, 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. p. 411.

²⁰¹ 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. 56, mar. 1963.

²⁰² COSTA, *loc. cit.*

²⁰³ COSTA, *loc. cit.*

subsequente. Esse sistema é adotado em quase a totalidade dos países membros da OCDE e no Brasil.²⁰⁴

Nesse cenário, a não cumulatividade é o princípio que orienta o sistema de arrecadação sobre “o valor acrescido” e pode ser operacionalizado por diferentes métodos. Em linhas gerais, como ensina Luís Eduardo Schoueri, a não cumulatividade pode ser alcançada pelo método da adição, que corresponde à soma de todos os componentes acrescidos da atividade do contribuinte, ou pelo método da subtração, que comporta duas espécies, a saber: base sobre base, em que se calcula o valor acrescido pela diferença entre as vendas e as aquisições em um mesmo período; e imposto sobre imposto, por meio do qual se deduz o valor recolhido em etapas anteriores, mediante o confronto de crédito e débito.²⁰⁵

No Brasil, a não cumulatividade dos tributos sobre o consumo foi constitucionalizada com a reforma tributária empreendida pela EC 18/1965, que instituiu o IPI e o ICM (atual ICMS).²⁰⁶ Buscou-se, com a reforma, afastar a incidência “em cascata” dos tributos cobrados nas diversas etapas de produção e comercialização, em decorrência dos seus efeitos distorcivos sobre a economia, como o estímulo à verticalização da produção.

A Constituição de 1988 manteve o modelo de não cumulatividade estabelecido pela Emenda Constitucional 18/1965, prescrevendo a sua aplicação mandatória para o IPI e para o ICMS. Posteriormente, com a crescente representatividade da contribuição ao PIS e à Cofins na arrecadação fiscal da União, intensificou-se o clamor da classe empresária pela adoção da sistemática não cumulativa para as referidas contribuições, o que foi atendido com a inclusão do artigo 195, § 12, pela EC 42/2003, que autoriza a instituição da não cumulatividade do PIS e Cofins apenas aos setores de atividade econômica determinados por lei infraconstitucional.

A não cumulatividade do IPI e do ICMS é operacionalizada pela técnica do imposto sobre imposto, também denominada subtração indireta. Assim, o tributo pago em etapas anteriores é compensado para o pagamento do valor devido na operação realizada pelo contribuinte. Já a não cumulatividade do PIS e COFINS é bastante peculiar, pois o crédito

²⁰⁴ COSTA, 1963, p. 56.

²⁰⁵ SCHOUERI, 2019, p. 414.

²⁰⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado; 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. p. 544.

do tributo é calculado mediante a aplicação da alíquota das contribuições sobre o valor de algumas despesas específicas do contribuinte, independentemente do valor que tenha sido pago em etapa anterior. Segundo André Moreira, isto se deve ao fato de que a base “receitas” é deveras ampla, não sendo possível gravar a receita “agregada”, dada a variedade da sua origem.²⁰⁷

Para determinar quais bens e serviços adquiridos podem ser escriturados como créditos para a compensação do tributo, o legislador pode adotar o critério do crédito físico ou o critério do crédito financeiro. Como ensina Ruy Barbosa Nogueira, o crédito físico “admite apenas o crédito dos produtos que fisicamente se incorporam ao produto ou se consomem no curso do processo de industrialização”, enquanto o crédito financeiro “admite também o aproveitamento do imposto pago na aquisição de bens necessários ao processo produtivo como as máquinas e equipamentos”.²⁰⁸ O IPI e o ICMS somente autorizam o crédito físico, o que acaba por onerar a produção, pois diversos itens que não são incorporados fisicamente aos bens produzidos acabam por integrar o seu preço no momento da venda para o consumidor, dada a indispensabilidade da sua aquisição para o funcionamento do processo produtivo.

De tal modo, a não cumulatividade é regra inafastável para o ICMS e para o IPI, apesar de a vedação ao crédito financeiro mitigar a sua potencialidade. As contribuições PIS e Cofins, por seu turno, adotam regime misto, de modo que convivem o sistema cumulativo para determinados setores e o sistema não cumulativo para outros, provocando distorções econômicas que serão melhor tratadas no Capítulo 4. Quanto aos demais tributos sobre o consumo, como o ISS, a própria natureza do serviço afasta a plurifasia, uma vez que o serviço se encerra em uma única prestação. Não obstante, os serviços poderiam servir para a geração de crédito, caso unificados com a tributação que recai sobre bens, a exemplo das mercadorias.

²⁰⁷ MOREIRA, 2018, p. 259.

²⁰⁸ NOGUEIRA, 1971, p. 96.

2.3.3 Quanto à fiscalidade e a extrafiscalidade

Como visto, os tributos assumem diferentes funções, mas a principal delas é a arrecadação de recursos para a composição dos cofres públicos. Trata-se da fiscalidade, que corresponde ao simples objetivo de arrecadação de receitas tributárias.²⁰⁹

As demais funções do tributo – distributiva e alocativa – estão compreendidas na ideia de extrafiscalidade, que, nas lições de Luís Eduardo Schoueri, “inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário”.²¹⁰

Como já exposto, a função redistributiva da tributação do consumo é bastante limitada, pois não há como aferir a capacidade contributiva de cada indivíduo sobre o qual recai o ônus tributário. Não obstante, os tributos sobre o consumo apresentam importante desempenho para a concretização das funções arrecadatória e alocativa.

Por isso, o modelo de tributação do consumo no Brasil é caracterizado pelo equilíbrio entre tributos destinados à fiscalidade, isto é, designados para a arrecadação de receitas, e tributos extrafiscais, caracterizados pela função indutora ou regulatória, que é exercida mediante a aplicação de alíquotas seletivas.

Desse modo, a base tributária do consumo é gravada tanto por tributos fiscais quanto por tributos extrafiscais no sistema tributário brasileiro.

2.3.4 Quanto à vinculação do produto da arrecadação

Os tributos do sistema tributário brasileiro que recaem sobre o consumo são, em sua maioria, impostos e contribuições.

O imposto é espécie tributária cuja principal função é compor os cofres públicos para o atendimento das despesas gerais do Estado. Desse modo, em geral, as receitas provenientes dos impostos não são vinculadas a órgão, fundo ou despesa, nos termos do artigo 167, IV da Constituição.

²⁰⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32.

²¹⁰ SCHOUERI, *loc. cit.*

As contribuições, por outro lado, são espécie tributária de caráter finalístico, isto é, o produto da sua arrecadação deve servir de instrumento de atuação da União na área social, razão pela qual as suas receitas são vinculadas à finalidade constitucional que justifica a sua instituição, como se infere do artigo 149 da Constituição.²¹¹

Contudo, é importante notar que ambos os tributos comportam exceções, pois há hipóteses em que as receitas provenientes de impostos são afetadas (art. 167, IV e 212 da CF), assim como há previsão de desvinculação de parcela das contribuições a órgão, fundo ou despesa (art. 76 do ADCT).

Com isso, se pode notar que o constituinte estabeleceu um equilíbrio entre a vinculação e desvinculação das receitas provenientes de tributos que recaem sobre o consumo, de forma que essa harmonia caracteriza o modelo adotado pelo sistema tributário brasileiro.

2.3.5 Quanto à adoção dos princípios da origem e do destino

A tributação do consumo pode ter o seu critério espacial orientado pelo princípio da origem ou pelo princípio do destino. A adoção do princípio da origem determina a tributação de bens e serviços no local onde eles são produzidos, o que, no comércio exterior, se dá por meio da desoneração das importações e da tributação das exportações. A adoção do princípio do destino, ao contrário, resulta na incidência do tributo no local do consumo, o que se dá pela tributação das importações e pela desoneração das exportações.²¹²

Luís Eduardo Schoueri salienta que há bons fundamentos técnicos para a adoção de cada um desses princípios, mas o fato de a maioria dos países adotar o princípio do destino torna mais vantajosa a eleição deste critério,²¹³ pois, como ressalta Ricardo Lobo Torres, trata-se de medida de harmonização que confere neutralidade às relações comerciais no cenário internacional, afastando a dupla oneração do consumo.²¹⁴

²¹¹ HORVATH, 2008, p. 123.

²¹² COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 42.

²¹³ SCHOUERI, 2019, p. 501.

²¹⁴ 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).

A adoção do princípio do destino atende ao ideal de justiça fiscal e ao princípio da capacidade contributiva,²¹⁵ pois a tributação do consumo tende a recair sobre a renda do consumidor, o que justifica a sua arrecadação em favor da jurisdição onde ocorre o consumo. No entanto, o princípio do destino tem como principal desvantagem a necessidade de barreiras fiscais entre os países, para garantir o recolhimento dos tributos sobre os bens e serviços importados.²¹⁶

Nesse contexto, o sistema tributário brasileiro adota o princípio do destino no comércio exterior para adequar-se às práticas internacionais e assim garantir que os produtos nacionais concorram em igualdade de condições no cenário global. A adoção do referido critério foi se consolidando no sistema tributário por meio de diversas reformas constitucionais, como a EC nº 3/1933, que possibilitou ao legislador infraconstitucional excluir as exportações de serviços da incidência do ISS, a EC nº 33/2001, que outorgou competência para o ICMS-importação e determinou a não incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre receitas decorrentes de exportação, e a EC nº 42/2003, que vedou a incidência do ICMS sobre exportação e estabeleceu a incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as importações.²¹⁷

Assim, em relação ao comércio internacional, os tributos sobre o consumo do atual sistema tributário brasileiro adotam o princípio do destino.

Situação distinta ocorre em relação às operações realizadas no mercado interno. Como parte dos tributos incidentes sobre o consumo são de competência dos estados e dos municípios, é preciso adotar um dos princípios para as operações interestaduais e intermunicipais.

Nesse contexto, como já referido, o ICMS adota, em regra, o princípio da origem, devendo o contribuinte recolher o imposto para o estado onde se inicia a operação interestadual, cujas alíquotas são reduzidas por determinação do Senado Federal, para privilegiar também a arrecadação tributária dos Estados-membros de destino. Essa medida facilita a fiscalização do recolhimento do tributo, mas, por outro lado, propicia a competição fiscal predatória entre Estados-membros, que se valem da competência tributária para atrair investimentos privados aos seus territórios por meio da desoneração

²¹⁵ TORRES, 2004, p. 161.

²¹⁶ SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. **Value Added Tax: A Comparative Approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007. p. 183.

²¹⁷ TORRES, *op. cit.* p. 167.

do tributo. No Brasil, isto representa uma das principais distorções do atual modelo de tributação do consumo, dada a recorrência da prática, que culminou na denominada “guerra fiscal”, como restará tratado no Capítulo 4.

Não obstante, a Constituição determina as hipóteses em que o ICMS deve ser recolhido para o Estado de destino, como nas operações com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo (art. 155, § 4º, I) e nas operações de venda para consumidor final (art. 155, § 2º, VII).

A adoção mista dos princípios da origem e do destino também se verifica no ISS, cuja regra geral é o recolhimento do imposto ao município do estabelecimento prestador, o que comporta diversas exceções para que o tributo seja recolhido no local onde o serviço é efetivamente prestado, isto é, no município onde ocorre o consumo da prestação de serviço. Nesse sentido, como salientam Misabel Derzi e César Estanislau, “O sistema tributário brasileiro reveza a tributação indireta entre os critérios de origem e destino”.²¹⁸

Portanto, a tributação do consumo no Brasil é caracterizada pela adoção do princípio do destino no comércio exterior e pela adoção mista dos critérios da origem e destino para as operações que envolvem mais de um ente da federação.

²¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado; 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. p. 814.

3 O FEDERALISMO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Uma vez identificados os tributos que recaem sobre o consumo, passa-se ao estudo do federalismo fiscal adotado pela Constituição Federal de 1988, com vistas à identificação dos limites que ele impõe à reforma tributária. Inicialmente, apresentam-se as características intrínsecas à forma federativa de Estado para, a partir delas, identificar as especificidades da federação brasileira e o modo como ela determina a distribuição de rendas aos entes federados.

Como restará demonstrado, os Estados federais assumem contornos variados, em razão do contexto histórico, político e social nos quais se inserem. Tais diferenças, porém, não afastam a existência de elementos essenciais, que devem estar presentes em todas as federações para que elas sejam assim classificadas.²¹⁹ Essas características basilares são ajustadas de acordo com as necessidades e peculiaridades de cada federação, o que pode determinar uma maior ou menor preponderância dos seus elementos característicos, mas jamais eliminá-los. A medida dessas características também sofre adaptações do decorrer do tempo, por meio de ajustes normativos que refletem as mudanças no padrão de conduta social.

Portanto, o presente Capítulo tem por objetivo identificar os contornos do pacto federativo da Constituição de 1988 e os limites que ele impõe à reforma da tributação do consumo.

3.1 FEDERALISMO E A ORIGEM DO ESTADO FEDERAL

O estudo do federalismo remete ao estudo da federação, pois ambos os conceitos são correlacionados e exercem influência mútua, embora possuam significados distintos. Como observa Michael Burgess, o termo “federalismo” designa os ideais políticos e sociais que recomendam e justificam a federação, enquanto federação corresponde à forma de Estado promovida pelo federalismo, isto é, ao Estado Federal.²²⁰

²¹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Constituição e Constituinte: Regime Federativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 63.

²²⁰ BURGESS, Michael. **Comparative Federalism: Theory and practice**. London: Routledge, 2006. p. 2.

Federação é palavra originada do latim *foedus*, que significa liga, tratado, aliança. A etimologia do termo demonstra a sua relação com a ideia de pacto entre partes, mas não fornece dados suficientes para a compreensão do seu significado e características. A partir da definição cunhada por Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, a federação é “estado descentralizado por via de constituição rígida, em que os Estados federados são coletividades administrativa e constitucionalmente autônomas, e participam sempre, com maior ou menor extensão, nas deliberações da União”.²²¹ Portanto, em um Estado Federal, o poder é descentralizado em unidades autônomas, que juntas formam um poder central denominado União.

Embora a definição de Estado federal permita compreender as suas notas distintivas em relação ao Estado unitário, a melhor forma de assimilar as suas características e objetivos se dá pelo estudo da sua origem e desenvolvimento. O mesmo vale para o federalismo, que deve ser estudado a partir de um referencial histórico, pois ideias políticas não possuem uma “certidão de nascimento” nem apresentam detalhes seguros sobre a sua “filiação”.²²² Assim, no presente trabalho, adota-se como ponto de partida do federalismo as ideias políticas que determinaram o surgimento do primeiro Estado Federal, no final do século XVIII.

A primeira federação foi criada pelos norte-americanos e implementada com a Constituição dos Estados Unidos da América de 1789, que vigora até os dias atuais. O contexto político vivenciado à época e as ideias difundidas pelos líderes do movimento de constituição do novo Estado foram determinantes para a sua concepção.²²³

Os Estados soberanos que se agregaram para formar a primeira federação da história foram originados das treze colônias britânicas assentadas na costa leste do território norte-americano. Tais colônias eram subordinadas à Coroa Inglesa e adotavam o mesmo idioma, mas eram distintas em organização política, história e tradição, havendo, em cada uma delas, um sentimento de identidade como povo.²²⁴ Em meados do século XVIII, intensificou-se a insatisfação dos colonos contra as medidas que lhes foram impostas pela Coroa Britânica, em especial contra a exigência de novos tributos. Por

²²¹ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Natureza Jurídica do Estado Federal**. São Paulo: Prefeitura Municipal de São Paulo, 1948. p. 124.

²²² DAVIS, Salomon Rufus. **The Federal Principle: A Journey Through Time in Quest of a Meaning**. Los Angeles: University of California Press. 1978. p. 3.

²²³ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. São Paulo: Ática, 1986. p. 8.

²²⁴ MELLO, *op. cit.*, p. 11.

consequência, os representantes das treze colônias reuniram-se em congressos continentais para a formação de uma frente única de resistência às imposições da Coroa.

A crescente divergência entre colonos e colonizadores levou à eclosão de conflitos armados e, por conseguinte, à guerra de independência dos Estados Unidos em 1775. Um ano após o início da guerra, as treze colônias britânicas declararam-se independentes da Coroa Inglesa e assumiram a condição de Estados soberanos. Para atender às demandas que lhes eram comuns, os treze novos estados independentes do continente americano formaram uma Confederação denominada “Estados Unidos da América”, cujas funções e objetivos foram estabelecidos pelos “Artigos da Confederação”. Por meio deste documento, restou consignada a manutenção do *status* de soberania, liberdade e independência de cada Estado confederado, bem como o objetivo comum da aliança para “a defesa mútua, a segurança das suas liberdades e o bem-estar mútuo e geral”.²²⁵ O governo central ficou a cargo do Congresso da Confederação e os seus poderes eram especificamente delimitados pelos Artigos da Confederação.

Após o fim da guerra de independência norte-americana em 1783 e o reconhecimento da soberania das antigas colônias pela Coroa Britânica, a Confederação dos Estados Unidos da América mostrou-se insuficiente para responder às necessidades dos treze novos estados independentes. O surgimento de conflitos de interesses entre os estados e as dificuldades de atuação do governo central, que não possuía fontes próprias de receitas, demandaram ajustes no modelo eleito. Tornou-se, assim, premente a necessidade de revisão dos Artigos da Confederação e foi com este objetivo que os delegados dos estados independentes se reuniram na Convenção da Filadélfia de 1787.²²⁶

Os distúrbios experimentados pela confederação e a fragilidade dos laços por ela estabelecidos motivaram a proposta de alguns membros da Convenção da Filadélfia pela constituição de um Estado único, formado pela união dos estados confederados.²²⁷ Segundo a proposta, a confederação se converteria em uma federação, resultando na perda de soberania dos treze estados, que manteriam, no entanto, autonomia política para decidir sobre matérias de interesse local, ao tempo em que as matérias de interesse comum

²²⁵ Art. 3º dos artigos da Confederação.

²²⁶ DALLARI, 1986, p. 13.

²²⁷ DALLARI, *loc. cit.*

ficariam a cargo do governo central. Buscava-se, assim, uma forma de estado intermediária entre a Confederação e o Estado unitário.²²⁸

A proposta de agregação dos estados em uma federação enfrentou resistência de uma parcela dos membros da Convenção da Filadélfia, que temia a submissão dos Estados a um governo central equivalente à dominação antes exercida pela Coroa Britânica.²²⁹ Entretanto, a oposição ao novo regime proposto foi vencida pelos líderes federalistas, após longos debates e ajustes à proposta, de modo a garantir o máximo de autonomia aos estados-membros da federação. Para fomentar a aceitação do novo modelo de Estado pelo povo norte-americano e, conseqüentemente, a ratificação da Constituição proposta, foram publicados artigos na imprensa novaiorquina em defesa do novo modelo. Assinados sob o pseudônimo *publis*, os artigos foram escritos por Alexander Hamilton, James Madison e John Jay, principais fomentadores do federalismo, e posteriormente compilados para a composição da obra *O Federalista*, que congrega as principais fontes do federalismo. O federalismo norte-americano nasceu, portanto, da limitação do modelo confederativo e da necessidade de se garantir maior poder coercitivo ao governo central, sem que fosse necessário afastar o poder de autodeterminação dos até então estados unitários, cuja independência havia sido recém conquistada.

Como se pode notar, o primeiro Estado federal foi constituído a partir da agregação de estados independentes e este processo histórico de formação determinou o maior relevo da autonomia dos estados-federados em relação ao poder central, visto que os estados-membros dos Estados Unidos da América abdicaram da menor parcela possível de poder político ao ente central. Entretanto, como será demonstrado a seguir, o Estado federal também pode ser criado a partir da “segregação” de um estado unitário em unidades territoriais autônomas, sem que isto a desnature. Para uma federação, importa a existência de descentralização do poder político, que pode ocorrer em maior ou menor grau, a depender das necessidades e circunstâncias de cada Estado federal.

Assim, o estudo da origem da federação e do federalismo permite inferir que o Estado federal é caracterizado, em linhas gerais, pela descentralização do poder político em diversas unidades territoriais dotadas de autonomia, que formam um único Estado soberano, configurando, assim, uma alternativa ao Estado unitário, no qual todas as

²²⁸ MELLO, 1948, p. 15.

²²⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 33. ed. São Paulo: Saraiva. 2018. p. 252.

decisões políticas emanam necessariamente de um ente central.²³⁰ O federalismo, por sua vez, corresponde aos ideais que justificam essa descentralização e orientam a distribuição de poder político na federação, de acordo com as circunstâncias sociais e políticas de cada Estado.

3.2 VARIAÇÕES DE ESTADO FEDERAL E O PACTO FEDERATIVO

Como visto, a distribuição de competências do primeiro Estado federal refletiu a demanda dos Estados-membros pela manutenção do poder de autodeterminação sem interferências do ente central. Buscava-se, com a união dos estados até então independentes, a manutenção da autonomia dos entes federados em seu maior grau. Isto porque, conforme salienta Dallari, “a união era reconhecida como necessária, mas, ao mesmo tempo, era temida como impulso centralizador, que poderia representar justamente o fim da liberdade”.²³¹ Esse modelo de demarcação das competências sem interpenetrações entre a União e os Estados-membros é denominado pela doutrina de federalismo dual.

Entretanto, o contexto político, econômico e social dos Estados Unidos da América alterou-se no decorrer do tempo, o que exigiu a modificação dos papéis exercidos pelos entes federados. Houve, assim, o crescente fortalecimento do ente central, que passou assumir novas funções na federação americana.

Um dos marcos do afastamento do federalismo dualista para um modelo mais intervencionista da federação norte-americana foi a série de políticas econômicas denominada *New Deal*, que visava a recuperação da economia norte-americana na década de 1930, após a depressão econômica iniciada em 1929 com a quebra da bolsa de valores de Nova Iorque. O *New Deal* ampliou o investimento público em obras de infraestrutura para gerar empregos e estabeleceu regras trabalhistas, como a limitação da jornada de trabalho e a fixação do salário-mínimo, marcando, assim, a maior interferência da União em assuntos econômicos e sociais, que passaram à primeira ordem de necessidade da nação.

Com a crescente intervenção do poder central em diversos assuntos e a limitação indireta das competências dos estados-membros, implantou-se um novo modelo de

²³⁰ DALLARI, 1986, p. 50.

²³¹ *Ibid.*, p. 40.

federalismo nos Estados Unidos, denominado pela doutrina de federalismo cooperativo.²³² Este modelo tem por característica a ausência de fronteiras claras entre as competências dos diferentes níveis de poder, com o objetivo de promover a cooperação entre a União e os entes federados.²³³ É importante notar que o “novo” federalismo nos Estados Unidos não exigiu a alteração formal da Constituição, pois, como observa Dallari, sua constitucionalidade foi chancelada pela Suprema Corte Americana mediante a reinterpretação dos dispositivos constitucionais.²³⁴

Portanto, como se observa da experiência norte-americana, a primeira federação foi modificada ao longo da sua história para adequar-se ao contexto social. Não por outro motivo, o modelo federativo foi adaptado ao contexto de cada estado que o adotou, de forma a refletir as peculiaridades de cada nação. Desse modo, não há um modelo perfeito e acabado de Estado federal, podendo-se inclusive falar em “formas” de Estado federal.²³⁵

Uma diferença que costuma determinar as características da federação é o seu processo de formação histórica. A federação pode ser instituída a partir da reunião de Estados independentes, o que a doutrina denomina de federalismo por agregação, ou pode decorrer da transformação de um Estado unitário em um Estado federal, denominado federalismo por desagregação.²³⁶ A título exemplificativo, a federação norte-americana foi formada pela agregação de Estados independentes, enquanto a federação brasileira foi criada a partir da segregação das parcelas territoriais de um Estado unitário. Assim, nos dizeres de Bandeira de Mello, enquanto a federação norte-americana foi impulsionada por uma força centrípeta, integrando estados unitários, no Brasil a transformação do Estado em uma federação foi orientada por uma força centrífuga, que deslocou poderes para coletividades inferiores.²³⁷

José Afonso da Silva observa que os Estados federais formados por agregação costumam ser mais descentralizados, uma vez que há uma maior resistência dos estados agregados a abdicarem dos seus poderes. No mesmo sentido, os Estados federais formados

²³² DALLARI, 1986, p. 44.

²³³ ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria geral do federalismo democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999. p. 57.

²³⁴ DALLARI, *op. cit.*, p. 47.

²³⁵ SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Francisco Sergio Silva. Princípios, elementos e conceito do Estado Federal. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (coord.). **O Federalista atual: teoria do federalismo**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013. p. 67-68.

²³⁶ ZIMMERMANN, *op. cit.*, p. 54.

²³⁷ MELLO, 1948, p. 73.

por desagregação tendem a ser mais centralizados, pois a sua origem unitária determina uma menor distribuição de poderes para os entes periféricos.²³⁸

Apesar dessa tendência, os Estados federais se modificam no curso da sua história, como se nota do já mencionado movimento de centralização do federalismo norte-americano, que decorre da intensificação do intervencionismo do ente central. No Brasil, a forma federativa foi inicialmente instituída para neutralizar uma tendência desintegradora do Estado unitário. Buscava-se, com a outorga de poderes aos entes periféricos, a manutenção da unidade do país.²³⁹ No entanto, ao longo da sua história, as mudanças da forma federativa acompanharam as oscilações do contexto político, especialmente em razão das alterações de ordens constitucionais, que ora tendiam para uma maior centralização, ora para uma maior descentralização de poderes. Desse modo, as federações variam em relação ao grau de repartição de poderes, seja em decorrência do seu processo de formação histórica, seja devido a fatores relacionados ao contexto político, social e econômico de cada nação, pois, como salienta Sampaio Dória, a federação não é:

[...] um conceito estático, amarrado a determinadas coordenadas históricas, mas sensível a flutuações nas estruturas políticas e econômicas de cada nação, modelando o grau das autonomias recíprocas e a extensão de suas competências segundo variáveis ocorrentes em cada etapa de sua história.²⁴⁰

Além disso, como antecipado, a forma de distribuição de competências também apresenta variações. Nas federações orientadas pelo federalismo dual, as competências são distribuídas de forma rígida entre o poder central e as unidades federadas, sem possibilidade de intersecção entre a atuação dos entes, que se colocam em uma posição de igualdade.²⁴¹ Já no federalismo cooperativo, as fronteiras entre as competências são maleáveis e, por vezes, justapostas, possibilitando a atuação colaborativa do poder central em relação às unidades autônomas.²⁴²

O declínio do modelo de Estado liberal e a maior proeminência do papel do Estado na regulação da economia e no atendimento de demandas sociais aponta para a tendência

²³⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito constitucional positivo**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 104.

²³⁹ DÓRIA, 1972, p. 10.

²⁴⁰ *Ibid.*, p. 11.

²⁴¹ SCAFF; ROCHA, 2013, p. 71.

²⁴² ZIMMERMANN, 1999, p. 56-57.

das federações atuais ao modelo de federalismo cooperativo.²⁴³ Nesse contexto, Augusto Zimmermann alerta que a maior integração verificada no federalismo cooperativo pode resultar em uma excessiva centralização de poderes, com o surgimento de um federalismo cooperativo autoritário, ao invés de democrático. No primeiro, o poder central se sobrepõe por sua força impositiva, enquanto no segundo a sua prevalência se dá com o consentimento dos entes que formam o pacto federativo. Nesse cenário, o autor salienta que o Direito se apresenta como peça fundamental na garantia do federalismo cooperativo democrático.²⁴⁴ Insta observar, ainda, que mesmo no modelo democrático de federalismo cooperativo, é preciso atentar para o risco de “agigantamento” do poder central. Como salienta Heleno Torres, é possível que haja, em alguns casos, a subordinação consensual das esferas subnacionais, por preferirem depender de repasses da União.²⁴⁵

Cumpre ainda salientar que os Estados federais podem ser simétricos ou assimétricos, a depender do grau de uniformidade na distribuição de competências entre os entes. As federações simétricas distribuem igualmente as competências aos estados-membros enquanto as federações assimétricas as distribuem de acordo com os seus desníveis socioeconômicos ou dimensões territoriais.²⁴⁶ O Canadá é um exemplo de Estado federal assimétrico, uma vez que as competências dos seus estados-membros são distribuídas de forma desigual.²⁴⁷ No Brasil, apesar do grande desnível socioeconômico e da variedade de dimensões territoriais entre as unidades federativas, as competências são distribuídas de forma simétrica. Com vistas à equalização entre os entes, a Constituição adota medidas fiscais para a redução dessas desigualdades, como a previsão de ampla repartição de receitas, que será detalhada mais adiante.

Assim, os Estados federais adotam “formas” variadas para enfrentar os seus próprios desafios sociais e econômicos,²⁴⁸ muito embora todos tenham por objetivo a conciliação da diversidade regional com a unidade nacional.²⁴⁹ A forma particular adotada em cada federação corresponde ao seu “pacto federativo”, que, nas palavras de Regis Fernandes de Oliveira, significa a “forma pela qual se forma e se organiza o Estado

²⁴³ SCAFF; ROCHA, 2013, p. 71.

²⁴⁴ ZIMMERMANN, 1999, p. 58.

²⁴⁵ TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*, Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 48, mar./ago. 2014.

²⁴⁶ ZIMMERMANN, *op. cit.*, p. 61.

²⁴⁷ BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

²⁴⁸ SCAFF; ROCHA, *op. cit.*, p. 70.

²⁴⁹ DÓRIA, 1972, p. 9.

Federal. Diz respeito à distribuição de competências entre a União, Estados-membros e Municípios”.²⁵⁰ No mesmo sentido, para Augusto Zimmermann, os grupos territoriais se reúnem por um pacto federativo, de caráter nacional e de união perpétua, para que essa forma de Estado regule a convivência harmônica entre eles.²⁵¹

Portanto, quando se fala em “formas” de Estado Federal, quer-se com isto dizer que há variações quanto à distribuição de competências e à relação de cooperação entre os entes federados, sem que com isso seja afastada a combinação da *unidade* e da *diversidade*, indispensável à forma federativa de Estado. Assim, cada federação estabelece o seu próprio pacto federativo, que corresponde à combinação dos elementos que o caracterizam e o distinguem dos demais.

3.3 CARACTERÍSTICAS DO ESTADO FEDERAL

Como visto, não há um modelo único de Estado federal, pois o contexto histórico, social e econômico de cada nação determina o seu grau de descentralização política.²⁵² Entretanto, há características basilares que distinguem a forma federativa de Estado do Estado unitário. Nesse sentido, Sampaio Dória salienta que o traço essencial da forma federativa, em oposição à unitária, é a existência de “[...] um mínimo irreduzível de autonomia política do centro e da periferia, exercitada dentro do âmbito das competências próprias, estas sim dinâmicas e cambiantes”.²⁵³

Em obra dedicada ao tema, Dalmo Dallari aponta como características do Estado federal, a existência de uma Constituição como base jurídica, o nascimento de um novo Estado, a proibição de secessão, a soberania da União e autonomia dos Estados-membros, a distribuição de competências próprias e exclusivas, a autonomia financeira da União e dos Estados, a desconcentração do poder político e o nascimento de nova cidadania.²⁵⁴

Para Raul Machado Horta, as características dominantes da organização federativa são a dualidade de ordens governamentais e sua coexistência, a repartição constitucional de competências de acordo com o método preferido pelo constituinte federal, a autonomia

²⁵⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 110.

²⁵¹ ZIMMERMANN, 1999.

²⁵² SCAFF; ROCHA, 2013, p. 70.

²⁵³ DÓRIA, 1972, p. 11.

²⁵⁴ DALLARI, 1986, p. 15.

constitucional dos Estados-membros, com maior ou menor limitação ao poder de auto-organização, a organização peculiar do Poder Legislativo federal, permitindo participação destacada dos Estados-membros e a existência de técnica específica, a intervenção federal, destinada garantir a integridade do Estado federal em caso de violação.²⁵⁵

No mesmo sentido, José Maurício Conti aponta como características intrínsecas à forma federativa de Estado a existência de, ao menos, duas esferas de governo, a autonomia das entidades descentralizadas, que compreende as autonomias política, administrativa e financeira, a organização do Estado expressa em uma Constituição, a repartição de competências entre as entidades descentralizadas, a participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional e a indissolubilidade.²⁵⁶

Das mencionadas características, vale destacar, para o desenvolvimento do tema tratado no presente trabalho, a combinação da soberania da União com a autonomia dos entes federados, a distribuição de competências entre as unidades federadas e a participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional.

Conforme Dallari, somente a União possui soberania no Estado federal, enquanto os demais entes federados são dotados de autonomia para se autogovernar, nos limites previstos na Constituição.²⁵⁷ Para Bandeira de Mello, a soberania vai além do poder de autodeterminação, pois compreende o poder supremo do Estado de “demarcar, ele próprio, o seu campo de ação, respeitando, entretanto, os princípios da ciência jurídica”.²⁵⁸ Embora haja vozes dissonantes que sustentem pertencer aos estados-membros a soberania, Bandeira de Mello refuta esta teoria valendo-se, em especial, das lições de Sampaio Doria, segundo o qual os direitos de nulificação e o de separação, decorrentes da soberania, não são outorgados aos estados-membros, mas ao Estado Federal.²⁵⁹

O Estado Federal, portanto, é uno e indivisível, não se sujeitando à ingerência de qualquer outro Estado soberano. A autonomia dos entes federados, por sua vez, possibilita o exercício do autogoverno, mas não impede a atuação da União no seu território, de

²⁵⁵ HORTA, Raul Machado. Problemas do federalismo. **Perspectivas do Federalismo Brasileiro, Estudos Sociais e Políticos 2**. Rio de Janeiro: Edições de Revista Brasileira de Estudos Políticos, 1958. p. 15.

²⁵⁶ CONTI, José Mauricio. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 10.

²⁵⁷ DALLARI, 1986, p. 18.

²⁵⁸ MELLO, 1948, p. 63.

²⁵⁹ Para Bandeira de Mello, o Direito de nulificação determina que as revisões constitucionais somente podem entrar em vigor com a aquiescência de quem o detém, enquanto o Direito de separação se refere à possibilidade de desagregar-se da federação por mero ato volitivo. (MELLO, 1948, p. 67).

acordo com as competências previstas na Constituição do Estado federal.²⁶⁰ A autonomia 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).

A autonomia administrativa corresponde à aptidão dos entes de executar as tarefas que lhes são atribuídas pela Constituição.²⁶¹

A autonomia política, segundo as lições de Dallari, consiste no poder de organizar o próprio governo, estabelecer prioridades, exercer o poder legislativo e desempenhar as suas atribuições sem interferências.²⁶² A desconcentração do poder político é indispensável para caracterizar uma federação, pois a descentralização meramente administrativa também se verifica nos Estados unitários. Desse modo, a autonomia dos entes federados pressupõe a prerrogativa de decidir e não somente a de executar.

A autonomia financeira corresponde, segundo Sampaio Dória, à capacidade de “percepção, gestão e dispêndio de rendas próprias”.²⁶³ 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. Assim, a distribuição de competências deve ser acompanhada da distribuição de fontes de recursos financeiros em medida equivalente, para que haja equilíbrio entre receitas e despesas estatais.²⁶⁴ Há diferentes formas de se garantir a autonomia financeira dos entes, o que será oportunamente tratado no presente trabalho.

Além das autonomias administrativa, política e financeira, Sacha Calmon Navarro Coêlho elenca a autonomia judiciária como uma das ordens de descentralização do Estado Federal.²⁶⁵ Em sentido contrário, Bandeira de Mello defende, com amparo na doutrina estrangeira e nacional, que a “dualidade” da justiça não é elemento indispensável para caracterizar uma federação.²⁶⁶ A posição de Bandeira de Mello respalda a forma federativa adotada pela Constituição de 1988, pois os municípios são entes federados autônomos, mas

²⁶⁰ DALLARI, 1986, p. 18.

²⁶¹ CONTI, 2001, p. 13.

²⁶² DALLARI, *op. cit.*, p. 22.

²⁶³ DÓRIA, 1972, p. 11.

²⁶⁴ DALLARI, *op. cit.*, p. 20.

²⁶⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 60.

²⁶⁶ MELLO, 1948, p. 101.

não são dotados de autonomia judiciária. Portanto, embora possa haver descentralização judiciária no Estado Federal, como apontado por Sacha Calmon, tal autonomia não se afigura indispensável para a forma federativa, ao contrário das ordens de descentralização administrativa, política e financeira.

Seguindo com a exposição das características do Estado Federal, tem-se a distribuição de competências entre as unidades federadas, isto é, a atribuição de poderes e encargos aos entes federados, considerada por diversos autores como característica indispensável da organização federativa. Dalmo Dallari alerta que as competências devem ser distribuídas pela própria Constituição, “para não haver o risco de que a perda ou a redução excessiva das autonomias rompa o equilíbrio federativo ou mesmo anule a federação”.²⁶⁷ No mesmo sentido, Bandeira de Mello enfatiza que, em um Estado Federal, os poderes devem emanar de uma Constituição rígida, de modo que a reforma das suas disposições exija procedimento mais laborioso que o necessário para a alteração de leis ordinárias, como forma de garantir maior estabilidade aos direitos dos estados-membros, evitando, assim, constantes modificações.²⁶⁸ A distribuição de competências na Constituição, portanto, é tida como fundamental para garantir a autonomia dos entes federados, e, conseqüentemente, a forma federativa de Estado.

Dallari elenca como pontos fundamentais da distribuição de competências o equilíbrio na distribuição de poder entre os entes federados, a atribuição de matérias de interesse geral à União e as de interesse preponderantemente local às demais unidades federadas e a previsão constitucional da competência residual.

O primeiro ponto parte do pressuposto de que nenhum ente deve ser subordinado a outro. Assim, a distribuição de competências deve assegurar o equilíbrio federativo. O segundo ponto concerne à adoção do “princípio da predominância do interesse” como critério para a distribuição de competência entre os entes federados. Como observa José Afonso da Silva, trata-se de princípio geral que orienta a distribuição de competências nas federações,²⁶⁹ segundo o qual as matérias de interesse geral devem ser atribuídas à União, enquanto as de interesse preponderantemente local devem ser designadas aos demais entes federados. Sobre o tema, Bandeira de Mello, amparado nas lições de Sampaio Dória, salienta que o interesse não precisa ser exclusivo do ente local para que a competência lhe

²⁶⁷ DALLARI, 1986, p. 18.

²⁶⁸ MELLO, 1948, p. 74-75.

²⁶⁹ SILVA, 2015, p. 481.

seja atribuída, mas deve ser predominantemente local. Entretanto, há casos em que a matéria interessa tanto ao ente local quanto à nação, cabendo a atribuição de competência a ambas as esferas.²⁷⁰ Nestes casos, haverá competência própria dos entes, mas não exclusiva, uma vez que a matéria estará sujeita à ação comum dos entes federados, em âmbito nacional e local. Portanto, nas palavras de Bandeira de Mello, “os interesses cuja predominância é respectivamente local ou nacional são classificados nas competências exclusivas, [...] ao passo que os interesses mistos são discriminados nas cognominadas competências comuns”.²⁷¹

Segundo Dallari, a adoção do princípio da predominância do interesse confere flexibilidade à distribuição de competências, pois a abrangência dos interesses varia de acordo com a peculiaridade de cada federação. Neste ponto, Dallari salienta que este critério de atribuições de competências:

[...] exige mesmo uma interpretação dinâmica dos dispositivos constitucionais, pois com a modificação das condições de vida [...] torna-se conveniente, ou até mesmo necessária, a transposição de certos assuntos de uma para outra esfera de competência.²⁷²

Desse modo, a distribuição de competências deve observar as circunstâncias do Estado Federal, pois a preponderância de um assunto pode variar de interesse local a geral (e vice-versa) a depender do contexto vivenciado pela nação. Os assuntos podem inclusive ser transpostos de esfera de competência no decorrer da história do Estado Federal, como se observa das citadas mudanças na federação norte-americana.

Entretanto, não é tarefa simples determinar o que é matéria de interesse preponderantemente local ou nacional,²⁷³ especialmente considerando o aumento de complexidade do papel do Estado na modernidade, que passou a assumir atividades outrora sequer consideradas como de atribuição pública, como a proteção do meio ambiente e redução das desigualdades regionais. Essa tendência ao aumento da abrangência das matérias tem se traduzido em uma maior centralização das federações, uma vez que os assuntos se tornam cada vez mais relevantes em nível nacional.

²⁷⁰ MELLO, 1948, p. 76.

²⁷¹ MELLO, *loc. cit.*

²⁷² DALLARI, 1986, p. 19.

²⁷³ SILVA, 2015, p. 482.

O terceiro e último ponto, apontado por Dallari como fundamental para a distribuição de competências, é a necessidade de previsão constitucional da competência residual, para evitar conflito ou dúvida.²⁷⁴ Isto porque, conforme leciona Bandeira de Mello, “a divisão de poderes feita na constituição federal, por mais pormenorizada que seja, jamais é completa”.²⁷⁵ Desse modo, a constituição deve prever a qual ente incumbe a competência residual da federação, que pode ser atribuída às esferas subnacionais ou ao ente central.

Por fim, a união formada por entes autônomos pressupõe a participação da vontade das unidades descentralizadas na formação da vontade do todo. Como observa José Maurício Conti, tal característica se dá por meio de órgão destinado a esta representação, como é o caso do Senado Federal.²⁷⁶ É importante notar que as cadeiras desta Casa do Congresso Nacional são destinadas a representantes dos Estados-membros, de modo que não há uma representação direta dos municípios. Disto se infere que os Estados-membros têm o dever institucional de representar também os interesses dos municípios que os integram na formação da vontade nacional.

Portanto, a forma federativa é caracterizada, de maneira ampla, pela fórmula *unidade na diversidade*, que se materializa por meio da soberania do ente central e da autonomia das esferas subnacionais, da distribuição equilibrada de competências entre as unidades federadas, guiada pelo princípio da predominância do interesse e com outorga de competência residual, e a participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional.

3.4 FEDERALISMO FISCAL

Como visto, a autonomia financeira é condição de possibilidade da forma federativa de Estado, pois não há como conferir autonomia administrativa e política aos entes federados sem que a eles sejam conferidos os recursos financeiros necessários para o exercício das suas atribuições.

²⁷⁴ DALLARI, 1986, p. 19.

²⁷⁵ MELLO, 1948, p. 86.

²⁷⁶ CONTI, 2001, p. 18.

A necessidade de conferir autonomia financeira aos entes justifica o estudo do federalismo fiscal, que, nas lições de Estevão Horvath, corresponde à “forma pela qual as receitas são repartidas, numa federação, com o escopo de os entes federados poderem realizar as tarefas que lhes são constitucional ou legalmente atribuídas”.²⁷⁷

No mesmo sentido, José Maurício Conti afirma que o federalismo fiscal é “a maneira pela qual as esferas de governo se relacionam do ponto de vista financeiro”. Segundo o autor, o federalismo fiscal engloba “a análise da maneira pela qual está organizado o Estado, qual é o tipo de federação adotado, qual é o grau de autonomia dos seus membros, as incumbências que lhe são atribuídas e, fundamentalmente, a forma pela qual serão financiadas”.²⁷⁸

Como é cediço, os tributos são a principal fonte de receitas do Estado moderno. Assim, para garantir a sustentabilidade financeira dos entes federados, há diferentes formas de atribuição de rendas tributárias. Além disso, há mecanismos para a distribuição de receitas entre os entes federados, com vistas à equalização fiscal. Esses serão os assuntos tratados a seguir.

3.4.1 Formas de atribuição de rendas tributárias

De acordo com a classificação difundida por Sampaio Dória,²⁷⁹ são duas as formas de discriminação de rendas tributárias: a discriminação pela fonte e a discriminação pelo produto.

A discriminação pela fonte é dita originária, pois a receita provém de tributo instituído e cobrado pelo próprio ente beneficiário. A discriminação pelo produto, por sua vez, trata-se de receita derivada, pois o ente beneficiário participa do produto da arrecadação de tributo instituído e cobrado por outro ente federado.²⁸⁰

A discriminação de rendas pela fonte, também denominada pela doutrina de repartição das fontes de receita, se realiza pela outorga de competências tributárias

²⁷⁷ HORVATH, Estevão. 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. p. 580.

²⁷⁸ CONTI, 2001, p. 25.

²⁷⁹ DÓRIA, 1972, p. 19.

²⁸⁰ *Ibid.*, p. 19-20.

impositivas, cujas principais espécies são a competência privativa e a competência comum.²⁸¹

A competência privativa corresponde à distribuição de materialidades tributáveis aos entes federados, com o objetivo de afastar a sobreposição jurídica de tributos sobre um mesmo fato. Assim, uma materialidade de competência privativa dos Estados-membros, por exemplo, somente pode ser gravada por tributo instituído por ente que integra esta esfera da federação, dentro dos limites materiais a eles designados.²⁸²

A competência comum, por sua vez, é distribuída indistintamente entre os diferentes níveis da federação. Nos casos em que o tributo é vinculado a uma atividade estatal específica em relação ao contribuinte, como as taxas e contribuições de melhoria, a atribuição de competência comum não resulta em bitributação. Entretanto, quando conferida competência comum para gravar fato jurídico não vinculado à realização de uma atividade estatal, como os impostos, por exemplo, há sobreposição de incidências tributárias, tanto jurídica quanto econômica.

Vale ainda mencionar que a competência tributária pode ser atribuída de forma residual, o que possibilita ao ente competente a instituição de tributo ainda não previsto na Constituição.²⁸³ Essa hipótese de competência pode ser outorgada de forma privativa ou comum.

É importante salientar que, para Sampaio Dória, a discriminação pela fonte confere naturalmente maior grau de autonomia financeira aos entes, embora o autor enfatize que não há incompatibilidade necessária entre os conceitos de autonomia financeira e de discriminação pelo produto.²⁸⁴ A experiência demonstra, no entanto, que tal premissa nem sempre é verdadeira, pois, a depender da competência outorgada e do grau de organização política e financeira do ente, a discriminação pelo produto pode ser mais adequada à garantia da autonomia financeira.

Quanto à discriminação pelo produto, que corresponde à forma pela qual se realiza a repartição de receitas entre os entes, esta pode ser obrigatória, por determinação constitucional ou legal, ou voluntária, quando realizada por liberalidade do ente concedente.

²⁸¹ CONTI, 2001, p. 37.

²⁸² CONTI, *loc. cit.*

²⁸³ DÓRIA, 1972, p. 20.

²⁸⁴ DÓRIA, *loc. cit.*

A repartição de receitas obrigatória pode ser determinada pela participação na arrecadação, devendo ser destinada uma parte, previamente estipulada, do produto da arrecadação do tributo ao ente beneficiário, ou pela participação em fundos, no qual o ente beneficiário recebe parte dos recursos destinados a um fundo, de acordo com os critérios previamente determinados.²⁸⁵

Por fim, a repartição voluntária de receitas é realizada de acordo com critérios estabelecidos pelo próprio ente concedente e estão geralmente ligadas a projetos de desenvolvimento econômico para regiões carentes, assim como para casos de calamidade ou emergência. Como observa Sampaio Dória, tais concessões devem ser controladas para evitar desvirtuamentos e desequilíbrios federativos.²⁸⁶

Com base na classificação proposta por Nicolò Pollari, José Maurício Conti demonstra que os Estados podem adotar as técnicas de discriminação de rendas tributárias por um sistema independente, no qual os entes políticos são financiados por recursos próprios, por um sistema dependente, no qual as receitas dos entes subnacionais dependem de repasses do ente central, ou por um sistema misto, no qual são adotadas simultaneamente as técnicas originárias e derivadas de discriminação de rendas.

Países como os Estados Unidos da América, Canadá e Austrália são caracterizados pela ampla outorga de competências comuns,²⁸⁷ ao passo que países como a Alemanha adotam primordialmente a forma derivada de discriminação de rendas.²⁸⁸ O Brasil adota um sistema misto, que assegura fontes originárias de rendas tributárias a todas as esferas da federação, assim como fontes derivadas por meio de transferência do produto da arrecadação de tributos originários de outros entes.²⁸⁹

O que releva notar é que todas essas formas de discriminação de rendas tributárias são suficientes para garantir autonomia financeira aos entes federados, mesmo se adotadas isoladamente. No entanto, cada Estado federal elege o seu próprio modelo de discriminação de rendas, o que reflete o seu pacto federativo. Portanto, uma eventual

²⁸⁵ DÓRIA, 1972, p. 21.

²⁸⁶ *Ibid.*, p. 22.

²⁸⁷ HUEGLIN, Thomas O.; FENNA, Alan. **Comparative Federalism: A Systematic Inquiry**. Toronto: University of Toronto Press, 2015. p. 168-169.

²⁸⁸ 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. p. 26.

²⁸⁹ CONTI, 2001, p. 38.

reforma do sistema deve considerar o modelo eleito pela federação e as suas razões subjacentes.

No contexto da distribuição de fontes de rendas tributárias entre os entes federados, releva destacar a possibilidade de utilização das transferências intergovernamentais para promover a igualdade entre os entes subnacionais, como será tratado a seguir.

3.4.2 Equalização fiscal

José Maurício Conti leciona que a equidade entre os entes da federação é um dos objetivos fundamentais do federalismo fiscal, como resultado do propósito do Estado de promover a igualdade entre os cidadãos.²⁹⁰ Para alcançar esse objetivo, o Estado se vale de medidas redistributivas, com vistas à equalização fiscal. Nesse sentido, segundo Thomas Hueglin e Alan Fenna, a equalização fiscal destina-se a corrigir as diferenças de capacidade arrecadatória e de prestação de serviços públicos entre os entes subnacionais.²⁹¹

As medidas redistributivas de equalização fiscal podem ser realizadas pela outorga de competência tributária própria e pelos sistemas de transferência de recursos. Como salienta José Maurício Conti, o mais comum e eficiente meio de redistribuição é o sistema de transferências intergovernamentais das receitas arrecadadas pelos entes mais favorecidos, em favor dos menos favorecidos.²⁹²

Para Rubens Gomes de Souza, a ideia de distribuir uma parcela do produto de tributos próprios a outros entes tem por inspiração o *grants-in-aid* utilizados nos países anglo-saxões, que significa auxílios ou subvenções.²⁹³ O sistema de *grants* corresponde às transferências discricionárias (ou voluntárias) de recursos entre unidades federativas. No entanto, como já mencionado, as transferências intergovernamentais podem ser automáticas (ou obrigatórias), quando determinado por lei ou pela Constituição sem depender de uma decisão administrativa.²⁹⁴

A destinação dos recursos provenientes de transferências intergovernamentais pode ser incondicionada, quando o ente beneficiário tem autonomia para determinar como ele

²⁹⁰ CONTI, 2001, p. 29.

²⁹¹ HUEGLIN, 2015, p. 163.

²⁹² CONTI, *op. cit.*, p. 31.

²⁹³ SOUSA, 1963, p. 4.

²⁹⁴ CONTI, *op. cit.*, p. 39.

será utilizado, ou pode ser condicionada, quando o recurso somente pode ser utilizado para fim previamente especificado como condição para o repasse.²⁹⁵

Por fim, as transferências podem ser realizadas por cooperação vertical, quando realizadas entre entes de graus diversos da federação, ou por cooperação horizontal, quando realizadas entre entes do mesmo grau.²⁹⁶

Como se verá a seguir, o Brasil adota diversas técnicas de transferências intergovernamentais, com o objetivo de alcançar a equalização fiscal.

3.5 O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

Uma vez demonstradas as características gerais do federalismo fiscal, passa-se à análise do modelo de discriminação de rendas eleito pelo sistema jurídico brasileiro.

3.5.1 Escorço histórico

Para a compreensão do federalismo fiscal que orienta o pacto federativo estabelecido pela Constituição de 1988, é importante analisar a evolução histórica da distribuição de competências tributárias e da repartição de receitas nas diversas constituições promulgadas no país.

A primeira Constituição do Brasil foi promulgada em 1824, como resultado da independência do país em relação ao Reino de Portugal, e adotou a monarquia como forma de governo. Embora o artigo 2 da Constituição tenha determinado a divisão do território brasileiro em Províncias, o Império brasileiro não configurava uma federação, pois tais divisões territoriais não eram dotadas de autonomia política.²⁹⁷

Não obstante, como observa Sampaio Dória, as províncias usufruíam de certo grau de flexibilidade e autonomia no aspecto financeiro, uma vez que a Lei nº 99, de 1835, ao esboçar a primeira discriminação de poder tributário no Brasil, atribuiu competência residual às Províncias para gravar rubricas fiscais não conferidas à renda geral do Império.

²⁹⁵ CONTI, 2001, p. 39-40.

²⁹⁶ *Ibid.*, p. 40.

²⁹⁷ *Ibid.*, p. 22.

Esse sistema apresentou falhas, diante das frequentes interpenetrações de competências e duplicidade na cobrança de tributos.²⁹⁸

A forma federativa de Estado somente foi instituída no Brasil a partir da Constituição de 1891, que formalizou a recém proclamada República como forma de governo e constituiu a federação formada pela “união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias”.²⁹⁹ Buscou-se, com adoção desta forma de estado, uma reprodução do modelo de federalismo dual implementado nos Estados Unidos da América.

O Congresso Constituinte de 1891 dedicou a maior parte dos seus debates ao tema da discriminação das fontes de receitas tributárias,³⁰⁰ o que resultou na outorga de competências exclusivas à União e aos Estados, para evitar a dupla incidência de tributos sobre uma mesma manifestação de riqueza. Assim, nos termos da Constituição de 1891, a União detinha competência privativa para instituir imposto de importação, gravar entrada, saída e estada de navios e instituir taxas de selo (no que não conflitasse com a competência dos Estados) e taxas dos correios e telégrafos federais, enquanto aos Estados-membros foi outorgada competência privativa para instituir impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre transmissão de propriedade e sobre indústrias e profissões. A Constituição não contemplou os municípios na outorga de competências tributárias, mas determinou que os Estados assegurassem as suas respectivas autonomias, ainda que de forma limitada, uma vez que estes entes políticos ainda não integravam a federação brasileira.³⁰¹

Como anota Geraldo Ataliba, a primeira discriminação de rendas foi “parcimoniosa e pouco extensa”.³⁰² Assim, para compensar a faixa restrita de competências exclusivas, a Constituição de 1891 outorgou competência residual à União e aos Estados,³⁰³ o que os autorizava a instituir tributos sobre um mesmo signo de riqueza, cumulativamente ou não, desde que distintos das materialidades discriminadas como de competência privativa.

Portanto, apesar da preocupação do Constituinte em delimitar competências privativas a ambos os níveis da federação, não havia óbice à sobreposição de tributos

²⁹⁸ DÓRIA, 1972, p. 48.

²⁹⁹ Art. 1º - A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada em 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil.

³⁰⁰ DÓRIA, 1972, p. 49.

³⁰¹ DÓRIA, *op. cit.*, p. 60-61.

³⁰² ATALIBA, 1968, p. 52.

³⁰³ DÓRIA, *op. cit.*, p. 14.

instituídos pela União e pelos Estados-membros no exercício da competência residual,³⁰⁴ o que, segundo Amílcar Falcão, abriu uma válvula para “a mais desenfreada prática da bitributação”.³⁰⁵ No entanto, este autor ressalta que a cédula concorrente teve o prestígio de possibilitar a instituição dos mais importantes impostos do Brasil,³⁰⁶ pois, valendo-se da competência residual, a União instituiu o imposto do consumo (Lei nº 25, de 1891), o imposto sobre a renda (Lei nº 4.984, de 1924) e o imposto sobre vendas e consignações (Lei nº 4.625, de 1922), que, consoante a ainda atual observação de Sampaio Dória, são “as três vigas mestras das finanças públicas brasileiras”.³⁰⁷

A Constituição de 1891 também outorgou competência supletiva aos Estados para tributar a importação de produtos destinados ao consumo em seu território, embora o produto da arrecadação fosse destinado à União. A ausência de benefício financeiro dos Estados com o exercício da competência supletiva demonstra o seu caráter extrafiscal, uma vez que a instituição do tributo serviria apenas como medida protecionista da indústria local.

É importante observar que, nos termos da Constituição de 1891, as necessidades dos Estados-membros deveriam ser supridas com seus próprios recursos, pois a União somente poderia prestar “socorro” aos Estados-membros em caso de calamidade pública. Adotou-se, assim, o modelo norte-americano de federalismo dual, sem a previsão de repartição de receitas tributárias, o que se mostrou falho diante das já existentes desigualdades econômicas entre as diversas regiões do Brasil. Desse modo, a estrutura tributária erigida pela primeira constituição federal do país beneficiava as regiões mais ricas e prejudicava as mais pobres.

Entretanto, como observa Raul Machado Horta, o modelo excessivamente autonomista da Constituição de 1891 não se sustentou ainda durante a sua vigência, uma vez que o governo federal se valeu de “instrumentos de aglutinação coercitiva”, como a “intervenção federal”, que foi utilizada para intimidação política nos Estados-membros, e a “política dos governadores”, desenvolvida pelo presidente Campos Sales, cujo objetivo declarado era de estabelecer um canal direto de comunicação com os Governadores

³⁰⁴ ATALIBA, 1968, p. 52.

³⁰⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro**: discriminação de rendas. Rio de Janeiro: Edições Financieiras, 1965. p. 35.

³⁰⁶ *Ibid.*, p. 35.

³⁰⁷ DÓRIA, 1972, p. 62.

estaduais, mas que funcionava de fato como uma forma de “intervenção eleitoral”.³⁰⁸ Desse modo, o histórico de centralização do poder no Brasil exerceu sua influência na adaptação do modelo federativo transplantado da experiência norte-americana em contexto social político e econômico muito distinto.

A necessidade de adaptação política e jurídica do federalismo brasileiro para a realidade econômica e social do país intensificou-se à medida em que o próprio papel do Estado passava por mudanças na ordem mundial.³⁰⁹ Com a crescente complexidade das relações econômicas e os problemas que dela decorreram, houve uma maior necessidade de intervenção do Estado em diversas matérias, assumidas principalmente pelo governo central, por se tratar de temas de interesse de toda a nação.

Por consequência das turbulências políticas vivenciadas no Brasil na década de 1930, que resultaram na instauração de um poder revolucionário, foi promulgada uma nova Constituição em 1934, inaugurando os novos rumos do federalismo brasileiro com o distanciamento do federalismo dualista de 1891.³¹⁰

Embora de breve vigência, a Constituição de 1934 estabeleceu um novo arranjo de discriminação de rendas, que influenciou sobremaneira as Constituições subsequentes. No seu texto, foram mantidas as competências privativas da Constituição anterior e incorporados os impostos instituídos pela União em caráter residual, que passaram a integrar a competência privativa do mesmo ente, com a notória exceção do imposto de vendas e consignações, cuja competência foi outorgada exclusivamente aos Estados-membros. Como salienta Sampaio Dória, este tributo se transformaria “no principal sustentáculo das finanças estaduais”.³¹¹ Houve também a criação de novos tributos, como o imposto sobre transferência de fundos ao exterior, de competência da União, e a exclusão de outros, como a competência supletiva dos Estados-membros sobre produtos importados.

A Constituição de 1934 inovou ao outorgar competências tributárias aos municípios, que receberam, em caráter exclusivo, o poder para instituir o imposto de licença, os impostos predial e territorial urbanos, o imposto sobre diversões públicas e as taxas sobre serviços municipais. Também foi atribuída competência residual à União e aos Estados-membros, desta vez restando vedada a bitributação mediante a atribuição de

³⁰⁸ HORTA, 1958, p. 26-27.

³⁰⁹ DÓRIA, 1972, p. 70.

³¹⁰ HORTA, *op. cit.*, p. 27.

³¹¹ DÓRIA, *op. cit.*, p. 75.

prevalência do seu exercício ao ente central, e competência comum aos entes federados para instituir taxas sobre os serviços por eles prestados e contribuições de melhoria.

Para Geraldo Ataliba, a Constituição de 1934 estruturou, pela primeira vez no mundo, “um sistema constitucional tributário rígido e inflexível, que ao legislador ordinário não deixa margem alguma de discricção ou liberdade”.³¹² Essa foi, portanto, a primeira constituição caracterizada pela ampla rigidez do sistema tributário,³¹³ que, também nas palavras de Ataliba, “consiste exatamente na exaustiva e abrangedora disciplina constitucional de toda, ou quase toda a problemática tributária”.³¹⁴

Cumprindo ainda observar que a Constituição de 1934 inaugurou o federalismo cooperativo no Brasil ao dispor, ainda que timidamente, sobre as hipóteses de repartição do produto da arrecadação tributária. Restou determinada a divisão do produto da arrecadação do imposto de industriais e profissões entre estados e municípios, bem como rateio do produto da arrecadação de eventual imposto instituído com fundamento na competência residual. Em caráter não vinculado, foi outorgada aos Estados-membros a faculdade de transferirem impostos de suas respectivas competências privativas aos municípios.

Com apenas 3 anos de vigência, a Constituição de 1934 foi sobreposta pela Constituição de 1937, que buscou conferir aparência de legalidade ao Estado Novo, regime político de exceção recém instaurado no país. A forma federativa de Estado foi adotada apenas nominalmente pela Carta de 1937,³¹⁵ pois os entes locais não gozavam de poder político, que era exercido de forma concentrada pelo executivo central. Havia, no entanto, descentralização administrativa, desempenhada pelos interventores delegados do poder central, e financeira, uma vez que foram poucas as alterações na outorga de competências tributárias em relação à Constituição que lhe antecederia. Dentre as mudanças, releva destacar a ampliação da abrangência do Imposto de Consumo, que passou a gravar toda e qualquer mercadoria, eliminando a competência dos Estados-membros de tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão. Ainda no aspecto fiscal, a Carta de 1937 reduziu as hipóteses de repartição de receitas, ao afastar a previsão de partilha do produto da arrecadação de impostos instituídos por competência residual. Sobre o contexto político

³¹² ATALIBA, 1968, p. 61.

³¹³ Para Rubens Gomes de Souza, a Constituição de 1891 também foi caracterizada pela rigidez, mas Geraldo Ataliba a considera flexível e plástica, dada a escassez de competências privativas e a liberdade dos entes federados para instituírem os mais variados tributos, à semelhança dos demais países (Confira SOUSA, 1963, p. 3; ATALIBA, 1968, p. 57).

³¹⁴ ATALIBA, *op. cit.*, p. 65.

³¹⁵ HORTA, 1958, p. 28.

e financeiro durante a vigência desta Constituição, salienta Sampaio Dória que “onde reinava a unidade política, imperava a diversidade financeira, às vezes conducente a sérias divergências federadas, como na repartição do imposto de vendas e consignações nas operações interestaduais”.³¹⁶

A forma federativa de Estado foi reestabelecida em sua substância com a Constituição de 1946, que sucedeu o período de ruptura institucional do Estado Novo. A novel Constituição, porém, não realizou significativas mudanças na discriminação de rendas.³¹⁷ Seus motivos podem ser extraídos dos registros elaborados por Aliomar Baleeiro sobre a sua relatoria na Subcomissão de discriminação de rendas do projeto de Constituição. Segundo Baleeiro, “seria veleidade da Comissão se pretendesse descobrir e propor uma solução certa, perfeita, científica e rígida, para o problema da discriminação das rendas públicas”. Assim, segue o autor justificando que “buscou a comissão, apenas indicar os rumos gerais e refletir as tendências do momento, encorajando as que lhe pareceram mais justas e abrindo-lhes a válvula de expansão [...]”.³¹⁸ Como veremos a seguir, foi acertada a previsão de Baleeiro, uma vez que a discriminação de rendas sofreu profundas modificações durante a vigência da Constituição de 1946.

Nesse sentido, as competências privativas permaneceram praticamente inalteradas, prevalecendo, em linhas gerais, o mesmo sistema instituído pela Carta de 1934. Dentre as mudanças, tem-se a transferência aos municípios da competência para instituir imposto de indústria e profissões, objetivando afastar a penúria financeira destes entes. Embora o Constituinte tenha manifestado preocupação com a situação dos municípios, a solução apresentada foi insuficiente, pois os dados disponíveis à época sobre o volume de arrecadação deste tributo já demonstravam que a transferência da sua competência para os municípios não traria significativa mudança.³¹⁹ Também foi previsto, pela primeira vez, o imposto extraordinário em caso de guerra, não sujeito a partilha.

O principal avanço da Constituição de 1946 no aspecto fiscal foi a retomada da repartição de receitas prevista na Constituição de 1937 e a sua ampliação, especialmente em favor dos municípios,³²⁰ reestabelecendo o federalismo de caráter cooperativo. Foi instituído um fundo em favor dos municípios, com exceção das capitais, para rateio de

³¹⁶ DÓRIA, 1972, p. 88.

³¹⁷ HORTA, 1958, p. 29.

³¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimas da Constituição**. Rio de Janeiro: Livraria Principal, 1950. p. 10.

³¹⁹ DÓRIA, 1972, p. 128.

³²⁰ *Ibid.*, p. 142.

valor correspondente a 10% das receitas provenientes do imposto de renda. A Emenda nº 5, de 1961, aumentou essa participação sobre o imposto de renda para 15%, incluiu 10% do imposto de consumo e incluiu as capitais dentre os municípios beneficiários. Também em favor dos municípios, foi instituída hipótese de rateio de “excesso de arrecadação estadual”.

Complementando as hipóteses de repartição de receitas do federalismo cooperativo de 1946, a Constituição determinou a destinação anual de pelo menos 3% das receitas tributárias federais ao plano de defesa contra os efeitos da seca na região Nordeste, o dispêndio da mesma quantia para a valorização econômica da Amazônia e, no mesmo sentido, a destinação de ao menos 1% das receitas federais anuais para plano de aproveitamento total das possibilidades econômicas do rio São Francisco e seus afluentes.³²¹

A discriminação de rendas delineada pelo Constituinte Originário de 1946 sofreu sucessivas reformas, como a já mencionada Emenda Constitucional nº 5, de 1961, que transferiu aos municípios a competência do imposto sobre transmissão da propriedade imobiliária *inter vivos* e o imposto territorial rural, e a Emenda nº 10, de 1964, que transferiu à união a competência sobre este último imposto, mantendo, entretanto, o produto da arrecadação para os municípios. Porém, foi a Emenda nº 18, de 1965, que operou a mais profunda reformulação do sistema constitucional tributário, modificando, nas palavras de Sampaio Dória, “não só a discriminação nominalística das rendas, mas também todos os fundamentos da estrutura tributária nacional”.³²²

A Emenda nº 18, de 1965, buscou conferir maior racionalização ao sistema tributário, ajustando-o às necessidades da economia de mercado que se consolidava no país.³²³ Foram eliminados tributos de baixa eficiência, como os impostos de licença, de diversões públicas, sobre atos e instrumentos regulados pelos Estados e sobre atos da economia municipal ou assuntos de sua competência, e extinto o imposto de indústria e profissões, de competência dos municípios, que incidia sobre a mesma base econômica que outros tributos sobre a renda consumida. Em substituição, foi outorgada competência aos municípios para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, que, como o nome permite inferir, compreendia todos os serviços, com exceção daqueles compreendidos na

³²¹ DÓRIA, 1972, p. 143-144.

³²² *Ibid.*, p. 162.

³²³ *Ibid.*, p. 172.

materialidade do imposto sobre serviços de transportes e comunicações, de competência da União. Além dessas alterações, a reforma de maior relevo empreendida pela emenda constitucional foi a extinção do Imposto de Vendas e Consignações (IVC), de competência dos estados, e a criação do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) em substituição.

O IVC correspondia à principal fonte de receitas tributárias dos Estados-membros, mas a sua incidência “em cascata”, isto é, nas diversas etapas do processo produtivo e comercial, resultava na cumulação do tributo sobre a cadeia econômica da mercadoria. Essa sobrecarga tributária tinha por efeito uma distribuição injusta do ônus fiscal, em afronta ao princípio da capacidade contributiva, e induzia a verticalização do ciclo produtivo, favorecendo as empresas que tinham capacidade econômica para integrar processos em uma única etapa, o que afastava a ocorrência de fatos geradores do tributo e conferia uma vantagem concorrencial a essas empresas. Com a substituição do IVC pelo ICM, houve um alargamento da hipótese de incidência tributária, que passou a alcançar todas as modalidades de circulação de mercadoria para além da venda ou consignação, e foi introduzida a técnica da não cumulatividade, de modo que o tributo passou a incidir somente sobre o valor agregado à mercadoria em cada etapa de circulação.³²⁴

A Emenda nº 18, de 1965, é caracterizada pela forte centralização fiscal, uma vez que a maior parte das competências privativas foi outorgada à União. Além disso, foi determinada a regulação por lei complementar dos pressupostos gerais dos tributos de competência dos estados e municípios, bem como foi atribuído ao Senado Federal o poder de instituir o teto de alíquotas de tributos locais. Por outro lado, houve significativa ampliação das regras de repartição de receitas, como forma de garantir a autonomia financeira dos entes periféricos, e foi alargada a atuação da União na redução das desigualdades regionais do país, uma vez que a concentração de receitas no ente central permitiu a sua dispersão para fins de equalização fiscal. Houve, assim, um redesenho do federalismo fiscal, com uma maior concentração de poderes no órgão central, que, por outro lado, passou a ter um papel mais destacado na condução da integração nacional.

Seguiu-se à reforma tributária a edição do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 1966, que consolidou as regras gerais do sistema tributário nacional. A discriminação de rendas delineada pela Emenda nº 18, de 1965, foi mantida praticamente em sua integralidade pela Constituição de 1967, que vigorou nas duas

³²⁴ DÓRIA, 1972, p. 174.

décadas em que o país esteve sob o regime militar. A única modificação significativa empreendida pela Constituição de 1967 em matéria tributária foi a reinstituição da competência residual, que havia sido suprimida pela Emenda nº 18.

Como visto, o objetivo da reforma foi superar a tradição empirista de discriminação nominal de rendas, com vistas à adoção de um modelo adaptado às condições econômicas.³²⁵ Entretanto, apesar da maior aproximação da discriminação de rendas às realidades econômicas, o novel sistema tributário não tardou a apresentar falhas, inclusive em razão da sobreposição econômica de tributos.

Com o fim do longo período de ditadura militar, foi convocada uma nova Assembleia Nacional Constituinte em 1987 para a elaboração de um documento político que refletisse os direitos, garantias e deveres necessários ao processo de redemocratização do país, o que resultou na promulgação da Constituição Federal de 1988. Embora o sistema tributário já apresentasse algumas disfunções à época, o constituinte manteve praticamente a mesma distribuição de competências tributárias inaugurada pela Emenda nº 18, de 1966. Houve, no entanto, manifesta preocupação quanto à necessidade de maior descentralização financeira para fortalecer a autonomia dos estados e dos municípios. Disto resultaram algumas alterações, como a ampliação da materialidade do ICM, que passou a contemplar combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, mineração, serviços de transporte e telecomunicações, razão pela qual passou a ser designado ICMS; a ampliação das competências dos municípios com a outorga do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis e o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis, exceto óleo diesel; e a ampliação da participação dos estados e municípios na repartição de receitas. O federalismo fiscal da Constituição de 1988 será tratado com mais detalhes em tópico próprio, por se tratar do objeto de estudo do presente trabalho.

Como se nota deste breve esboço histórico, o federalismo fiscal brasileiro adotou, em um primeiro momento, o modelo dual norte-americano, o que se mostrou inadequado ao contexto político e social do Brasil, marcado pelas desigualdades regionais. Na sucessão de ordens constitucionais, o federalismo brasileiro sofreu adaptações que ora respondiam às necessidades da sociedade brasileira, ora a fatores políticos. Nesse sentido, como observa Ricardo Lewandowski, a federação brasileira alternou, ao longo da sua história,

³²⁵ 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.

entre momentos de descentralização e momentos de excessiva centralização, “em um movimento pendular”.³²⁶

Um outro aspecto que se destaca da análise da evolução constitucional do federalismo fiscal é a tendência à manutenção do mesmo arranjo de competências tributárias a cada nova constituinte, com pequenos ajustes e adaptações em decorrência das falhas verificadas durante a vigência da Constituição sucedida. É evidente que houve profundas mudanças no sistema tributário, se comparada a primeira Constituição Federal à atual, mas todas as mudanças foram gradativas. A mudança mais expressiva foi empreendida com a reforma 1965, que trouxe um novo modelo de tributação para afastar as distorções econômicas decorrentes da tributação em cascata.

3.5.2 Federalismo fiscal na Constituição de 1988

Como visto, a demanda por maior autonomia dos Estados-membros e dos municípios e a necessidade de se garantir o financiamento dos direitos sociais foram temas que permearam a Assembleia Constituinte de 1987.³²⁷ Para atingir esses fins, o legislador constituinte redistribuiu parte das competências tributárias, ampliou a repartição de receitas entre os entes federados e instituiu um regime de financiamento da seguridade social de natureza tributária, materializado nas contribuições sociais.

As diferentes formas federativas adotadas no Brasil ao longo da sua história têm em comum a tendência à concentração de poderes e atribuições no ente central, ainda que se possa notar variações em “grau” de centralização nessas diferentes experiências. Como forma de equilibrar o federalismo e corrigir as distorções decorrentes da excessiva centralização de poder, a Constituição de 1988 ampliou as responsabilidades do ente central no financiamento dos entes periféricos, com o objetivo de garantir-lhes maior autonomia financeira e de promover a justiça social entre as diversas regiões do país.³²⁸

³²⁶ LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 28.

³²⁷ José Roberto Afonso anota que a “desconcentração regional” foi o tema mais debatido na Assembleia Constituinte de 1988 e que, após longo período de discussões, prevaleceu o princípio redistributivo, uma vez que era preciso retirar recursos das regiões mais ricas e transferi-los para as mais pobres. Confira AFONSO, José Roberto Rodrigues. Federalismo e a questão tributária. **Rev. Paraná desenvolv.**, Curitiba, n. 84, p.19, jan./abr., 1995.

³²⁸ CONTI, José Maurício; 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: Editora IASP, 2015. p. 57.

Com isso, adotou-se o modelo cooperativo de federalismo, no qual os entes devem contribuir uns com os outros em prol da convivência harmônica e da prosperidade da nação, tendo por premissa, nas palavras de Heleno Torres, “o princípio da solidariedade que acompanha os laços federativos”.³²⁹

Desse modo, o constituinte estruturou a discriminação de rendas com base na cooperação mútua, objetivando alcançar o equilíbrio federativo por meio de um complexo modelo de distribuição de rendas, para atender às necessidades financeiras de cada ente.

Outro aspecto relevante da forma federativa adotada pela Constituição de 1988 é a elevação dos municípios à condição de entes federados, característica singular e sem precedente na história do federalismo. Ao empreender esta inovação, o constituinte atendeu aos anseios de municipalistas como Hely Lopes Meirelles, para quem os municípios sempre foram “peça essencial da organização político-administrativa brasileira”.³³⁰ Assim, os municípios passaram a integrar a federação como entidades de terceiro grau, dotados de autonomia política, administrativa e financeira.³³¹

A tese que afirma os municípios como integrantes da federação, ao lado dos estados e do distrito federal, não é pacífica na doutrina. Para José Afonso da Silva, o fato de a Constituição atribuir autonomia política aos municípios não os torna entes federados, pois uma federação não poderia ser formada pela união de municípios, mas apenas pela união de Estados. Desse modo, os municípios seriam meras subdivisões político-administrativas dos Estados-membros, independentemente do grau de autonomia conferido pela Constituição, como demonstraria o fato de não haver hipótese de intervenção federal nos municípios, mas tão-somente estadual, além da necessidade de lei estadual para a criação, incorporação, fusão e desmembramento dos municípios.³³²

Apesar dos desajustes apontados por Afonso da Silva quanto ao modelo *sui generis* de federação adotado pela Constituição de 1988, o fato é que, nos termos do artigo 1º da Constituição, a República Federativa do Brasil é formada pela “união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”,³³³ e, novamente, conforme o artigo 18, a organização político-administrativa do país compreende “a União, os Estados, o Distrito

³²⁹ TORRES, 2014, p. 43.

³³⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 44.

³³¹ *Ibid.*, p. 45.

³³² SILVA, 2015, p. 479.

³³³ Art. 1º da Constituição Federal de 1988.

Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”,³³⁴ o que impõe a acomodação teórica dos municípios como entes federados, mesmo diante das suas limitações constitucionais, como a ausência de representatividade no Congresso Nacional e a inexistência de Poder Judiciário próprio. Como visto, a forma federativa de Estado comporta diferentes modelos e a atribuição de autonomia administrativa, política e financeira aos municípios adequa-se às características indispensáveis de uma federação.

Uma vez assente que a federação brasileira adota o modelo de federalismo cooperativo e é composta pela União, Estados-membros, distrito federal e municípios, cumpre analisar como a Constituição busca conferir autonomia financeira aos entes federados para o exercício das suas atribuições constitucionais e para o equilíbrio federativo, diante da desigualdade social e econômica entre as regiões do país.

Como já mencionado, a garantia de meios aos entes federados para a obtenção de recursos financeiros é condição de possibilidade da forma federativa de Estado. Nesse contexto, a Constituição de 1988 discriminou minuciosamente as competências tributárias dos três níveis da federação, atribuindo-lhes fontes originárias e fontes derivadas de receitas.

As competências impositivas previstas na Constituição Federal de 1988 compreendem cinco espécies tributárias: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Ao distribuir competências privativas para a instituição de impostos, o constituinte delimitou os elementos do critério material de cada um deles, com exceção do imposto residual e do imposto extraordinário, ambos de competência privativa da União. Os dispositivos constitucionais que outorgam competências para a instituição de impostos descrevem os fatos ou acontecimentos hipotéticos, não vinculados a uma atuação estatal,³³⁵ que podem ser gravados pelos entes competentes. Já a eleição da materialidade do imposto residual ficou a cargo do ente tributante, que, no entanto, deve selecionar fato gerador ou base de cálculo distinto dos já discriminados na Constituição. O imposto extraordinário, por sua vez, pode gravar qualquer materialidade, desde que em caso de guerra externa ou na sua iminência.

³³⁴ Art. 18 da Constituição Federal de 1988.

³³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros. 2009. p. 132.

Das materialidades eleitas pelo constituinte, foram outorgadas competências privativas à União para instituir impostos sobre importação, exportação, renda, produtos industrializados, operações de crédito, propriedade territorial rural e grandes fortunas. Aos estados-membros e ao Distrito Federal foram designadas as competências sobre a transmissão *causa mortis* e doação, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e propriedade de veículos automotores. Por fim, aos municípios, foram outorgadas as competências sobre propriedade predial e territorial urbana, transmissão *inter vivos* de bens imóveis, serviços de qualquer natureza e sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, esta última posteriormente revogada pelo Constituinte Derivado.

Desse modo, o arranjo atual de distribuição de competências para a instituição de impostos contempla sete rubricas para a União, três para os estados e Distrito Federal e três para os municípios. A enumeração exaustiva das competências para a instituição de impostos tem a função de afastar a sobreposição jurídica de tributos, o que não impede, porém, a incidência cumulada de impostos sobre um mesmo fato econômico, como já demonstrado no capítulo anterior.

As taxas e contribuições de melhoria são de competência comum dos entes federados. Estes tributos se distinguem dos impostos por decorrerem de uma atuação estatal específica em relação ao contribuinte, conforme o critério classificatório cunhado por Geraldo Ataliba.³³⁶ Desse modo, a instituição de taxas somente pode decorrer do exercício do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. As contribuições de melhoria, por sua vez, somente podem ser exigidas em decorrência de obras públicas que resultem em valorização de imóvel do contribuinte. Por serem vinculados a uma atividade estatal, esses tributos não se sobrepõem juridicamente, ainda que instituídos por mais de um ente da federação.³³⁷

A Constituição também outorga competência privativa à União, no artigo 148, para a instituição de empréstimos compulsórios, espécie tributária peculiar que somente pode ser instituída para atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou guerra externa, ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

³³⁶ ATALIBA, 2009, p. 132.

³³⁷ DÓRIA, 1972, p. 21.

Além das competências para a instituição de impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimo compulsório, a Constituição inovou no artigo 149 ao outorgar competência privativa à União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, voltadas ao financiamento da sua atuação nas respectivas áreas. Trata-se de tributos caracterizados pela afetação do produto da sua arrecadação às finalidades que justificam a sua instituição, embora tenham hipóteses de incidência tributária próprias de imposto,³³⁸ ou seja, não vinculadas a uma atuação estatal. Por esta razão, Luís Eduardo Schoueri sustenta que as contribuições sociais são verdadeiros impostos com afetação, embora o seu estudo em separado se justifique pelo fato de o constituinte ter-lhes reservado regime jurídico próprio.³³⁹

Dentre as hipóteses que autorizam a instituição das contribuições, releva destacar aquelas destinadas à seguridade social, para as quais o constituinte dedicou tratamento detalhado no artigo 195. Neste dispositivo, o constituinte determinou os contribuintes e as materialidades sujeitas à instituição dessas contribuições, além de autorizar a criação de outras fontes de custeio por lei complementar. Assim, com base na premissa de que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade, foi outorgada competência para a instituição de contribuições sobre a folha de salários, a receita ou o faturamento e o lucro do empregador e das empresas, sobre o trabalhador, sobre a receita de concursos de prognósticos e sobre o importador.

Em relação às contribuições destinadas à seguridade social, Francisco Dornelles salienta que, ao assegurar diversas materialidades para a instituição de contribuições em face do empregador ou das empresas, o constituinte buscou atribuir uma larga margem de alternativas ao legislador infraconstitucional para a instituição do tributo, mas, ao contrário do esperado, foram instituídas contribuições sociais sobre cada uma das bases previstas no texto constitucional.³⁴⁰

A partir deste panorama geral das competências tributárias, é possível notar que o constituinte conferiu ampla variedade de fontes originárias de receitas aos entes federados, com base no sistema que vigorava até a sua promulgação, pois a maior parte dos tributos

³³⁸ SCHOUERI, 2019, p. 220.

³³⁹ SCHOUERI, *loc. cit.*

³⁴⁰ 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.

outorgados pelo Constituinte de 1988 já existiam no sistema anterior. Os fatores que orientaram a discriminação de competência são tratados por Luís Eduardo Schoueri nos seguintes termos:

A discriminação de competências de 1988 não decorre de uma análise lógico-racional da realidade econômica, consistindo o trabalho do constituinte, muito mais, numa mera repartição de impostos, a partir de aspectos históricos e políticos. Distribuiu os impostos entre as pessoas jurídicas de Direito público, tendo diante de si uma realidade preexistente: os impostos que tradicionalmente foram sendo introduzidos no sistema tributário. Daí o elenco nominativo dos artigos 153, 155 e 156. Apenas a título exemplificativo, cita-se o ISS que, já na época, se pretendia fundir ao ICM para a criação do IVA, o que encontrou forte oposição dos municípios, que se consideravam com “direitos históricos” sobre o imposto. Criam-se, assim, figuras juridicamente distintas sobre fenômenos econômicos inseparáveis. Exemplo como esse se multiplicam no texto constitucional.³⁴¹

De tal modo, o que se buscou foi a suficiência de receitas tributárias,³⁴² com base no que já estava em vigor no país. Cumpre salientar ainda que as competências sofreram diversas alterações pelo constituinte derivado, a exemplo da ampliação das contribuições sociais sobre o faturamento, que passou a abranger alternativamente as receitas, e a criação das contribuições para o custeio da iluminação pública de competência dos municípios, que ampliaram as fontes de arrecadação desses entes.

Além da outorga de competências tributárias, o constituinte promoveu significativa descentralização de recursos com a instituição de complexo sistema de repartição de receitas tributárias, a fim de concretizar o princípio da cooperação mútua.³⁴³ Foi garantido aos estados, Distrito Federal e municípios a participação no produto da arrecadação de tributos de competência da União, assim como foi garantido aos municípios a participação no produto da arrecadação de impostos de competência dos estados. Tais transferências, previstas nos artigos 157 a 159, são de caráter obrigatório e se apresentam nas modalidades direta e indireta.

Nas transferências diretas, a própria Constituição estipula o percentual do produto da arrecadação devido ao ente beneficiário. Em alguns casos, o ente pode reter o percentual que lhe é devido, como nas hipóteses de participação dos municípios no Imposto de Renda devido pelos seus servidores públicos. Nos demais casos, os entes recebem parte do

³⁴¹ SCHOUERI, 2019, p. 268-269.

³⁴² FALCÃO, 1965, p. 43.

³⁴³ TORRES, 2014, p. 26.

produto da arrecadação por meio de repasse do ente competente para a instituição e cobrança do tributo. Como exemplo, tem-se a determinação do repasse de cinquenta por cento do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores ao município no qual o veículo foi licenciado.

As transferências indiretas correspondem aos repasses realizados por intermédio de fundos, que seguem critérios constitucionais e legais para a repartição dos valores arrecadados. Há diversas formas de participação indireta previstas na Constituição de 1988, como o Fundo de participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e os Fundos de Financiamento do Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO).³⁴⁴ Como ressalta Heleno Torres:

[...] os fundos públicos, de transferências indiretas, de participação ou de redistribuição de rendas, são a forma mais características da Constituição financeira cooperativa, ao servirem como instrumentos para financiamento de fins constitucionais previamente definidos, como a saúde, a educação, a redução da pobreza, voltados a conferir identidade ao Estado Social, pela efetividade dos princípios de dignidade da pessoa humana, solidariedade e bem-estar social”.³⁴⁵

O autor também recorda que, além da criação de fundos voltados para a redução das desigualdades sociais, a Constituição de 1988 estabelece percentuais mínimos de gastos dos entes públicos com saúde e educação, de acordo com procedimentos estabelecidos por lei complementar, o que configura um esforço de intervencionismo orçamentário.³⁴⁶

Cabe ainda salientar que, além das transferências obrigatórias, o sistema jurídico brasileiro autoriza a realização de transferências voluntárias,³⁴⁷ que, nos termos no artigo 25 da Lei Complementar nº 101/2000, se trata da entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde. O referido dispositivo legal impõe diversas limitações às transferências voluntárias, além da contida no artigo 167, X da Constituição, que veda a transferência voluntária para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista.

³⁴⁴ CONTI, 2001, p. 70.

³⁴⁵ TORRES, 2014, p. 41.

³⁴⁶ *Ibid.*, p. 32.

³⁴⁷ CONTI, *op. cit.*, p. 73.

É importante registrar que a maioria dos municípios brasileiros depende das transferências intergovernamentais obrigatórias para o financiamento das suas despesas correntes, pois muitos deles não possuem a capacidade técnica para a instituição e cobrança dos tributos de sua competência privativa ou são levados a abdicar delas por questões de política local. Além disso, muitos municípios dependem de transferências voluntárias para a realização de obras de infraestrutura e outras ações públicas, o que os coloca em uma posição de grande incerteza quanto à possibilidade de realização do ato e da sua viabilidade.³⁴⁸

Como se nota, o Constituinte distribuiu ampla gama de competências tributárias aos entes federados, com uma maior concentração de poderes na União, e determinou a distribuição do produto da arrecadação de alguns impostos e contribuições por meio de diversas modalidades de repartição de receitas.

As competências foram originadas, em sua maior parte, da estrutura tributária que vigorava na constituição antecedente, como já tratado neste estudo. Entretanto, a introdução da competência da União para a instituição das contribuições de caráter finalístico resultou em uma maior concentração de recursos no ente central, o que contrariou o objetivo do constituinte de promover o fortalecimento financeiro dos estados e dos municípios por meio da repartição de receitas tributárias da União.

Este fato decorre, segundo Francisco Dornelles, da falta de sistematização e consistência dos trabalhos das comissões e subcomissões da Assembleia Constituinte. Como relatado pelo autor, a comissão de finanças ficou responsável por examinar os impostos, aprovar a redução de seu número, descentralizar as receitas e elaborar as limitações ao poder de tributar, enquanto a comissão dedicada à ordem social criou as contribuições para o financiamento da seguridade social, com cobrança facilitada e sem repartição de receitas. Somente ao final dos trabalhos da Assembleia Constituinte que foi introduzido o artigo 149 da Constituição, como forma de acomodar as contribuições no sistema constitucional tributário e sujeitá-las, ainda que parcialmente, às limitações ao poder de tributar.³⁴⁹

Desse modo, a estrutura fiscal concebida pela Constituição Federal de 1988 buscou dotar os entes subnacionais de maior autonomia política, administrativa e financeira, mas

³⁴⁸ CONTI, José Maurício. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. p. 315.

³⁴⁹ DORNELLES, acesso em: 17 ago. 2019.

não evitou a tendência centralizadora da federação brasileira, como se nota da ampliação das receitas das contribuições sociais. Além disso, não se alcançou a harmonia federativa almejada, diante dos diversos “conflitos” federativos que têm eclodido no atual modelo de repartição de competências.

Nesse contexto, são frequentes as propostas de reforma do sistema tributário brasileiro, para assegurar o federalismo cooperativo e promover a redução das desigualdades regionais, como pretendido pelo constituinte originário. No entanto, tais propostas enfrentam obstáculos de ordem constitucional, como será tratado a seguir.

3.6 A INALTERABILIDADE DA FORMA FEDERATIVA DO ESTADO BRASILEIRO E A REFORMA DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

O princípio federativo foi elevado a cláusula pétrea em quase a totalidade das Constituições brasileiras posteriores à Proclamação da República, com exceção apenas da Constituição de 1937.³⁵⁰ Por configurar limitação material ao poder reformador, a Constituição de 1988 veda a deliberação sobre proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, o que sujeita a própria PEC ao controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal.³⁵¹

Como amplamente demonstrado, a discriminação de rendas é aspecto indissociável do federalismo, pois os entes federados necessitam de fontes de receitas tributárias para o exercício das respectivas autonomias.

De tal sorte, é preciso compreender a possibilidade e, em sendo o caso, os limites para a alteração da discriminação de rendas. É o que se passa a tratar.

3.6.1 Posições da doutrina

Como visto até aqui, a Constituição de 1988 adotou um modelo próprio de federalismo fiscal, que decorre da peculiar divisão da federação em três níveis autônomos e da rígida discriminação das rendas outorgadas a cada uma dessas esferas de poder.

³⁵⁰ MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Teoria da Reforma Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 47.

³⁵¹ *Ibid.*, p. 33.

Por ser a discriminação de rendas uma expressão da forma federativa de Estado, a doutrina diverge sobre a possibilidade de alteração das competências e da repartição de receitas delineadas na Constituição de 1988, tendo em vista o limite material à reforma da Constituição, previsto no artigo 60, § 4º, inciso I, que impede a deliberação sobre proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado.

Ao analisar a expressão “tendente a abolir”, utilizada pelo Constituinte para estabelecer as limitações materiais à reforma da Constituição, José Afonso da Silva sustenta que “a vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação”.³⁵² Assim, conclui o autor que:

[...] a autonomia dos Estados Federados assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de autoadministração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica tendência a abolir a forma federativa de estado”.³⁵³

No mesmo sentido, é o entendimento de Ives Gandra Martins, para quem a expressão “abolir” “abrange todas as situações em que o verdadeiro sistema federativo é fragilizado por atos que ponham em xeque a tríplice autonomia de que gozam as unidades federativas”.³⁵⁴ Roque Antônio Carraza também defende ser “terminantemente proibida proposta de emenda constitucional que, ainda que por via transversa, colime suprimir ou modificar nossa Federação”.³⁵⁵ Segundo Eduardo Moreira, o STF deve impedir reformas que diminuam qualquer das espécies de autonomia dos entes públicos.³⁵⁶

Nessa linha de raciocínio, a vedação não abarca apenas a propositura de emenda que implique na completa abolição da forma federativa de Estado, isto é, na sua alteração para a forma unitária, mas qualquer modificação que reduza a autonomia administrativa, política e financeira dos entes federados.

³⁵² SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 450.

³⁵³ SILVA, *loc. cit.*

³⁵⁴ 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.

³⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 180.

³⁵⁶ MOREIRA, 2012, p. 50.

Para parte da doutrina, a necessidade de manutenção da tríplice autonomia dos entes implica na inalterabilidade da discriminação de rendas prevista na Constituição, isto é, na necessidade de manutenção integral das competências tributárias e da repartição de receitas estabelecidas pelo Constituinte Originário.

Nessa perspectiva, Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta que a autonomia financeira:

[...] resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação e, também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências no Estado Federal”.³⁵⁷

Embora o autor não especifique se, no seu entendimento, as competências tributárias seriam suscetíveis a alterações ou se deveriam ser preservadas na forma como estabelecidas pelo constituinte originário, é possível deduzir a sua inclinação à segunda hipótese, uma vez que o autor conclui ser inconstitucional qualquer agressão, ainda que velada aos dogmas da federação.³⁵⁸

Marcos Nóbrega opina que o quadro de competências tributárias traçado pela Constituição de 1988 “parece imutável, posto que a atribuição de competências é preservada pelo manto das cláusulas pétreas pelo simples fato de que sua desvirtuação pode ferir de morte o desenho da federação”.³⁵⁹

Embora Roque Antônio Carrazza considere a inalterabilidade como uma das características das competências tributárias, o autor admite que, em certas circunstâncias, o constituinte derivado pode redefinir os limites das hipóteses tributárias eleitas pelo constituinte originário, desde que não retire autonomia financeira dos entes federados:

O que se pode admitir, em tese, é que uma emenda constitucional venha a redefinir as fronteiras dos campos tributários das pessoas políticas. Para tanto, todavia, deve o constituinte derivado cercar-se de todas as cautelas para que, reduzindo a competência tributária de uma dada pessoa política, não lhe venha a retirar autonomia financeira e, neste sentido, dando à

³⁵⁷ COÊLHO, 2009, p. 63.

³⁵⁸ COÊLHO, *loc. cit.*

³⁵⁹ 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. p. 191.

estampa uma emenda “tendente a abolir a forma federativa de Estado” – inconstitucional, por afronta ao art. 60, § 4º, I, da Constituição da República.³⁶⁰

Para exemplificar a sua posição, Carrazza afirma que não afrontaria o princípio federativo a propositura de emenda constitucional que tivesse por objetivo transferir aos municípios a competência para instituir imposto territorial rural. Segundo o autor, essa modificação não esvaziaria a autonomia financeira da União, pois a própria Constituição prevê a possibilidade de as receitas provenientes deste tributo serem destinadas aos municípios. Por outro lado, para Carrazza, a propositura de emenda que retire a competência dos Estados-membros para instituir imposto sobre operações mercantis afrontaria a forma federativa de Estado, tendo em vista que esta é a principal fonte de receitas destes entes federados.³⁶¹

Portanto, é possível concluir que, para Carrazza, a inalterabilidade das competências é somente da perspectiva do ente competente, que não pode modificar os contornos dos poderes outorgados pela Constituição. Não obstante, as competências tributárias podem ser alteradas por emenda constitucional em situações específicas, desde que não afete a autonomia dos entes federados. É interessante notar que o exemplo do autor sobre a redistribuição da competência dos Estados-membros para gravar operações mercantis não considera a hipótese de que a alteração também poderia atribuir a estes entes, em contrapartida, outra materialidade de mesmo potencial arrecadatório. Nesse caso, se a premissa para a alteração das competências por emenda é a ausência de impacto sobre a autonomia do ente, não parece haver qualquer óbice à supressão da competência dos estados sobre operações mercantis, desde que ela seja substituída por outra fonte equivalente de receitas.

Afastando-se ainda mais da posição restritiva quanto à possibilidade de alteração das competências tributárias, Paulo de Barros Carvalho sustenta que a alterabilidade dos dispositivos constitucionais é prerrogativa do poder constituinte derivado. Portanto, a imutabilidade da forma federativa não impede a modificação da discriminação de rendas, mas apenas lhe impõe limites. Nesse sentido, salienta o autor que:

³⁶⁰ CARRAZZA, 2017, p. 793.

³⁶¹ CARRAZZA, *loc. cit.*

[...] a prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves, como exemplificam as Emendas Constitucionais n. 33 e 75.³⁶²

Não poderia ser mais acertada a observação de Barros Carvalho, pois o capítulo da Constituição dedicado ao sistema tributário nacional sofreu diversas modificações ao longo dos seus mais de 30 anos de vigência, tornando o sistema atual muito distinto daquele fixado pelo constituinte originário. Como exemplos, tem-se a supressão da competência dos municípios para instituir imposto sobre vendas a varejo de combustíveis, a ampliação da materialidade da contribuição social sobre o faturamento para abarcar a receita das empresas, adoção do princípio do destino para a incidência do ICMS em determinadas operações, ampliação da incidência do ICMS para recair sobre mercadorias importadas por consumidor final, criação de mecanismo de desvinculação de parte das receitas provenientes de tributos finalísticos, criação de competência dos municípios para instituir contribuição para a iluminação pública, dentre diversas outras modificações.

Com isso, pode-se inferir que o imperativo de manutenção da forma federativa de Estado não torna inalterável a discriminação de rendas fixada pelo constituinte originário, mas impede modificações que afastem a tríplice autonomia dos entes federados. Assim, as competências tributárias podem ser alteradas por emenda constitucional, desde que essa modificação não tenda a abolir qualquer das matérias protegidas por cláusula pétrea.³⁶³

Portanto, a primeira orientação geral extraída da doutrina é a de que as competências tributárias e a repartição de receitas podem sofrer modificações por meio de emendas à Constituição, desde que não afetem a autonomia administrativa, política e, principalmente, financeira dos entes federados.

A partir dessa premissa geral, surge a questão sobre quais mudanças afetariam a autonomia dos entes federados. Uma divergência importante sobre este aspecto se assenta na possibilidade de centralizar as competências tributárias e ampliar as hipóteses de repartição de receitas, isto é, substituir receitas originárias por receitas derivadas.

Esse aspecto não é pacífico na doutrina e deve ser analisado diante de uma proposta concreta, pois, em alguns casos, tal substituição poderia impactar na autonomia política

³⁶² CARVALHO, 2019, p. 248.

³⁶³ MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 286-287.

dos entes federados. Essa discussão é um dos pontos centrais do presente trabalho e será tratada no Capítulo 4.

É importante assinalar que a repartição de receitas tributárias é expressão fundamental do federalismo cooperativo e instrumentaliza a “descentralização” da federação, na medida em que serve à redução das desigualdades regionais. Nesse sentido, Heleno Torres enfatiza que uma eventual reforma do sistema tributário não pode retroceder quando à opção do constituinte originário pelo federalismo cooperativo.³⁶⁴ Segundo o autor, o pacto federativo estabelecido na Constituição compreende a igualdade, a autonomia e a solidariedade, de modo que nenhum desses requisitos pode ser eventualmente suprimido ou substancialmente alterado. Assim, a cláusula pétrea protege “o Direito das unidades do federalismo e a identidade do Estado brasileiro, além dos valores a serem concretizados por intermédio do federalismo cooperativo”.³⁶⁵

Pelo mesmo motivo, José Maurício Conti salienta que qualquer proposta de reforma do sistema tributário nacional deve colocar no centro das atenções a repartição das receitas tributárias.³⁶⁶ Apesar disso, também deve ser considerada a necessidade de manutenção da autonomia política dos entes periféricos em matéria tributária, além da manutenção da autonomia financeira.

Não foi por acaso, portanto, que o constituinte originário cumulou a outorga de competências tributárias e a repartição de receitas, pois, como anota Raquel Cavalcanti Ramos Machado, esta medida equaciona os problemas relacionados à adoção isolada de cada uma dessas técnicas, tendo em vista que a outorga de competências é desfavorável aos entes de menor porte e capacidade econômica, enquanto a repartição de receitas suprime a autonomia dos entes para realizar política fiscal.³⁶⁷

Desse modo, são diversas as variáveis a serem consideradas para que a autonomia administrativa, política e financeira do ente seja preservada. Embora a Constituição forneça as balizas gerais, como a opção por conjugar fontes originárias e derivadas e a sua orientação pelo federalismo cooperativo, não é possível fornecer uma resposta apriorística sobre qual a afetação da autonomia que configuraria afronta à forma federativa de Estado,

³⁶⁴ TORRES, 2014, p. 53.

³⁶⁵ *Ibid.*, p. 47.

³⁶⁶ CONTI, José Maurício. 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. p. 912.

³⁶⁷ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 58.

sem analisar os pormenores do funcionamento do sistema tributário e da proposta de reforma.

A segunda conclusão que se pode inferir da doutrina, portanto, é a de que não há como determinar antecipadamente os exatos limites que o princípio federativo impõe à propositura de emendas para a reforma da discriminação de rendas. De tal modo, é preciso antes estabelecer critérios para a análise de propostas concretas, como será tratado a seguir.

3.6.2 Critérios de verificação da possibilidade de unificação dos tributos sobre o consumo

A partir dos parâmetros fornecidos pela doutrina, constata-se que a discriminação de rendas delineada pelo constituinte é passível de modificação, desde que não afete a autonomia administrativa, política e financeira dos entes federados. Além disso, a opção do constituinte originário por distribuir competências e repartir receitas tributárias não deve ser desconsiderada, pois somente com a combinação dessas modalidades é possível garantir, a um só tempo, a autonomia política dos entes e a cooperação entre eles, com vistas à redução das desigualdades regionais.

Entretanto, essas diretrizes nem sempre são suficientes para avaliar a compatibilidade das propostas de reforma tributária com a forma federativa do Estado brasileiro. Dentre os casos que suscitam dúvidas quanto à manutenção da autonomia dos entes federados, está a proposta de unificação dos tributos sobre o consumo.

Como demonstrado no Capítulo 2, a Constituição Federal de 1988 outorga competências tributárias aos três níveis da federação para gravar materialidades relacionadas ao consumo. Analisado sob a perspectiva econômica, o modelo de tributação do consumo adotada no Brasil se afasta em diversos aspectos do que são consideradas as melhores práticas internacionais. Conforme o exposto no Capítulo 1, cumpre ao legislador, quando investido na competência constituinte derivada, considerar as orientações fornecidas pela ciência econômica sobre o funcionamento do sistema tributário, em razão da abertura cognitiva do sistema jurídico para o *input*, sem que com isso reste comprometido o fechamento operacional do Direito. No entanto, a introdução desses interesses no sistema jurídico depende da sua compatibilidade com os limites formais e

materiais do próprio sistema, que, no contexto jurídico nacional, protegem a rígida discriminação de rendas contra modificações frequentes.

Diante da tensão entre a demanda por maior racionalização da tributação do consumo e pela manutenção do atual modelo de discriminação de rendas, faz-se necessária a adoção de premissas teóricas e critérios de verificação que permitam avaliar a compatibilidade das propostas concretas de reforma tributária com a forma federativa do Estado brasileiro.

Assim, primeiro, serão analisadas as razões para se garantir a estabilidade da Constituição. A partir dessa premissa teórica, serão construídos e testados critérios para avaliar a necessidade da reforma constitucional. Somente se constatada tal necessidade, passa-se à análise da compatibilidade das características gerais da reforma proposta com o sistema jurídico brasileiro.

Como leciona Raul Machado Horta, a permanência da Constituição é um ideal que inspira o constitucionalismo moderno, por se tratar de documento concebido para durar no tempo.³⁶⁸ Nesse sentido, Humberto Ávila ensina que o ordenamento jurídico deve ser estável, duradouro, contínuo e permanente, para que possa guiar condutas, pois a modificação frequente do Direito impede o planejamento dos seus destinatários, que passam a desconhecer as regras e desconfiar da sua vigência.³⁶⁹ Desse modo, a durabilidade do ordenamento jurídico, no sentido de permanência no tempo, é condição para o seu funcionamento institucional e decorre do princípio da segurança jurídica.³⁷⁰ As cláusulas pétreas servem à garantia desta estabilidade, pois compreendem a “resistência à modificação do núcleo axiológico da Constituição”.³⁷¹

Embora a alteração frequente do sistema jurídico possa provocar desconfiança e desconhecimento sobre o Direito, Ávila adverte que a completa ausência de modificação faz com que o sistema perca a sua efetividade, pois o Direito precisa adaptar-se à realidade social, que se encontra em constante evolução.³⁷² Assim, deve haver equilíbrio entre a estabilidade do sistema e a sua adaptação às mudanças sociais. Eduardo Moreira também

³⁶⁸ HORTA, Raul Machado. Permanência e mudança na Constituição. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 188, p. 14, abr. 1992.

³⁶⁹ ÁVILA, 2012, p. 349-350.

³⁷⁰ ÁVILA, *loc. cit.*

³⁷¹ *Ibid.*, p. 349.

³⁷² *Ibid.*, p. 350.

ênfatiza que uma Constituição imutável passa a ser desrespeitada por não refletir a realidade social, mas perde credibilidade quando modificada em excesso.³⁷³

A vocação de permanência da Constituição e a sua adaptação às mudanças sociais são elementos que, segundo Konrad Hess, não devem ser tomados como alternativos, mas como uma questão de coordenação, pois ambos são necessários para que a Constituição cumpra o seu papel na sociedade.³⁷⁴

Dessa forma, a coordenação entre a rigidez da discriminação de rendas e a demanda social por reforma do sistema tributário requer a adoção de critérios que permitam o controle intersubjetivo sobre qual modificação no sistema pode ser implementada para que o Direito não perca efetividade e conexão com a realidade social.

Assim, a vocação da permanência do sistema jurídico e a potencial afetação de cláusula pétrea com a reformulação da discriminação de rendas determinam que a modificação do sistema tributário somente pode ter por fundamento a inadequação dos efeitos produzidos pelas regras de competência tributária e de repartição de receitas com os objetivos por elas almejados. É dizer, deve ser verificado, precipuamente, se o atual sistema confere autonomia administrativa, política e financeira aos entes e se concretiza o federalismo cooperativo de acordo com as diretrizes constitucionais, ou seja, se preservar o princípio federativo. Além disso, deve-se aferir se o atual sistema serve à realização dos demais princípios constitucionais. De tal modo, tem-se que o primeiro critério a ser adotado é a verificação da funcionalidade do sistema que se pretende alterar.

Ocorre que a constatação da existência de distorções no sistema não justifica, imediatamente, a sua reforma. É possível que haja meios menos gravosos para a correção dos desajustes, como as reformas infraconstitucionais, o que demanda a análise das possíveis formas de correção das distorções, devendo a modificação do texto constitucional figurar como a última *ratio*.

Não por acaso, as propostas de ampla reforma tributária são recebidas com muita cautela pela comunidade jurídica, pois, como salienta Paulo de Barros Carvalho, a alteração dos termos empregados pela Constituição pode suscitar prolongados debates sobre a sua interpretação. Como exemplo, o autor cita a discussão sobre a determinação do

³⁷³ MOREIRA, 2012, p. 30.

³⁷⁴ HESSE, Konrad. **Temas fundamentais do Direito constitucional**. Tradução de Carlos dos Santos, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho Almeida. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 93.

“fato gerador do ICM”, que somente foi pacificado pelo Tribunal Constitucional após 12 anos de debates sobre o tema.³⁷⁵

Desse modo, é injustificada a deliberação sobre reformas tributárias amplas que proponham adequar o sistema a um modelo tido por ideal, se o sistema em vigor concretizar o princípio federativo e os demais princípios constitucionais, de acordo com os desígnios do constituinte. A “mudança pela mudança”, para realizar ajustes sobre um sistema que atenda às finalidades constitucionais, fragiliza injustificadamente a estabilidade do ordenamento jurídico, pois a modificação das regras constitucionais sempre demanda um período de adaptação da sociedade e provoca, em maior ou menor grau, instabilidade na função precípua do sistema jurídico de regular condutas.

Essa conclusão também resulta da leitura do dispositivo constitucional introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, que outorga competência privativa ao Senado Federal para “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”.³⁷⁶ Se é verdade que o funcionamento do Sistema Tributário Nacional deve ser monitorado pelo Poder Legislativo ante a possibilidade de distorções e desacordos com a realidade social, deve ser essa, portanto, a justificativa para a reforma do sistema.

Em suma, tendo por premissa teórica a necessidade de preservar a estabilidade da Constituição, impõe-se a adoção de critérios de verificação para avaliar a necessidade da unificação dos tributos sobre o consumo.

Em primeiro lugar, deve-se analisar o funcionamento do atual sistema de tributação do consumo previsto na Constituição, isto é, se a discriminação de rendas de fato garante a autonomia administrativa, política e financeira dos entes federados e se promove a cooperação entre eles, de acordo com os objetivos constitucionais.

Em segundo lugar, caso constatadas distorções do sistema atual, deve-se buscar meios para a sua correção, de modo a evitar a instabilidade que inevitavelmente decorre da modificação do texto constitucional. Portanto, será avaliada a possibilidade de evolução

³⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. 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. p. 713.

³⁷⁶ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

interpretativa dos termos utilizados pelo constituinte, as possíveis modificações por lei complementar e a possibilidade de mutação constitucional em matéria tributária. Assim, somente em última instância deve ser considerada a reforma constitucional.

Por fim, se constatada a necessidade de modificação do texto constitucional para a correção das distorções, deve-se avaliar a compatibilidade da proposta de emenda com os traços distintivos do pacto federativo estabelecimento pela Constituição de 1988.

A aplicação destes critérios de verificação será realizada nos próximos Capítulos.

4 DISTORÇÕES DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUAS POSSÍVEIS FORMAS DE CORREÇÃO

Como visto no Capítulo 3, para que seja compatibilizada a proposta de unificação dos tributos que recaem sobre o consumo com o pacto federativo, deve-se antes avaliar a necessidade de tal reforma, tendo em vista a vocação de permanência da Constituição.

Com base nessa premissa, serão avaliados, no presente Capítulo, a funcionalidade da atual distribuição de competências sobre o consumo e as possíveis formas de correção das distorções verificadas.

4.1 PRINCIPAIS DISTORÇÕES DOS TRIBUTOS QUE RECAEM SOBRE O CONSUMO E SEUS EFEITOS SOBRE O PACTO FEDERATIVO

Para a análise da funcionalidade do sistema tributário brasileiro, como primeiro critério de verificação da necessidade de reforma tributária, investiga-se, a seguir, as principais distorções relacionadas aos tributos que gravam o consumo em relação ao pacto federativo delineado pela Constituição de 1988.

4.1.1 Abuso da autonomia política no exercício da competência impositiva

Como amplamente demonstrado ao longo deste trabalho, os entes federados são dotados de autonomia para se autogovernar. Porém, o exercício dessa autonomia deve se restringir aos limites constitucionais. A seguir, serão avaliados os casos em que o abuso da autonomia política de alguns entes federados interfere na autonomia dos demais.

4.1.1.1 “Guerra fiscal” do ICMS

A Constituição Federal de 1988 determina, em seu artigo 150, § 6º, que a concessão de qualquer benefício fiscal, como subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão de tributo, deve ser realizada por lei específica que verse apenas sobre esta matéria.³⁷⁷ O referido dispositivo faz ressalva expressa ao art. 155, § 2º, XII, g, que impõe aos Estados-membros a observância de lei complementar para a concessão de benefícios de ICMS.³⁷⁸ Como se nota, o constituinte impôs uma maior restrição à competência tributária dos Estados-membros, uma vez que a concessão de benefícios fiscais de ICMS deve ser objeto de deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal.³⁷⁹

A concessão de benefícios fiscais pelos Estados-membros e Distrito Federal é regulada pela Lei Complementar nº 24, de 1975, diploma normativo recepcionado expressamente pelo art. 43, § 8º, do ADCT, que condiciona a concessão de benefícios fiscais de ICMS à decisão unânime dos Estados-membros representados em reunião. Assim, os Estados devem observar os requisitos previstos na lei complementar, caso contrário, a desoneração tributária será inconstitucional.

O maior rigor para a concessão de benefícios de ICMS se justifica pelo fato de que a desoneração do tributo repercute sobre a economia das demais unidades estaduais, tendo em vista que a circulação de mercadorias ocorre em âmbito nacional.³⁸⁰ Assim, a desoneração do ICMS por um estado pode vir a prejudicar os demais, pois a cobrança do tributo no Estado de origem das operações e prestações interestaduais possibilita a atração

³⁷⁷ Art. 150. § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

³⁷⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

³⁷⁹ Para aprofundamento do conceito de incentivo fiscal, confira BRANDÃO, Renata Figueirêdo. **Incentivo fiscal ambiental:** parâmetros e limites para sua Instituição à Luz da Constituição de 1998. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/publico/Renata_Figueiredo_Brandao_Tese_Doutorado.pdf/.

³⁸⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio 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. p. 278.

de investimentos privados mediante a concessão de incentivos, objetivando a geração de empregos e, em alguns casos, a arrecadação da parcela reduzida do ICMS, em prejuízo dos demais estados.

Entretanto, tornou-se recorrente a instituição das mais variadas formas de desoneração do ICMS, como a isenção, redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, sem o atendimento dos requisitos previstos na LC 24/75. Tal prática é amplamente conhecida como “Guerra Fiscal”, por se tratar de concorrência fiscal predatória, em desacordo com os ditames constitucionais. Fernando Scaff observa que os estados passaram a conceder benefícios sem a observância da Lei complementar nos primeiros anos de vigência da Constituição de 1988, quando a economia do país estava em situação caótica e as contas públicas em descontrole generalizado. Assim, os governos estaduais passaram a se valer do ICMS como forma de atração de investimentos, contando com a morosidade do Supremo Tribunal Federal para declarar a inconstitucionalidade de tal prática.³⁸¹

Diversos autores defendem a concessão unilateral de benefícios de ICMS como forma de redução das desigualdades regionais, sustentando que a regra da unanimidade prevista na LC 24/75 não teria sido recepcionada pela Constituição de 1988. Essa é a posição de Hugo de Brito Machado, para quem os benefícios unilaterais de ICMS atendem ao objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais, previsto em diversos dispositivos da Constituição. Assim, para o autor, a lei estadual que concede benefício de ICMS sem a anuência dos demais Estados-membros não deve ser qualificada como contrária aos ditames constitucionais – a regra da unanimidade prevista na LC 24/1975 que estaria em desconformidade.³⁸²

No entanto, como salienta Gerd Rothmann, além de prejudicar os demais estados, a concessão unilateral de benefícios derroga o livre mercado, pois provoca “sérias distorções concorrenciais, fomentando, ainda, a sonegação fiscal”.³⁸³ No mesmo sentido, Tércio Ferraz Junior afirma que a instituição de benefício fiscal de ICMS, sem amparo em convênio, provoca distorções na concorrência, pois “os concorrentes de outros Estados-

³⁸¹ 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, p. 96.

³⁸² MACHADO, Hugo de Brito. 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, p. 127-133.

³⁸³ ROTHMANN, 2015, p. 26.

membros estariam obrigados, em face de incentivos desnaturados, a enfrentar uma situação de competitividade desequilibrada pela quebra de uma estrutura comum”.³⁸⁴ Assim, os agentes econômicos eficientes são prejudicados pela guerra fiscal, pois são “forçados a suportar uma carga tributária maior do que seria desejável no quadro da livre concorrência”.³⁸⁵

Por essas razões, Tércio Ferraz Junior sustenta que a concessão unilateral de benefício de ICMS configura um abuso da autonomia do ente estadual, por repercutir na esfera jurídica de outros estados, gerando um conflito incompatível com a união indissolúvel que caracteriza a federação.³⁸⁶ Portanto, a guerra fiscal do ICMS é uma distorção do sistema tributário brasileiro que derroga o pacto federativo estabelecido pela Constituição de 1988.

A inconstitucionalidade dos benefícios de ICMS concedidos unilateralmente pelos estados-membros é pacífica na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que analisou a matéria em diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas pelos Estados-membros prejudicados com a concessão abusiva desses incentivos.³⁸⁷

No entanto, as decisões do STF são geralmente proferidas após o período de vigência do benefício, o que as torna inócuas.³⁸⁸ Além disso, a Corte também considera inconstitucional as retaliações impostas por alguns Estados-membros ao aproveitamento de créditos originados de benefícios instituídos sem amparo em convênio, pois, de acordo com o entendimento do Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento da ADI 2377-2/MG, “inconstitucionalidades não se compensam”.³⁸⁹

Diante da dificuldade do Poder Judiciário em responder com agilidade às inconstitucionalidades da guerra fiscal, o STF propôs a deliberação sobre a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, para determinar que:

³⁸⁴ FERRAZ JUNIOR, 1998, p. 281.

³⁸⁵ FERRAZ JUNIOR, *loc. cit.*

³⁸⁶ FERRAZ JUNIOR, *loc. cit.*

³⁸⁷ Alguns precedentes: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 01.06.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 01.06.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 01.06.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 01.06.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 01.06.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 01.06.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 01.06.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 01.06.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 01.06.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 01.06.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 01.06.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 01.06.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 01.06.2011.

³⁸⁸ SCAFF, 2014, p. 99.

³⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377-2/MG. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 22 de fevereiro de 2001. **Diário da Justiça**, 07 nov. 2003.

[...] 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.

A Proposta de Súmula provocou o justificado receio de que a sua aprovação resultaria em profunda crise econômica, pois os efeitos retroativos da sua aplicação implicariam na exigência dos tributos que deixaram de ser recolhidos pelos contribuintes ao fruírem de benefícios concedidos irregularmente. Com isso, o Poder Legislativo se mobilizou para buscar uma solução alternativa, resultando na promulgação da Lei Complementar nº 160/2017, que permitiu a edição de convênio específico para o perdão dos créditos tributários de ICMS, além da convalidação, por tempo determinado, dos benefícios concedidos sem prévia aprovação unânime do CONFAZ.

O convênio ICMS 190/2017 estabeleceu a remissão de créditos tributários e a convalidação dos benefícios fiscais de ICMS, com base na LC 160/2017. Assim, espera-se que, após findo o período de fruição dos benefícios convalidados, os estados deixem de conceder desonerações fiscais de ICMS sem a observância dos requisitos legais e constitucionais.

A constitucionalidade da LC 160/2017 e do Convênio ICMS 190/2017 é objeto de questionamento na ADI 5902, ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas, que argumenta a inviabilidade da convalidação de benefícios instituídos sem o atendimento da condição prevista na Constituição e a inconstitucionalidade da remissão dos créditos tributários correlatos. A ação conta com parecer favorável da Procuradoria-Geral da República, que argumenta pela inadmissibilidade da convalidação de leis inconstitucionais.

Desse modo, é possível notar que a guerra fiscal do ICMS está longe de ser declarada como encerrada. Ainda que a ADI 5902 seja julgada improcedente, será cedo para afirmar que a LC 160/2017 eliminou a guerra fiscal, pois a mera previsão de norma proibitiva não tem sido suficiente, ao longo de décadas de vigência da Constituição Federal e da LC 24/75, para coibir a concessão predatória de benefícios pelos Estados-membros. Ademais, a solução apresentada não altera a adoção do princípio da origem nas operações interestaduais, critério este que torna possível a guerra fiscal.

Insta salientar que a constitucionalidade da exigência de decisão unânime dos estados para a concessão de benefícios de ICMS é questionada na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198, que ainda encontra-se pendente de julgamento.

Para Fernando Scaff, a regra que exige a aprovação unânime do convênio ICMS não foi recepcionada pela Constituição de 1988, pois nem mesmo as decisões mais relevantes da República exigem unanimidade. Desse modo, não seria compatível com a Constituição a regra que possibilita o bloqueio da concessão de benefícios por apenas um Estado-membro.³⁹⁰

Em sentido contrário, Ives Gandra da Silva Martins defende que a exigência de unanimidade para a instituição de qualquer estímulo fiscal de ICMS é cláusula pétrea na Constituição Federal de 1988, por servir de resguardo ao modelo federativo, evitando, assim, perda de competitividade interestadual.³⁹¹

Este entendimento parece mais adequado aos ditames constitucionais, pois a maior rigidez conferida à concessão de benefícios de ICMS se justifica pela necessidade de que ela seja submetida ao crivo de todos os Estados-membros, tendo em vista que a concessão de benefícios pode gerar a perda de arrecadação para um ou mais estados da federação.

Além disso, a alteração do quórum de aprovação dos benefícios poderia intensificar a guerra fiscal, pois o fim da exigência de unanimidade estimularia os Estados-membros a instituírem novos incentivos, dada a redução do rigor para a sua concessão.

Pelo exposto, tem-se que a guerra fiscal provoca distúrbios no pacto federativo, pois afeta a arrecadação tributária de alguns Estados-membros e com isso gera conflitos entre entes da federação, o que não se coaduna com a união indissolúvel que a caracteriza. Saliente-se que a guerra fiscal provoca distorções concorrências que afastam as diretrizes da ordem econômica previstas na Constituição. Embora esteja em curso uma tentativa de solução para a referida distorção, a sua principal causa não foi alterada, isto é, a adoção do princípio da origem nas operações interestaduais.

³⁹⁰ SCAFF, 2014, p. 104-106.

³⁹¹ MARTINS, 2014, p. 22-23.

4.1.1.2 “Guerra fiscal” do ISS

À semelhança dos distúrbios enfrentados entre os Estados-membros em razão do abuso de autonomia na concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS, os municípios também convivem com disputas em razão da atração de estabelecimentos prestadores de serviços às municipalidades mediante a concessão de benefícios de ISS.

Como regra geral, o ISS considera-se prestado e é devido ao local do estabelecimento prestador, nos termos do artigo 3º da LC 116/2003. Desse modo, diversos municípios passaram a desonerar o ISS ou aplicar alíquota de 1% para atrair prestadores de serviços para as hipóteses legais em que o critério espacial se enquadra na regra do princípio da origem para a cobrança do imposto.

O art. 156, § 3º, III da Constituição, incluído pela EC 3/1993, determina que a forma e condições para a concessão de benefícios fiscais de ISS deve ser regulada por lei complementar. A EC 37/2002, por sua vez, alterou o inciso I do mesmo dispositivo para determinar a fixação de alíquotas mínimas e máximas do ISS por lei complementar e introduziu o art. 88 do ADCT, que veda a concessão de benefícios de ISS e estabelece a alíquota mínima de 2%, até a promulgação da lei complementar. No ano seguinte à edição desta emenda constitucional, foi editada a LC 116/2003, que dispôs sobre regras gerais do ISS, mas não estabeleceu a alíquota mínima do imposto, tampouco regulamentou a forma e condições de concessão de benefícios fiscais. Desse modo, essas matérias continuaram a ser reguladas pelo art. 88 do ADCT.

Em que pese a mencionada vedação à concessão de benefícios de ISS, diversos municípios deixaram de observar a determinação constitucional. Com isso, o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar sobre o tema, como no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 190, em que a Corte declarou inconstitucional lei do Município de Poá (SP), que reduziu a base de cálculo do ISS, com fundamento na afronta ao art. 88 do ADCT.

Assim, para afastar a guerra fiscal entre municípios, dentre outros objetivos, foi editada a Lei complementar nº 157/2016, que estabeleceu a alíquota mínima de 2% para o ISS e vedou a concessão de benefícios fiscais, ressalvando apenas alguns serviços relacionados à construção civil e a atividades financeiras. Além disso, a Lei prevê expressamente a nulidade de lei que venha a descumprir tal determinação.

É importante notar, no entanto, que o legislador complementar foi além da determinação constitucional ao vedar a concessão de benefícios, pois lhe cumpriria tão-somente determinar a forma e as condições para a concessão, não lhe sendo facultado afastar a possibilidade de concessão de benefícios fiscais de ISS.

Cabe ainda observar que a Lei complementar nº 157/2016 ampliou as hipóteses de serviços cujo recolhimento do ISS deveria ser realizado em favor dos municípios onde os serviços são tomados, o que se presta a evitar a guerra fiscal, mas os efeitos dessas normas tiveram a eficácia suspensa por força de medida cautelar concedida pelo Ministro Alexandre de Moraes nos autos a ADI 5.835/DF.³⁹² Nesta ação, questiona-se a constitucionalidade destas alterações diante da dificuldade de aplicação do princípio do destino para alguns serviços, como, por exemplo, o serviço de administração de cartão de crédito, que são tomados nos 5.570 municípios brasileiros, razão pela qual a aplicação do princípio do destino demandaria do prestador a análise da legislação e da forma de recolhimento do tributo em cada um deles.

De tal modo, a adoção do princípio do destino sobre alguns serviços exige a criação de um sistema unificado de recolhimento do tributo, sem afetar a autonomia dos municípios, de modo a tornar praticável a conformidade dos contribuintes com o ISS instituído pelos 5.570 municípios da federação.

4.1.1.3 A Desvinculação das Receitas da União (DRU) e a ampliação das contribuições sociais sobre o faturamento e a receita

A atribuição de competência privativa à União Federal para a instituição e cobrança de contribuições sociais se justifica pela afetação do produto da sua arrecadação às despesas com a seguridade social, que, nos termos do artigo 194 da CF, abrange os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Desse modo, as receitas arrecadadas com as contribuições sociais são vinculadas à promoção de finalidades constitucionais específicas, diferentemente dos impostos, cuja vinculação de receita é, em geral, vedada pela Constituição.³⁹³

³⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5835, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 23 de março de 2018. **Diário da Justiça**, 3 abr. 2018.

³⁹³ Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para

No entanto, a Emenda Constitucional nº 27/2000 introduziu o artigo 76 ao ADCT, que autorizou a “desafetação” temporária de vinte por cento do produto da arrecadação das contribuições sociais da União, o que afastou parcialmente o caráter finalístico do tributo. Atualmente, a denominada Desvinculação de Receitas da União vigora com a redação dada pela EC nº 93/2016, que ampliou a “desafetação” do produto da arrecadação das contribuições sociais para trinta por cento e passou a abranger as contribuições de intervenção no domínio econômico e as taxas.

Estevão Horvath qualifica como de constitucionalidade duvidosa as emendas constitucionais que “desvincularam” as receitas das contribuições.³⁹⁴ No mesmo sentido, Fernando Facury Scaff sustenta que a introdução da DRU no sistema jurídico suprimiu direitos fundamentais sociais ao afastar a destinação de recursos fiscais à seguridade social. Desse modo, o constituinte derivado teria deixado de observar cláusula pétrea da Constituição.³⁹⁵ Entretanto, o Supremo Tribunal se manifestou pela constitucionalidade da DRU, sob o fundamento de que a emenda constitucional não afetou cláusula pétrea, pois a Constituição não teria estabelecido a afetação do produto da arrecadação das contribuições sociais como limite material à reforma constitucional.³⁹⁶

Além da discussão sobre a constitucionalidade da DRU, há controvérsia sobre a sua natureza jurídica. Como observa Andrei Pitten Velloso, há duas teses principais sobre o tema: a primeira sustenta que a desvinculação parcial não afasta o caráter finalístico das contribuições e a segunda defende que ela promove uma cisão de parte do tributo, transmutando-o em imposto.³⁹⁷

De acordo com a primeira tese, a desafetação parcial das contribuições as torna figuras híbridas, com características de contribuições e de impostos, criadas para “propiciar descarada burla aos lindes das competências impositivas e às regras constitucionais de repartição das receitas tributárias”.³⁹⁸ No entanto, como a afetação ainda representa a maior parcela das contribuições, a tese sustenta que as contribuições mantêm a natureza de

realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

³⁹⁴ HORVATH, 2008, p. 127.

³⁹⁵ SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça constitucional e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 113.

³⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). RE 537.610, Rel. Min. Cezar Peluso, julgado em 1º de dezembro de 2009. **Diário da Justiça**, 18 dez. 2009.

³⁹⁷ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 61.

³⁹⁸ PAULSEN; VELLOSO, *loc. cit.*

tributo finalístico, ainda que de forma “imperfeita” e “impura”.³⁹⁹ Essa é a posição de Andrei Pitten Velloso, para quem as contribuições não são desnaturadas pela desafetação de uma parcela menos representativa das suas receitas, embora sua pureza reste abalada. No entanto, o autor admite que não é claro o limite do percentual de desafetação para manter a natureza jurídica das contribuições.⁴⁰⁰

Já a segunda tese sustenta que as contribuições devem preservar a sua pureza conceitual, de modo que a desvinculação resulta na criação de um novo imposto, a partir da cisão de parcela das contribuições.⁴⁰¹ Nesse sentido, Regis Fernandes de Oliveira afirma que a DRU atenta contra a natureza das contribuições sociais e as transforma em um imposto, tributo cuja receita não é vinculada ao atendimento de determinada finalidade.⁴⁰² Não obstante, Andrei Pitten Velloso salienta que a própria Constituição determina a parcial afetação dos impostos, o que é exceção à sua natureza e por isso não a desnatura. Desse modo, a diferença entre impostos e contribuições termina por ser o grau de afetação ou desafetação, uma vez que ambas comportam exceções.⁴⁰³

Independentemente da posição adotada, o fato é que a DRU distorce o pacto federativo delineado pelo constituinte, pois as contribuições sociais não se sujeitam à repartição de receitas, ao contrário do Imposto sobre Produtos Industrializados, o que torna a elevação das suas alíquotas mais vantajosa para a União. Com isso, houve significativo aumento da participação das contribuições PIS e Cofins na geração de receitas ao longo dos últimos anos, como demonstram os dados da arrecadação tributária federal de 2017, divulgados pela Receita Federal do Brasil, nos quais o PIS e Cofins correspondem a 4,27% do PIB, enquanto o IPI representa 0,67%.⁴⁰⁴ Para efeito comparativo, no ano de 1990, o PIS e Cofins corresponderam a 2,81% do PIB, enquanto o IPI somou 2,55%.⁴⁰⁵

Assim, além de deturpar o caráter finalístico das contribuições sociais, a DRU intensificou o “desequilíbrio” federativo, pois permitiu a burla à repartição de receitas pela

³⁹⁹ PAULSEN; VELLOSO, 2015, p. 63.

⁴⁰⁰ *Ibid.*, p. 62-63.

⁴⁰¹ *Ibid.*, p. 62.

⁴⁰² 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. p. 552-553.

⁴⁰³ PAULSEN; VELLOSO, *op. cit.*, p. 64.

⁴⁰⁴ BRASIL. 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.

⁴⁰⁵ *Ibid.*, p. 12.

União ao tornar mais vantajoso o aumento de alíquotas das contribuições sociais, cujas receitas não se sujeitam à partilha entre os entes subnacionais.

Nesse cenário, os governadores de diversos Estados-membros ajuizaram a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 523 MC/DF, que discute o aumento das contribuições pela União em decorrência da DRU. Argumenta-se que a parcela de desafetação das contribuições teria natureza de imposto, por ausência de destinação específica, razão pela qual deveria se sujeitar à repartição de receitas. A ação conta com parecer desfavorável ao pleito dos Estados-membros da Procuradoria-Geral da República e encontra-se pendente de julgamento pelo STF.

Nessa perspectiva, a DRU teve por efeito a mitigação do federalismo cooperativo, afastando o dever de solidariedade que fundamenta a federação brasileira.

Insta pontuar que, a recente reforma da previdência, empreendida pela EC nº 103/2019, incluiu o § 4º ao artigo 76 do ADCT, determinando a inaplicabilidade da DRU sobre as receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social.

A referida distorção somente poderia ser corrigida por reforma constitucional, como corretamente procedido pela EC nº 103/2019. No entanto, dado o histórico de incrementos no PIS e Cofins, ainda é possível que a União adote a mesma prática para outros tributos, como as taxas, o que também resultaria em distorção no sistema.

4.1.2 Dependência dos municípios por rendas derivadas

Os municípios integram a federação brasileira e, como os demais entes federados, possui competências tributárias próprias. Assim, os municípios podem obter receitas tributárias originárias, mediante o exercício de sua competência, além das receitas derivadas, por meio de transferências diretas ou indiretas (fundos de participação), obrigatórias e voluntárias, das receitas arrecadadas pela União e pelos Estados.

Não obstante, diversos indicadores apontam que uma grande quantidade de municípios brasileiros depende das receitas derivadas para o pagamento das suas despesas correntes e até mesmo deixam de instituir os impostos de sua competência, por questões político-administrativas ou por falta do aparato técnico necessário para as atividades de fiscalização e cobrança.

Nesse sentido, segundo recente estudo elaborado pela FIRJAN, com base nas informações disponibilizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, 34,8% dos 5.337 municípios avaliados não geraram receitas próprias suficientes para arcar sequer com a Câmara Municipal e a estrutura administrativa da prefeitura no ano de 2018. Se analisada apenas a região Nordeste, o referido déficit é verificado em 71% dos municípios. Com isso, o estudo conclui que a flexibilização criada pela Constituição de 1988 para a emancipação de municípios não promoveu o desenvolvimento regional, pois muitos dos novos municípios gastam todos os seus recursos para financiar a sua estrutura administrativa.⁴⁰⁶

À época da elaboração da atual Constituição Federal, Alcides Jorge Costa já enfatizava a dificuldade dos municípios menores em exercer suas competências, a exemplo da dificuldade para a instituição do ISS, que, segundo o autor, “provou ser de pouca utilidade para Municípios menores, onde é pequena e até inexistente a gama de serviços tributáveis”.⁴⁰⁷

Ao analisar os Anais da Constituição de 1988, Melina Lukic enfatiza que o fato de os Municípios terem dificuldade em arrecadar os impostos de sua competência foi objeto de ampla discussão na Assembleia Constituinte. No entanto, a autora afirma que representantes dos municípios participaram ativamente dos debates, para defender a maior participação dos municípios na distribuição de competências tributárias, sob o argumento de que os cidadãos vivem nos municípios e tais entes não possuíam recursos suficientes para implementar políticas e serviços públicos.⁴⁰⁸

Nesse contexto, José Maurício Conti e Gabriel Lochagin salientam que, apesar da importância dos sistemas de transferência governamentais para mitigar os desequilíbrios inter-regionais, alguns municípios se tornam dependentes dessa ferramenta:

As transferências intergovernamentais também podem provocar algumas distorções, e a literatura sobre o tema é vasta. A existência de desequilíbrios econômicos verticais na federação, que leva à adoção de mecanismos de transferência de recursos, pode ter um efeito negativo sobre o desempenho fiscal dos entes regionais, que tenderiam a ser mais

⁴⁰⁶ 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.

⁴⁰⁷ COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, v. 07/08, p. 1769, 1987.

⁴⁰⁸ LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil**: ideias, interesses e instituições. Lisboa: Juruá, 2014. p. 131.

tolerantes com um aumento de despesas financiado por não-residentes do que se esta expansão se desse com recursos próprios.⁴⁰⁹

No entanto, a dependência dos municípios afasta-se dos objetivos constitucionais, tendo em vista que o constituinte buscou conferir autonomia política a todos os entes para a obtenção de receitas originárias.

4.1.3 Efeitos da economia digital sobre o atual modelo de tributação do consumo

A revolução econômica que vem se desdobrando ao longo dos últimos anos com o avanço tecnológico da computação digital tem resultado em profundas modificações nas relações de consumo, apresentando-se como um dos principais desafios para a tributação na atualidade. As distorções do sistema tributário brasileiro que decorrem dessas mudanças serão tratadas a seguir.

4.1.3.1 Conflitos de competência na economia digital

A outorga de competências tributárias privativas serve para delimitar o campo de atuação dos entes federados, de modo que a autonomia de um ente não interfira na dos demais.⁴¹⁰ Entretanto, a delimitação rígida das materialidades outorgadas a cada ente não torna o sistema tributário brasileiro imune a conflitos de competências, pois, como alerta Estevão Horvath, “existem zonas cinzentas que, muita vez, dificultam o encaixe da situação fática na hipótese normativa de um imposto ou de outro”.⁴¹¹

Exemplo disto é a atual controvérsia sobre a natureza jurídica das transações realizadas no comércio eletrônico, em suas diversas modalidades, que ora são qualificadas como operações relativas à circulação de mercadorias, a atrair a incidência do ICMS, ora como prestações de serviços de qualquer natureza, a ensejar a aplicação do ISS.

⁴⁰⁹ CONTI; LOCHAGIN, 2015, p. 58.

⁴¹⁰ HORVATH, Estevão. 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. p. 230.

⁴¹¹ *Ibid.*, p. 240.

O marco inicial do conflito de competências entre os Estados-membros e os municípios para tributar as relações comerciais da economia digital se deu com a controvérsia sobre a qualificação dos *softwares* como mercadorias ou serviços. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, em 10/11/1998, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o licenciamento ou a cessão do direito de uso de programas de computador não atrairia a incidência do ICMS, pois, neste caso, o objeto de comércio seria um direito de uso sobre bem incorpóreo, o que foge ao âmbito material de incidência do imposto. Entretanto, a decisão faz expressa ressalva ao denominado *software* de prateleira, ou seja, ao programa de computador comercializado por meio de uma mídia física, sobre o qual incidiria o ICMS, por se tratar bem móvel materializado em um *corpus mechanicum*.⁴¹²

Poucos anos após a referida decisão, a Lei Complementar nº 116/2003 autorizou a instituição do ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. Não obstante, com o avanço tecnológico, os *softwares* de prateleira entraram em desuso e passaram a ser adquiridos por meio de *download* na internet, o que gerou incerteza sobre qual seria o ente competente para tributar tais transações comerciais.

Diante disso, o Supremo Tribunal Federal se debruçou mais uma vez sobre o tema no julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT, que teve por objeto a discussão sobre a constitucionalidade de Lei Estadual que instituiu o ICMS sobre o *download* de programas de computador.⁴¹³ Na ocasião, o STF deferiu o pedido de medida cautelar para autorizar a cobrança do imposto sobre as operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador, produzidos em série e comercializados no varejo, “ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas. Nessa senda, o STF desconsiderou a característica do conceito de mercadoria como um bem móvel corpóreo, gerando insegurança sobre a correta abrangência da hipótese material de incidência do ICMS.

Por conseguinte, de acordo com a mencionada orientação do STF, o critério para determinar a incidência do ICMS ou do ISS sobre programas de computador passou a ser o

⁴¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 10 de novembro de 1998. **Diário da Justiça**, 11 dez.1998.

⁴¹³ BRASIL. 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.

grau de customização, de modo que os programas produzidos em série passaram a se sujeitar ao imposto de competência dos estados, enquanto aqueles produzidos de forma customizada para o adquirente ficaram sujeitos ao imposto de competência dos municípios.

No entanto, as relações de consumo têm ganhado novos contornos na economia digital. Os programas de computador que antes eram adquiridos por *download* hoje podem ser acessados por assinatura, isto é, podem ser utilizados pelo consumidor durante o prazo contratado mediante pagamento periódico, o que configura uma cessão de direito de uso, sem transferência definitiva do recurso. Inclusive, muitos programas antes tidos como “padronizados” ganharam traços de personalização, por meio das frequentes atualizações realizadas pelo fornecedor para a melhoria da experiência do usuário. Sobre o tema, Tathiane Piscitelli e Doris Canen observam que as referidas mudanças correspondem à “computação da nuvem” (*cloud computing*), modelo que permite o acesso, sob demanda, a uma rede compartilhada de recursos, por meio de três formas de serviços: o *software* como serviço (*SaaS*), a plataforma como serviço (*PaaS*) e a infraestrutura como serviço (*IaaS*).⁴¹⁴

Além disso, hábitos de consumo outrora corriqueiros, como a compra ou aluguel de mídias contendo filmes ou músicas, tornaram-se incomuns na economia digital, com a popularização de recursos como as plataformas de *streaming*, que permitem acesso a filmes e músicas mediante o pagamento de uma assinatura às empresas que hospedam tais dados, a exemplo da *Netflix* e a *Spotify*.

Assim, diante de tais inovações tecnológicas, o CONFAZ aprovou o Convênio ICMS nº 181/2015, que autorizou diversos Estados-membros a concederem redução de base de cálculo para operações relacionadas a *softwares* padronizados, ainda que passíveis de adaptação e mesmo que efetuadas por transferência eletrônica de dados.

Logo em seguida, com a edição da Lei complementar nº 157/2016, foram incluídos na lista de serviços da Lei complementar 116/2003, para fins de incidência do ISS, os seguintes itens:

- 1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres
- 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas

⁴¹⁴ 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.

prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Portanto, o campo de incidência do ISS passou a abranger as relações de consumo havidas no modelo de tributação na nuvem, por meio do item 1.03, e aquelas relativas à plataforma de *streaming*, por meio do item 1.09. Com isso, o legislador complementar positivou o entendimento de que as novas relações econômicas denotariam o conceito de serviço, por apresentarem as características necessárias para a sua configuração.

Entretanto, a Lei complementar nº 157/2016 não encerrou a controvérsia sobre qual a esfera de poder competente para a tributação do comércio digital, uma vez que, logo após a sua edição, o CONFAZ aprovou o Convênio ICMS nº 160/2017, que dispõe sobre a forma de recolhimento do imposto estadual sobre bens e mercadorias digitais, incluindo hipóteses abrangidas pela legislação do ISS, como, por exemplo, o *streaming*, o que implicou na ampliação imprópria do âmbito material de incidência do ICMS.

Nesse compasso, a doutrina apresenta diferentes propostas para solucionar o conflito de competências no contexto do comércio digital, que variam de acordo com o paradigma teórico adotado. Assim, alguns autores defendem que os conceitos de mercadoria e serviço devem ser compreendidos de acordo com o significado incorporado pela Constituição, definidos pela doutrina e jurisprudência, respectivamente, como uma obrigação de dar, relacionada a uma operação mercantil sobre bem móvel corpóreo, e uma obrigação de fazer, relativa a um esforço humano desenvolvido em favor de terceiro.⁴¹⁵ Se adotada esta linha de raciocínio, é necessário admitir que diversas relações comerciais da economia digital fogem ao âmbito material de incidência tanto do ICMS como do ISS, exigindo o exercício da competência tributária residual da União para gravar as novas realidades econômicas, como a cessão onerosa de uso.

Esta é a posição de José Eduardo Soares de Melo, segundo o qual atividades como “operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de *software*” apenas dão direito de fruição sobre uma propriedade intelectual, configurando uma cessão parcial de direito autoral.⁴¹⁶ Assim, as atividades previstas no item 1.09 não caracterizam negócio jurídico

⁴¹⁵ HORVATH, 2011, p. 243.

⁴¹⁶ 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. p. 273.

cujo objeto seja uma obrigação de *fazer*, mas tão somente uma *cessão de direitos*, o que torna no mínimo questionável a previsão de incidência do ISS na hipótese.⁴¹⁷

Além disso, o autor também apresenta objeções à ressalva contida na parte final do item 1.09, que prevê a incidência do ICMS-Comunicação sobre a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado. Para Soares de Melo, tal hipótese não configura serviço de comunicação, pois se trata, em verdade, de meio para que a comunicação ocorra.⁴¹⁸ O autor afirma ainda que sequer caberia a incidência do ICMS sobre as atividades previstas no item 1.09 com fundamento no Convênio 106/2017, por se tratar de cessão de direitos, e não de circulação de mercadorias.⁴¹⁹

Por outro lado, parte da doutrina propugna que a interpretação dos termos empregados pelas regras de competência tributária deve evoluir de acordo com as mudanças sociais. Assim, os conceitos “tradicionais” de mercadoria e serviço devem ser superados por meio de uma interpretação evolutiva, para adaptá-los às necessidades das atuais relações econômicas.

Nesse sentido, Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Branco sustentam que o conceito de mercadoria para fins de incidência do ICMS deve se pautar na ideia de ciclo de comércio, abarcando qualquer bem material ou imaterial que integre uma cadeia de circulação, desde que não esteja abrangido no âmbito material de outras competências tributárias. O conceito de serviço, por sua vez, é mais fluido e não deve se restringir a uma obrigação de fazer, mormente por vir acompanhado da cláusula “de qualquer natureza”, que permite sua aproximação ao conceito econômico de serviço como uma utilidade colocada à disposição do consumidor.⁴²⁰

Entretanto, segundo os mencionados autores, o conceito de serviço não abrange as cessões de direito de uso devido à Súmula Vinculante nº 31 do STF, que as exclui expressamente do âmbito de competência dos municípios. Desse modo, a tributação de atividades como o *streaming* exige o exercício da competência residual da União.⁴²¹

⁴¹⁷ MELO, 2018, p. 279.

⁴¹⁸ MELO, *loc. cit.*

⁴¹⁹ *Ibid.*, p. 280.

⁴²⁰ 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. p. 333-334.

⁴²¹ DANIEL NETO; BRANCO, *loc. cit.*

Embora a economia digital seja uma realidade nova para todos os países, Misabel Derzi e César Estanislau observam que o debate em referência não encontra terreno nos países europeus que adotam o IVA, pois lá se convencionou que os bens intangíveis comercializados em ambiente virtual deveriam ser equiparados a serviços. De tal modo, não há o que se falar em mercadoria na ausência de suporte material, segundo os critérios adotados por tais países europeus.⁴²² Tal convenção não seria tarefa simples no Brasil, especialmente em razão da repartição de competências sobre as materialidades mercadoria e serviço para diferentes esferas de poder da federação.

O que se pode notar da controvérsia sobre o enquadramento tributário das novas relações de consumo travadas no contexto da economia digital é que as materialidades mercadoria e serviço não são suficientes para responder às novas realidades econômicas e, além disso, não deveriam ser segregadas em diferentes competências, pois em muitos casos os fatos podem apresentar características de ambas as hipóteses tributárias. Nesse sentido, Alcides Jorge Costa já apontava que a inclusão dos serviços no campo de incidência de um imposto sobre o valor agregado se justifica pela “dificuldade de, em diversos casos, distinguir uma venda de uma prestação de serviços”.⁴²³

Portanto, é possível concluir que embora as regras de competência tributária sejam protegidas pela rigidez do sistema tributário contra alterações frequentes, as transformações da realidade econômica demandam a sua modificação, pois, como aduz Paulo Caliendo, a dicotomia entre “mercadoria” e “serviço”, que abarca tributos, competências e legislações diferentes não é adequada à economia digital, de forma que a sua manutenção pode prejudicar o avanço econômico do país no século XXI.⁴²⁴

4.1.3.2 Desajuste entre receitas e despesas

As mudanças nas relações econômicas também provocam alterações na frequência da realização dos fatos jurídicos tributários, o que ocasiona um desajuste entre a capacidade arrecadatória pressuposta pelo constituinte para a distribuição das

⁴²² DERZI; ESTANISLAU, 2018, p. 812-813.

⁴²³ COSTA, 1979, p. 33.

⁴²⁴ 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. p. 804.

competências tributárias e a efetiva capacidade dos entes de fazer frente às despesas necessárias para o cumprimento das suas atribuições constitucionais.

Nesta hipótese, o federalismo fiscal idealizado pelo constituinte deixa de se concretizar em sua plenitude, dada a mudança na capacidade arrecadatória de cada ente da federação sem a correspondente alteração das atribuições e respectivas despesas necessárias. Com isso, tem-se que a própria mudança do comportamento social pode provocar desajuste no pacto federativo, em menor ou maior medida, independentemente de modificação no texto constitucional.

Assim, as mudanças relacionadas à economia digital têm o potencial de provocar tal distorção, na medida em que hábitos de consumo que antes geravam receitas para os Estados-membros, como a aquisição de automóveis, filmes, músicas e *softwares* de prateleira, por exemplo, deslocaram-se para hábitos que hoje geram receitas para os municípios, como a utilização de aplicativos de transporte privado urbano e contratação de plataformas de *streaming* para o consumo de filmes e músicas.

Nesse sentido, Simone Barreto afirma que:

[...] mudanças no comportamento da sociedade podem afetar a tributação do consumo no Brasil. Queremos dizer, com isso, que a aquisição de produtos virtuais pode ficar excluída da tributação, embora se tratasse de uma relação de consumo. A aquisição de um filme via download, por exemplo, não configura uma industrialização, tampouco uma prestação de serviços. Também não configura uma operação de circulação de mercadoria, se considerado o conceito de mercadoria recepcionado pela Carta de 1988. E esse, certamente, não era o escopo da Constituição ao submeter o consumo às esferas de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.⁴²⁵

Desse modo, a discussão sobre a incidência do ICMS ou do ISS sofre os reflexos da mudança de uma realidade econômica pautada no valor de troca, que tem por objeto mercadorias, para uma economia guiada pelo valor de uso, na qual ganha relevo a tomada de serviços.⁴²⁶

Ademais, como já tratado, a depender da premissa teórica adotada, as novas realidades econômicas podem demandar o exercício da competência residual da União, o

⁴²⁵ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 134-135.

⁴²⁶ DANIEL NETO; BRANCO, 2018, p. 335.

que tende a intensificar a centralização da federação, a despeito do objetivo do constituinte de conferir maior autonomia aos entes periféricos.

Entretanto, conforme leciona Estevão Horvath, não se pode olvidar que as receitas e despesas são como “partes incindíveis de um todo”,⁴²⁷ pois a obtenção daquelas somente se justifica pela existência destas. Com isso, se quer demonstrar que as mudanças da realidade econômica podem acarretar a redução das receitas tributárias de determinados entes, o que demanda ajustes diante da manutenção dos níveis de despesas.

4.1.4 Complexidade e o custo de conformidade

A tributação do consumo no Brasil é marcada por sua complexidade, que decorre da variedade de regras editadas pelos diversos entes para instituir regimes específicos, obrigações acessórias e métodos próprios de apuração e cobrança. Além disso, há uma multiplicidade de interpretações normativas levadas a efeito pelos órgãos administrativos e judiciais, o que dificulta sobremaneira a conformidade dos contribuintes à legislação tributária, e, conseqüentemente, afeta a segurança jurídica e a certeza do direito.

Decerto que a simplificação em demasia pode levar à supressão de direitos e garantias fundamentais, tendo em vista que a complexidade do sistema tributário reflete a complexidade do próprio fenômeno social. No entanto, a excessiva especialização do sistema, com a criação de diversos regimes aplicáveis a determinados segmentos econômicos, ou até mesmo direcionadas a empresas específicas, também desvirtua os desígnios constitucionais, mormente o princípio da igualdade.

A complexidade do sistema tributário brasileiro é evidenciada por estudo elaborado pelo Banco Mundial, em parceria com a PwC, que contabilizou o tempo despendido por empresas em diferentes países para o cumprimento legislação tributária, ao longo do ano de 2018.⁴²⁸ Nesse quesito, o Brasil é recordista mundial com folga: foram necessárias, em média, 1501 horas para que as empresas se adequassem às normas tributárias brasileiras, enquanto foram despendidas, em média, 160 horas na União Europeia e 182 nos países da

⁴²⁷ HORVATH, Estevão. 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).

⁴²⁸ PWC GLOBAL. **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.

América do Norte. Inclusive, a média dos países da América do Sul corresponde a 519 horas, mesmo somado aos dados relativos ao Brasil.⁴²⁹

É curioso notar que o tempo de conformidade tributária do Brasil reduziu em 23% entre os anos de 2017 e 2018, mas ainda assim é significativamente superior ao dos demais países avaliados. O estudo atribui a complexidade do sistema tributário brasileiro à existência de diferentes tributos sobre o consumo nos três níveis da federação e sugere que a implementação de uma reforma tributária poderia reduzir substancialmente o tempo de conformidade, embora seja necessário um longo período de transição para a sua implementação.⁴³⁰

A referida característica do sistema tributário brasileiro implica em alto custo de conformidade, pois, como salienta José Eduardo Soares de Melo, a crescente dificuldade em conhecer a matéria tributária exige grande esforço de sistematização e harmonização dos preceitos face aos conflitos entre os entes federados.⁴³¹ Desse modo, os custos de conformidade se somam aos demais custos das atividades econômicas, onerando o consumo e, em alguns casos, representando um desestímulo à produção.

Como sintetiza Paulo Ayres Barreto, há no sistema tributário brasileiro “todas as espécies de sistemas arrecadatórios, espalhadas entre os diversos entes tributantes e os vários tributos incidentes. Sistema complexo, inseguro, que fomenta a guerra fiscal, gerador de alto custo para o contribuinte que pretende se manter em conformidade com as suas obrigações tributárias e respectivos deveres instrumentais”.⁴³²

Nesse cenário, Betina Grupenmacher defende que a concretização do princípio da eficiência em matéria tributária, que informa a Administração Pública, fica substancialmente prejudicada em função da excessiva burocracia criada pelas legislações tributárias, especialmente em razão das diversas obrigações acessórias. Assim, para a promoção da eficiência, faz-se necessária a simplificação do sistema tributário.⁴³³

⁴²⁹ PWC GLOBAL, 2020, p. 10.

⁴³⁰ *Ibid.*, p. 18.

⁴³¹ MELO, José Eduardo Soares de. 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).

⁴³² BARRETO, 2011, p. 531.

⁴³³ 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).

Um passo importante para reduzir a distorção em comento seria a edição de Lei estabelecendo mecanismos de integração entre as administrações tributárias para afastar o cumprimento de determinadas obrigações acessórias, por exemplo.

4.1.5 Limitações à não cumulatividade do ICMS, IPI, PIS e Cofins

Ao dispor sobre o IPI e o ICMS, a Constituição de 1988 determina que estes impostos devem ser não cumulativos, de modo que o tributo devido em cada operação seja compensado com o montante cobrado nas anteriores. Trata-se de norma constitucional de eficácia plena, isto é, que produz efeitos imediatos, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal.⁴³⁴

Como visto no Capítulo 2, as legislações infraconstitucionais do IPI e do ICMS adotam a teoria do crédito físico para a aplicação da sistemática da não cumulatividade. Disto resulta que somente os insumos incorporados fisicamente ao bem de consumo, ou os produtos intermediários que se desgastam fisicamente no seu processo produtivo, podem ser aproveitados para fins de compensação, restando vedada, assim, a utilização do crédito financeiro, o que permitiria o aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de itens essenciais para a atividade produtiva, como bens do ativo fixo, cuja parcela do custo de aquisição é agregada ao preço do produto.

Ocorre que o crédito físico limita a não cumulatividade dos tributos, pois, como já mencionado, todos os bens adquiridos para utilização no processo produtivo, inclusive os que não são incorporados ao produto final, como máquinas, equipamentos e itens de manutenção, integram o preço final do produto. Nesse sentido, Misabel Derzi afirma que a concessão de crédito físico faz com que o tributo onere a produção, ao tempo que o crédito financeiro tende a onerar apenas o consumo.⁴³⁵

Por essa razão, José Eduardo Soares de Melo sustenta que o crédito físico restringe o alcance da regra de não cumulatividade erigida pela Constituição, sendo indevida a

⁴³⁴ 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.

⁴³⁵ BALEEIRO, 2010, p. 737.

restrição imposta por norma infraconstitucional.⁴³⁶ Não obstante, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se posiciona pela aplicação do crédito físico como garantia mínima da não cumulatividade, cabendo ao legislador infraconstitucional determinar o critério que entende mais adequado para operacionalizar a referida sistemática.⁴³⁷

Soma-se ao rol de distorções as dificuldades enfrentadas pelas empresas exportadoras para obter a restituição dos créditos acumulados, o que afasta a concretização do princípio do destino. Como anota Misabel Derzi, “na prática, as legislações de cada Estado têm fugido realmente do dever de reembolsar tais créditos acumulados”.⁴³⁸

A não cumulatividade das contribuições PIS e Cofins convivem no sistema jurídico com os regimes cumulativo e monofásico. Até a edição das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, as contribuições em referência incidiam cumulativamente no ciclo econômico, onerando a cadeia produtiva, como ocorria com o extinto IVC. Neste cenário, como salienta Paulo Ayres Barreto, havia certa convergência teórica sobre a necessidade de implementação da sistemática não cumulativa, o que resultou na promulgação das referidas leis e na aprovação da emenda constitucional nº 42/2003, que permitiu a definição, por lei, dos setores de atividade econômica para as quais as contribuições seriam não cumulativas.⁴³⁹

Entretanto, a não cumulatividade das contribuições não atendeu às expectativas dos contribuintes, eis que instituída sob alíquotas significativamente majoradas e com aplicabilidade apenas para as pessoas jurídicas que apuram o Imposto de Renda sobre o lucro real, salvo algumas exceções específicas.⁴⁴⁰

O critério adotado pelo legislador para a aplicação do regime não cumulativo tampouco atendeu à determinação constitucional, pois o regime de apuração do imposto de renda não é indicativo do segmento econômico do contribuinte, mas do volume de suas receitas, razão pela qual Paulo Ayres Barreto afirma que tal vinculação apenas se justifica para fins arrecadatários, o que não se coaduna com o arquétipo constitucional da não cumulatividade do PIS e Cofins.⁴⁴¹

⁴³⁶ MELO, 2011, p. 332.

⁴³⁷ MOREIRA, 2018, p. 276.

⁴³⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. 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. p. 141.

⁴³⁹ BARRETO, 2011, p. 534.

⁴⁴⁰ *Ibid.*, p. 535.

⁴⁴¹ *Ibid.*, p. 539.

Dessa forma, a vinculação da não cumulatividade do PIS e Cofins ao regime de apuração do Imposto de Renda malfez o princípio da livre concorrência, na medida em que cria diferenciação injustificada entre empresas que exercem a mesma atividade econômica, sujeitando-as a cargas tributárias distintas.

Nessa senda, Humberto Ávila sustenta que, ao adotar o regime não cumulativo de modo expresse e com uma finalidade inequívoca, o legislador tem o dever de coerência, devendo instituir o regime de modo isento de contradições, caso contrário estará violando o princípio da igualdade.⁴⁴²

Registre-se, ainda, que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS elevou significativamente a complexidade das contribuições, principalmente diante das controvérsias interpretativas quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento, bem como em relação ao conceito de receita e a amplitude da base de cálculo. Ademais, há diversos regimes especiais que concedem desonerações parciais ou totais dos tributos, o que os torna ainda mais complexos e suscetíveis a distorções sobre as relações de mercado e criação de contencioso administrativo e judicial.

Portanto, embora a implementação da não-cumulatividade tenha proporcionado significativo avanço para aproximar a tributação do consumo ao ideal de neutralidade, verifica-se no sistema tributário brasileiro algumas graves distorções que restringem a referida técnica de apuração.

4.2 POSSÍVEIS FORMAS DE CORREÇÃO DAS ATUAIS DISTORÇÕES RELACIONADAS À TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Uma vez constatada a existência de diversas distorções no atual modelo de tributação do consumo, cumpre avaliar as possíveis formas de sua correção, devendo a reforma constitucional figurar como a última opção disponível, ante as premissas assentadas no Capítulo 3.

⁴⁴² ÁVILA, Humberto. 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.

4.2.1 Evolução interpretativa das competências tributárias

Diante da natural evolução da forma como os indivíduos interagem no meio social e seus reflexos sobre a frequência em que os fatos jurídicos tributários são realizados, questiona-se se as competências tributárias acompanhariam essa evolução por meio de mudanças interpretativas ou se a rigidez do sistema tributário nacional impõe a modificação formal das competências para a realização de mudanças mais profundas.

Este é o tema que será tratado neste aparte e que possui fundamental importância para as conclusões deste trabalho.

4.2.1.1 Natureza dos termos utilizados pelas regras de competência tributária

A definição do alcance material das regras de competência tributária envolve não só o problema da indeterminação da linguagem, isto é, da equivocidade dos textos e da vagueza das normas jurídicas, mas a discussão sobre a natureza dos termos empregados pelas regras de competência exprimem tipos ou conceitos.

A concepção das regras de competência como tipos ou conceitos será objeto de análise a seguir, pois cada uma dessas concepções é funcionalmente distinta, o que interfere no método de interpretação dos termos utilizados pelo legislador e, conseqüentemente, na abrangência material dos tributos.

Como será visto, a utilização de conceitos confere rigidez às regras de competência tributária, pois as suas características não podem ser alteradas ou minimamente desconsideradas para a verificação da hipótese material do tributo, enquanto a utilização de tipos, por sua fluidez, permite a interpretação evolutiva dos termos, o que serviria à resolução de distorções relacionadas à qualificação dos fatos para a incidência tributária, como, por exemplo, a adaptação das materialidades eleitas pelo constituinte às novas relações comerciais que vem surgido no contexto da economia digital.

Antes, porém, realiza-se uma breve digressão sobre a utilização do termo “tipicidade” na doutrina tributária brasileira, para afastar eventual confusão terminológica.

Em importante livro publicado sobre a tipicidade no Direito Tributário, que influenciou em grande medida a doutrina nacional, Alberto Xavier ensina que o princípio da tipicidade especifica o alcance do brocardo *nullum tributum sine lege*, uma vez que impõe a prescrição rigorosa dos elementos constitutivos do fato tributário.⁴⁴³ Desse modo, a tipicidade é verificada quando o caso concreto contém todos os elementos previstos em lei como necessários para a incidência do tributo.⁴⁴⁴

Assim, segundo Alberto Xavier, o princípio da tipicidade impõe que o “tipo” tributário seja preciso e determinado na sua formulação legal, de modo a afastar o tanto quanto possível a utilização de “critérios subjetivos” pelos órgãos de aplicação do Direito.⁴⁴⁵ O tipo tributário é, portanto, rigorosamente “fechado”, restando vedada a utilização de “conceitos indeterminados” em matéria tributária.⁴⁴⁶ Alberto Xavier salienta que o caráter “fechado” do tipo tributário não afasta o reconhecimento de que todos os termos possuem algum grau de indeterminação,⁴⁴⁷ mas impõe ao legislador o emprego de signos que “o órgão de aplicação do direito deva descobrir imediata, direta e exclusivamente o conteúdo que, deste modo, é lógica e com conceitualmente unívoco”.⁴⁴⁸

Sem reduzir a importância da obra de Alberto Xavier, é importante observar que a expressão “tipo fechado” foi empregada pelo autor com base em acepção equivocada. Como esclarece Misabel Derzi em excelente obra dedicada ao tema, os sistemas jurídicos ibéricos e latino-americanos introduziram o termo “tipo” equivocadamente como tradução da palavra alemã *Tatbestand*, que corresponde ao fato gerador *abstrato*, isto é, à hipótese de incidência. Segundo a autora, a utilização da expressão “tipo fechado” como designativa de exatidão, rigidez e delimitação é imprópria e contraditória, pois os tipos são necessariamente abertos às flutuações da realidade.⁴⁴⁹ De tal modo, Derzi salienta que “o tipo fechado não se distingue do conceito classificatório, pois seus limites são definidos e suas notas rigidamente assentadas”.⁴⁵⁰

Com isso, a autora introduz a distinção terminológica entre conceito e tipo. Nas suas lições, o conceito corresponde à seleção abstrata das características de um objeto que

⁴⁴³ XAVIER, 1978, p. 87.

⁴⁴⁴ XAVIER, *loc. cit.*

⁴⁴⁵ *Ibid.*, p. 93.

⁴⁴⁶ *Ibid.*, p. 95.

⁴⁴⁷ *Ibid.*, p. 97.

⁴⁴⁸ *Ibid.*, p. 98.

⁴⁴⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 3. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 54.

⁴⁵⁰ *Ibid.*, p. 54.

são necessárias para a sua verificação no caso concreto.⁴⁵¹ Os conceitos podem se referir a objetos reais ou irreais e se distinguem em grau de abstração, de modo que o menos geral é espécie do gênero do conceito mais abrangente. Desse modo, os conceitos são definidos pela determinação do seu gênero e das suas características distintivas como espécie.⁴⁵² O conceito pode indicar, por exemplo, as notas “a”, “b” e “c” como características abstratas de um objeto, que somente será verificado no caso concreto se presentes as mesmas características “a”, “b” e “c”.⁴⁵³

Consoante as lições de Karl Larenz, a formação de um conceito se dá por meio de um pensamento “abstrator”, que apreende um objeto da experiência com base nas suas propriedades particulares sobressalentes ou notas gerais. Das notas isoladas de um objeto, formam-se os conceitos, sobre os quais se podem subsumir os objetos que apresentam todas as propriedades da sua definição. Com a eliminação de notas particulares são formados conceitos mais abstratos, aos quais se podem subsumir todos aqueles que lhe são subordinados.⁴⁵⁴

As características relevadas para a formação do conceito também são determinadas pelo corte de linguagem próprio de cada ciência. Como explana Larenz:

[...] o conceito jurídico que designa uma determinada classe de objetos nem sempre se identifica plenamente com o conceito correspondente de outra ciência, ou nem sequer com o que o uso linguístico corrente por ele entende.⁴⁵⁵

De tal modo, os conceitos jurídicos compreendem as características relevadas de acordo com os seus próprios fins. Por esse motivo, a definição de um conceito pode não ser a mesma para a ciência jurídica que para a ciência contábil, embora possuam traços em comum. Ainda assim, todas as características que compõem o conceito jurídico devem estar presentes no caso concreto, para que se possa falar em fato jurídico. Portanto, o conceito configura uma representação abstrata de dados empíricos,⁴⁵⁶ que pode afastar-se

⁴⁵¹ DERZI, 2018, p. 48.

⁴⁵² DERZI, *loc. cit.*

⁴⁵³ *Ibid.*, p. 49.

⁴⁵⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 625.

⁴⁵⁵ LARENZ, *loc. cit.*

⁴⁵⁶ TORRES, 2004, p. 24.

da realidade caso a sua definição seja estipulada de forma diversa pelo extrato de linguagem que o emprega.

Diferentemente, o tipo compreende uma ordenação de características sem limites rigorosos, isto é, suas características não são indispensáveis, podendo algumas delas faltar.⁴⁵⁷ Desse modo, o tipo se distingue do conceito por não compreender um número limitado e necessário de características,⁴⁵⁸ mas uma ordem de características flexíveis e renunciáveis. O tipo é necessariamente aberto e, portanto, não suscetível a definição, mas apenas à descrição das suas características “típicas”.⁴⁵⁹ A fluidez dos seus contornos e a possibilidade de sua adaptação às mudanças da realidade são características do tipo como método de investigação científica, cuja aplicação, segundo Derzi, representa uma reação à rigidez do conceito classificatório, com o objetivo de adequar a aplicação do direito à fluidez das relações interpessoais.⁴⁶⁰ Nessa toada, Karl Larenz ressalta que os tipos jurídicos são “em si próprios sistemas móveis de elementos ordenados entre si, sob um determinado critério diretivo”.⁴⁶¹

Ao exemplificar a distinção entre conceito e tipo em matéria tributária pode ser melhor compreendida a partir do exemplo desenvolvido por Humberto Ávila. Afirma que a compreensão do termo “receita” como um conceito impõe que o fato possa ser qualificado como um ingresso financeiro, que se integra ao patrimônio como elemento novo e positivo, sem quaisquer reservas ou condições. Assim, o fato deve possuir todas essas características para ser considerado receita, pois, na falta de qualquer delas, não se estará diante do referido conceito. Por outro lado, se compreendido como tipo, as mencionadas características do termo “receita” serão tidas como comumente observadas, mas não necessárias, pois elas podem ser alteradas ao longo do tempo ou até mesmo algumas delas faltar para que o fato possa ser qualificado como receita.⁴⁶²

Como se pode notar até aqui, a forma como os termos empregados pelas regras de competência são compreendidos, isto é, se tipos ou conceitos, determina os limites do próprio poder de tributar. Nesse contexto a doutrina diverge sobre qual desses métodos seria compatível com a interpretação dos termos empregados nas regras de competência tributária do sistema constitucional brasileiro.

⁴⁵⁷ DERZI, 2018, p. 49.

⁴⁵⁸ DERZI, *loc. cit.*

⁴⁵⁹ DERZI, *loc. cit.*

⁴⁶⁰ DERZI, *loc. cit.*

⁴⁶¹ LARENZ, 1997, p. 624.

⁴⁶² ÁVILA, 2018, p. 12-13.

Segundo Misabel Derzi, prevalece no Direito Tributário a tendência pela utilização de conceitos, em decorrência dos princípios da legalidade estrita, da segurança jurídica, da uniformidade e da praticabilidade, que afastam o modo de pensar tipológico. Além disso, a repartição rígida de competências tributárias pressupõe a forma de raciocínio por conceito.⁴⁶³ Para chegar a esta conclusão, Derzi observa, com fundamento nas lições de Norberto Bobbio, que a abstração e a generalidade das normas jurídicas têm por objetivo a realização da certeza na aplicação do Direito e na segurança jurídica, princípios estes que são enfraquecidos com a utilização de tipos, dada a flexibilidade e abertura da sua forma de ordenação.⁴⁶⁴ A autora salienta ainda que a rígida discriminação constitucional de competências tributárias compreende a enumeração exaustiva dos tributos, diferenciados entre si por notas fixas e irrenunciáveis, o que é incompatível com a possibilidade de transição fluida do pensamento tipológico, que admite a dedução, por analogia, de formas mistas ou novas.⁴⁶⁵

Embora Misabel Derzi sustente que os tributos não devem ser pensados como se exprimissem tipos, a autora não nega a existência de “zonas de penumbra” no Direito Tributário ou a inexistência de conceitos indeterminados.⁴⁶⁶ Não obstante, aduz que, por força do princípio da segurança jurídica, o legislador deve modelar e fechar o tipo socialmente aberto em conceitos determinados. Este pressuposto corresponde ao princípio comumente chamado de “tipicidade”, que, em razão da sua imprecisão terminológica, deve ser mencionado como princípio da “especialidade ou especificidade conceitual”.⁴⁶⁷

Assim, a tese de Misabel Derzi realiza importante contribuição científica ao esclarecer o equívoco do emprego do termo “tipicidade” no sentido de algo preciso e delimitado, como empregado na obra de Alberto Xavier e de tantos outros autores clássicos do Direito Tributário nacional. No entanto, as conclusões de Derzi sobre a natureza dos termos empregados nas regras de competência tributária não divergem em substância da obra de Xavier, como reconhecido pela própria autora, ao afirmar que:

[...] do ponto de vista material, a tese não destrói, mas afirma clássicos princípios jurídicos, os quais, não obstante, são melhor atendidos por

⁴⁶³ DERZI, 2018, p. 216.

⁴⁶⁴ *Ibid.*, p. 125.

⁴⁶⁵ *Ibid.*, p. 127.

⁴⁶⁶ *Ibid.*, p. 287.

⁴⁶⁷ *Ibid.*, p. 117.

meio dos conceitos determinados do que por meio das estruturas flexíveis e fluidas do pensamento de ordem que são os tipos.⁴⁶⁸

Entretanto, a doutrina não é uníssona sobre a utilização de conceitos em matéria tributária. Ao analisar a posição adotada por Derzi, Luís Eduardo Schoueri reconhece a pertinência dos argumentos defendidos pela autora, mas afirma que eles não excluem a existência de tipos nas regras de competência tributária.⁴⁶⁹ Segundo Schoueri, a própria Derzi reconhece que os conceitos e tipos convivem no Direito em tensão permanente, de modo que o legislador pode se referir a um objeto como um tipo ou como um conceito.

Para sustentar a possibilidade de adoção de tipos nas regras de competência tributária, Schoueri vale-se dos argumentos desenvolvidos pelos autores alemães Klaus Vogel e Hannfried Walter, que tomam por base a ausência de clareza nos critérios eleitos pela doutrina e jurisprudência alemã para a distinção das hipóteses tributárias dos impostos. Segundo estes autores, enquanto no Direito Tributário uma mesma conduta pode originar mais de uma obrigação tributária, a sobreposição de normas sobre um mesmo fato em outros ramos do Direito deve ser solucionada para que apenas uma delas seja aplicada ao caso concreto. Isto demonstraria que a repartição de competências é uma opção do legislador não vinculada à adoção de critérios lógico-rationais.

Nesse sentido, Schoueri defende que a repartição de competência do sistema tributário nacional não seguiu nenhum critério coerente, mas tão somente fatores históricos, pois, segundo o autor:

[...] o constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, sabia ele que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência.⁴⁷⁰

Portanto, na visão de Schoueri, a Constituição Federal adota tanto conceitos de Direito Privado para a distribuição de competências tributárias, o que impede a sua modificação por força do artigo 110 do Código Tributário Nacional, quanto emprega termos a partir de uma aproximação tipológica, independentemente de possuírem conceitos

⁴⁶⁸ DERZI, 2018, p. 30.

⁴⁶⁹ SCHOUERI, 2019, p. 270.

⁴⁷⁰ *Ibid.*, p. 276.

equivalentes no Direito Privado. Desse modo, a investigação sobre a natureza da competência tributária deve ser realizada pela leitura contextual da Constituição.

Para Schoueri, a previsão constitucional de que a lei complementar deve dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária deixa clara a orientação do constituinte quanto ao emprego de tipos nas regras de competência tributária. Isto porque, segundo o autor, se as regras de competência exprimissem conceitos, não haveria necessidade de lei complementar para afastar a possibilidade de conflito, uma vez que o conceito pressupõe limites bem definidos, razão pela qual seria suficiente a sua previsão constitucional. Desse modo, o constituinte teria contemplado a realidade econômica por meio de uma aproximação tipológica, cabendo à lei complementar a tarefa de conferir ao tipo uma expressão conceitual.

Em sentido contrário, Humberto Ávila argumenta que a necessidade de definição dos termos empregados nas regras de competência tributária por lei complementar não infirma o seu caráter conceitual. Segundo o autor, os conceitos se revestem de abstração e, por isso, precisam ser definidos, ou seja, devem ser explicados por meio de enunciados que esclareçam as expressões linguísticas, os seus limites e fronteiras.⁴⁷¹ Entretanto, a definição não elimina por completo a imprecisão conceitual, pois os termos utilizados pelo legislador são ambíguos e os significados são vagos, em maior ou menor grau. De tal modo, a definição tem a função de reduzir a ambiguidade e vagueza, mas não é capaz de eliminá-las, razão pela qual o processo de especificação conceitual é contínuo.⁴⁷²

Nesse sentido, Humberto Ávila ressalta que a dicotomia entre conceito e tipo costuma ser mal compreendida, pois o conceito não deve ser entendido como algo que possui exatidão absoluta, e o tipo não deve ser designado como algo completamente fluido, pois ambos manifestam algum grau de indeterminação, o que é inerente à própria linguagem.⁴⁷³

Apesar de contestar a dicotomia radical entre conceito e tipo, Humberto Ávila adverte que as regras de competência tributária somente podem exprimir conceitos, assim entendidos como termos que conotam propriedades necessárias, limitadas e estáveis. Isto porque os tipos somente podem ser manifestados por enunciados de caráter descritivo, pois conotam propriedades exemplificativas, ilimitadas e instáveis, o que é incompatível com a

⁴⁷¹ ÁVILA, 2018, p. 41.

⁴⁷² *Ibid.*, p. 42, 45.

⁴⁷³ *Ibid.*, p. 44-45.

prescritividade do Direito. Assim, segundo o autor, a tese de que as competências tributárias devem ser compreendidas como tipos leva à descaracterização destas regras como significados de enunciados prescritivos, com a função de dirigir o comportamento dos entes federados.⁴⁷⁴

Pelo exposto, é possível concluir que os conceitos são compatíveis com as regras de competência tributária, dada a prevalência do princípio da segurança jurídica no Direito Tributário e a rígida discriminação de rendas promovida pela Constituição Federal. Desse modo, o sistema jurídico brasileiro não admite a mudança das características dos conceitos adotados pela Constituição para a adaptação do Direito Tributário às novas realidades econômicas, seja por lei complementar ou por interpretação evolutiva.

Entretanto, não se pode olvidar que a utilização de conceitos não afasta a sua imprecisão terminológica, razão pela qual eles precisam ser definidos, como será tratado a seguir.

4.2.1.2 Definição dos termos empregados pelas regras de competências tributárias

Como demonstrado, os termos utilizados pelas regras de competência tributária exprimem conceitos, por decorrência dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, bem como em função da rígida distribuição de competências tributárias. Contudo, isso não afasta a necessidade de definição dos termos referidos na Constituição, pois, como leciona Humberto Ávila, “todos os conceitos podem ser explicados por meio de definições, sendo estas tanto mais importantes quanto mais imprecisas as fronteiras dos conceitos e mais complexas as suas relações com outros conceitos”.⁴⁷⁵

Conforme Eros Grau, a definição é a “explicitação” do termo que exprime o conceito.⁴⁷⁶ Isto quer dizer que a definição não atribui significado ao termo empregado pela regra de competência tributária, mas explica o significado transmitido pelo seu emprego,⁴⁷⁷ pois os termos, na qualidade de signos,⁴⁷⁸ transmitem significados que

⁴⁷⁴ ÁVILA, 2018, p. 64.

⁴⁷⁵ *Ibid.*, p. 43.

⁴⁷⁶ 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. p. 157.

⁴⁷⁷ ÁVILA, 2018, p. 44.

⁴⁷⁸ GRAU, *op. cit.*, p. 157.

resultam de uma convenção linguística sobre como referir-se a um determinado objeto.⁴⁷⁹ Assim, os termos possuem significados mínimos, consolidados pelo seu uso comum ou técnico, que não devem ser desconsiderados pelo intérprete.⁴⁸⁰ Portanto, embora as palavras e expressões possuam algum grau de indeterminação, os seus significados são determináveis.⁴⁸¹

Como já mencionado, o significado dos termos pressupõe uma convenção linguística, que pode resultar, segundo Eros Grau, de uma definição léxica ou de uma definição estipulativa. A primeira compreende a explicitação dos significados da linguagem natural, com vistas à redução da sua imprecisão. A segunda se refere à explicitação de regras para o uso das palavras de forma distinta ou restritiva da linguagem natural, exprimindo, assim, uma linguagem artificial.⁴⁸²

Nesse sentido, consoante as lições de Humberto Ávila, a Constituição pode adotar conceitos próprios, estipulando-os ou redefinindo-os. No entanto, quando os conceitos incorporados pela Constituição não estão amparados em uma definição estipulativa ou em uma redefinição, o conceito corresponderá ao significado comum, ordinário ou técnico, do termo empregado.⁴⁸³

Portanto, a Constituição Federal, ao se referir a determinados termos, estabelece uma reserva dos conteúdos que não podem ser modificados pelo legislador infraconstitucional.⁴⁸⁴ Conforme Humberto Ávila, essa reserva material pode ser realizada de forma direta ou indireta.⁴⁸⁵ A reserva material direta ocorre quando a Constituição “põe” conceitos, com a utilização de expressões que “possuem sentidos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem”.⁴⁸⁶ Como exemplo, o autor cita os termos “renda”, “faturamento” e “salário”, que, de forma expressa ou implícita, têm o seu conceito previamente construído pelo ordenamento jurídico, jurisprudência ou doutrina.⁴⁸⁷ A reserva material indireta, por sua vez, ocorre quando a Constituição “pressupõe” determinados conceitos, como ocorre na divisão de competências entre os entes da federação, em que a atribuição de poder a um ente para tributar determinado fato implica

⁴⁷⁹ ÁVILA, *op. cit.*, p. 44.

⁴⁸⁰ Id., 2006, p. 203.

⁴⁸¹ GRAU, *op. cit.*, p. 147.

⁴⁸² *Ibid.*, p. 144.

⁴⁸³ ÁVILA, *op. cit.*, p. 50.

⁴⁸⁴ Id., 2006, p. 202.

⁴⁸⁵ Id., 2006, p. 202.

⁴⁸⁶ ÁVILA, 2006, p. 202.

⁴⁸⁷ *Ibid.*, p. 203.

na atribuição implícita de poder a outro ente para tributar fato diverso. Como exemplo, o termo “mercadoria” compreende apenas bens móveis porque o Constituinte outorgou poder sobre materialidade distinta para gravar bens imóveis.⁴⁸⁸

Nesse compasso, releva notar que os conceitos postos ou pressupostos pela Constituição restringem o poder de tributar, pois a definição dos termos previstos no texto constitucional deve observar os limites da interpretação conceitual. Assim, a “evolução interpretativa” dos termos empregados nas regras de competência tributária – no sentido de ampliação ou restrição das propriedades conotadas pelo conceito – não é compatível com o sistema tributário brasileiro. O que evolui é o processo de especificação conceitual, por meio da definição dos termos constitucionais, que não permite a alteração dos significados mínimos incorporados pela Constituição Federal.

Cabe ainda sobrelevar que, segundo Humberto Ávila, a interpretação conceitual dos termos empregados pelas regras de competência tributária deve ser complementada por uma teoria jurídica da argumentação, pois o pressuposto de que as competências tributárias exprimem conceitos, não diz qual deles, dentre os possíveis, foi incorporado pela Constituição.⁴⁸⁹

Isto porque, como explica Eros Grau, o ordenamento jurídico costuma incorporar diferentes conceitos que são manifestados por um mesmo termo, o que exige a adoção de critérios interpretativos para a identificação do conceito aplicável à regra de competência tributária.⁴⁹⁰ Segundo o autor, a existência de conceitos jurídicos se evidencia pelo fato de que “as coisas, estados ou situações a que são aplicados sujeitam-se a diversos regimes jurídicos ou a diversas normas jurídicas”.⁴⁹¹

Nesse contexto, Ávila defende a aplicação de uma teoria da argumentação baseada na coerência substancial do ordenamento jurídico, para uma reconstrução coerente do significado dos conceitos constitucionais. Como salienta o autor, o intérprete dispõe de diferentes categorias argumentativas para a atividade de interpretação e aplicação do Direito, a exemplo dos argumentos linguísticos, fundados nos significados ordinários ou técnicos dos termos, dos argumentos genéricos, pautados na vontade do legislador histórico, dos argumentos sistemáticos, construídos a partir da ideia de unidade e coerência do sistema jurídico, e dos argumentos meramente práticos, pautados por razões externas ao

⁴⁸⁸ ÁVILA, 2006, p. 202.

⁴⁸⁹ *Ibid.*, p. 208.

⁴⁹⁰ GRAU, 2016, p. 157.

⁴⁹¹ *Ibid.*, p. 158.

Direito, como a economia e a política. Assim, com base nos princípios norteadoras do Estado de Direito, os argumentos linguísticos e sistemáticos precedem aos argumentos genéricos e práticos.⁴⁹²

A esta teoria da argumentação poderia se somar muitas outras, como o percurso gerador de sentido, defendido por Paulo de Barros Carvalho,⁴⁹³ e a busca do sentido literal possível de Larenz, cuja aplicação ao Direito Tributário brasileiro é defendida por Andrei Pitten Velloso.⁴⁹⁴ No entanto, para os limites do presente trabalho, releva apenas consignar que as competências tributárias exprimem conceitos, cujos significados devem ser reconstruídos pelo intérprete, considerando os seus significados mínimos na linguagem comum ou técnica. De fato, um mesmo termo pode exprimir diferentes conceitos, o que exige a adoção de uma teoria da argumentação para determinar qual deles é aplicável ao Direito Tributário.⁴⁹⁵

Nessa perspectiva, as distorções do sistema tributário apontadas na primeira parte deste Capítulo 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, caso contrário, restariam violados os postulados constitucionais da legalidade e da segurança jurídica.

4.2.2 Modificação da legislação complementar

Consoante o artigo 146 da Constituição, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, como a definição dos tributos, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Assim, diante das possibilidades que diploma normativo, cumpre avaliar se as distorções apontadas ao longo deste Capítulo poderiam ser corrigidas por reformas infraconstitucionais.

⁴⁹² ÁVILA, 2006, p. 211.

⁴⁹³ CARVALHO, 2011, p. 184-204.

⁴⁹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 174-326.

⁴⁹⁵ ÁVILA, *op. cit.*, p. 211.

Para Tathiane Piscitelli, o sistema tributário nacional atende aos requisitos de justiça e flexibilidade elencados pelo economista Joseph Stiglitz como ideais para todo sistema tributário,⁴⁹⁶ mas apresenta resultado insatisfatório em eficiência econômica, responsabilidade política e simplicidade.⁴⁹⁷ Assim, a autora sustenta que bastariam reformas infraconstitucionais para a resolução de tais desvios.

Decerto que algumas distorções do sistema podem ser corrigidas por lei complementar. No entanto, outras exigem alterações à nível constitucional.

A lei complementar nº 160/2017, por exemplo, objetiva afastar as distorções relacionadas à guerra fiscal, mas não tem competência para alterar o princípio da origem, adotado implicitamente pela Constituição Federal, medida que se afigura necessária para eliminar a competição fiscal nociva entre os entes. Por essa razão, subsistem dúvidas razoáveis sobre a possibilidade de correção da guerra fiscal por intermédio da referida lei complementar.

A complexidade e o custo de conformidade, por sua vez, podem ser bastante reduzidos com a edição de leis complementares que racionalizem o sistema, mas há dúvidas sobre o alcance dos seus efeitos, pois ainda remanesce uma complexa distribuição de rendas no sistema e divergências interpretativas que geram insegurança jurídica.

Uma distorção que poderia ser integralmente corrigida por lei complementar refere-se às limitações à não cumulatividade do IPI, ICMS, PIS e Cofins. Para tanto, a LC teria que adotar o crédito financeiro para o IPI e ICMS e adequar a sistemática não cumulativa do PIS e Cofins aos desígnios constitucionais, de forma a determinar sua aplicação sobre determinados setores da economia.

Não obstante, algumas das distorções sobrelevadas neste trabalho não são passíveis de correção por lei complementar, como a inadequação do atual sistema à economia digital, por exemplo. Como demonstrado, ainda que seja instituído novo imposto pelo exercício da competência residual da União, o desequilíbrio da federação seria aprofundado, pois implicaria em maior centralização da federação brasileira.

⁴⁹⁶ Para as características elencadas por Joseph Stiglitz, vide item 1.5.

⁴⁹⁷ 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.

Ademais, consoante a premissa teórica adotada por este trabalho, a lei complementar não pode ampliar ou alterar o significado dos conceitos constitucionais eleitos pela Constituição, pois o sistema tributário nacional não é compatível com a adoção de tipos para a determinação da hipótese tributária. Assim, não é possível corrigir distorções do sistema com a tese da evolução tipológica da competência tributária, sem que se faça ruir a confiabilidade do sistema jurídico.

A função da lei complementar ao definir os tributos é a de reduzir a sua imprecisão terminológica. Além disso, a definição dos conceitos empregados pelas competências tributárias deve observar os significados mínimos dos termos postos ou pressupostos pela Constituição.

Nesse compasso, Estevão Horvath adverte que a lei complementar não é “um ‘cheque em branco’ que a Constituição tenha emitido ao legislador para ‘complementá-la’”, pois “o que a lei complementar fará será esmiuçar o que já está, de forma mais ou menos explícita, contido na Lei Maior”.⁴⁹⁸

Portanto, tem-se que a edição de lei complementar corrige apenas parcialmente as distorções tratadas ao longo deste Capítulo.

4.2.3 Alteração constitucional

Em linhas gerais, a doutrina sustenta que a Constituição Federal pode ser modificada de duas formas: por mutação constitucional ou por reforma constitucional. A primeira corresponde a um processo informal de modificação, sem alteração do texto constitucional, e a segunda configura um processo formal de alteração do texto constitucional por revisão ou emenda.⁴⁹⁹

Desse modo, investiga-se, a seguir, se a mutação constitucional atenderia à necessidade de correção das distorções do atual sistema tributário ou se seria necessário empreender modificação formal do texto constitucional.

⁴⁹⁸ HORVATH, 2011, p. 235.

⁴⁹⁹ SILVA, 1999, p. 2.

4.2.3.1 Mutação constitucional

Como explica José Afonso da Silva, a mutação constitucional resulta de uma modificação não formal da Constituição – isto é, sem alteração do texto – devido a mudanças nos costumes, tradições, de adequação político-social ou de alteração empírica e sociológica, mediante a reinterpretação dos termos previstos na Constituição.⁵⁰⁰

No mesmo sentido, Simone Barreto afirma que a mutação constitucional configura um processo informal de alteração do texto constitucional, por meio da modificação do seu sentido e não do termo empregado pelo constituinte, que resulta de mudanças sociais, históricas e culturais que influem no processo de construção da norma jurídica.⁵⁰¹ A autora ressalta que a mutação do sentido do texto constitucional é uma consequência de mudanças externas ao sistema jurídico, que reclamam a adaptação do dispositivo constitucional às mudanças da realidade social.⁵⁰²

Tal fenômeno decorre do fato de que a evolução da realidade social interfere na interpretação dos dispositivos legais, uma vez que a norma jurídica é construída à luz do contexto sobre o qual o Direito é aplicado. Por isso, como salienta Eros Grau, “o significado válido dos textos é variável no tempo e no espaço, histórica e culturalmente”.⁵⁰³

Para exemplificar a evolução interpretativa dos textos legais, Eros Grau alude à expressão “ato obsceno” prevista no artigo 223 do Código Penal Brasileiro, cujo significado se adaptou à evolução dos costumes e valores sociais. O mesmo vale para os termos empregados pela Constituição, como se observa do significado de “livro”, alcançado por regra de imunidade tributária, cujas características foram alteradas com a evolução das tecnologias e passou a abranger o “livro eletrônico”, como reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 330.817/RJ.⁵⁰⁴

A mutação constitucional não se confunde com o tipo, no sentido de ordem flexível de características renunciáveis.⁵⁰⁵ Enquanto os tipos permitem modificações das suas

⁵⁰⁰ *Ibid.*, p. 3.

⁵⁰¹ BARRETO, 2015, p. 74.

⁵⁰² *Ibid.*, p. 79.

⁵⁰³ GRAU, 2016, p. 85.

⁵⁰⁴ BRASIL. 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.

⁵⁰⁵ DERZI, 2018, p. 287.

características pela prática administrativa, de forma a atender as necessidades do próprio Estado,⁵⁰⁶ a mutação compreende modificações graduais na significação de uma ou mais características que formam o conceito, em decorrência de mudanças na realidade social. Nesse sentido, a mutação constitucional é compatível com os conceitos jurídicos, como ensina Misabel Derzi:

Conceitos jurídicos e classificações não são, por sua própria natureza, imutáveis, eternos, mas sempre ligados às lentas mutações de significações ou às alterações legislativas. O sistema jurídico é histórico e aberto.

Reconhecermos tendências conceituais classificatórias em um ou outro ramo jurídico não significa optarmos por uma visão estática e fixa do Direito. Os conceitos jurídicos e as classes, ao longo do tempo, tendo em vista as potencialidades de criação legal ou as mudanças de significação, oscilam e se alteram. O conceito de pessoa e suas classes, no Direito Romano, não correspondem a conceito de pessoa no Direito, por exemplo.⁵⁰⁷

Vale notar que a mutação constitucional não autoriza que o próprio ente público determine, por lei complementar ou ordinária, o que entende como o significado correto dos termos empregados pelas regras de competência tributária, como seria possível se eles exprimissem tipos. Como ensina Humberto Ávila, as regras de competência tributária têm caráter heterônomo, ou seja, a autoridade que confere o poder de tributar não se equipara ao ente federado destinatário da norma, pois, caso contrário, o conteúdo da regra seria determinado pelo próprio ente obrigado à sua observância.⁵⁰⁸

Humberto Ávila esclarece, porém, que a heteronomia não é insensível a mudanças de sentido no tempo. Tal posição parece se coadunar com a possibilidade de mutação constitucional das regras de competência tributária, mas o autor ressalva que tais mudanças interpretativas podem ocorrer em outros âmbitos do Direito, como no Direito Civil, mas não em relação às regras constitucionais que atribuem poder de tributar, pois nestes casos a Constituição incorpora o significado pressuposto pelo constituinte ao tempo da promulgação da Constituição.⁵⁰⁹

Em sentido contrário, Simone Barreto defende a possibilidade de mutação constitucional dos termos previstos nas regras de competência tributária, ainda que em

⁵⁰⁶ DERZI, 2018, p. 287.

⁵⁰⁷ *Ibid.*, p. 95.

⁵⁰⁸ ÁVILA, 2018, p. 32.

⁵⁰⁹ ÁVILA, *loc. cit.*

caráter mínimo, por se tratar de conceitos fechados.⁵¹⁰ A autora afirma que tal modificação somente é válida quando reconhecida e afirmada pelo Poder Judiciário, que é o órgão legitimado para interpretar e aplicar o Direito.⁵¹¹ Assim, a mutação é introduzida no sistema jurídico quando da sua aplicação pela autoridade judiciária, mediante a emissão de norma concreta.⁵¹²

Contudo, Simone Barreto ressalta que a mutação reconhecida por órgão judicante hierarquicamente inferior ao Supremo Tribunal Federal se sujeita ao controle de constitucionalidade exercido por esta Corte, pois a mutação de sentido dos termos incorporados pela Constituição comporta limites que podem ser eventualmente inobservados pelo próprio Poder Judiciário, situação em que se estaria diante de uma mutação “inconstitucional”.⁵¹³ Assim, o grau de aceitação da mutação constitucional pela comunidade jurídica é determinado pela autoridade do órgão emissor da decisão judicial, de modo que somente a mutação declarada pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado deve ser aceita por todos, dado o seu efeito *erga omnes*.⁵¹⁴

Nesse sentido, Carlos Henrique Ramos enfatiza que, apesar da importância da mutação constitucional como instrumento de harmonização entre o texto e a realidade, o marco do Estado Democrático de Direito impõe a construção de limites à atuação judicial.⁵¹⁵ Para o autor, a mutação adequa-se aos ditames constitucionais desde que observados os limites semânticos dos termos empregados pela Constituição.⁵¹⁶ No mesmo sentido, Simone Barreto afirma que a mutação não pode ultrapassar os limites possíveis das notas dos conceitos, pois os signos possuem conteúdo semântico mínimo.⁵¹⁷ Desse modo, os conceitos sofrem mutações restritas, apenas sobre algumas de suas notas, para que não os desnature.⁵¹⁸

Simone Barreto aponta como exemplo de mutação “inconstitucional” a alteração do sentido do termo “faturamento”, defendida pela Fazenda Nacional quando da edição da Lei nº 9.718/98, que buscou alargar o sentido possível do signo em relação ao sentido incorporado pela Constituição. A inconstitucionalidade da interpretação extensiva do termo

⁵¹⁰ BARRETO, 2015, p. 123.

⁵¹¹ *Ibid.*, p. 75.

⁵¹² *Ibid.*, p. 84.

⁵¹³ *Ibid.*, p. 94.

⁵¹⁴ BARRETO, *loc. cit.*

⁵¹⁵ RAMOS, Carlos Henrique. **Mutação constitucional:** constituição e identidade constitucional evolutiva. Curitiba: Juruá, 2013. p. 149.

⁵¹⁶ *Ibid.*, p. 150.

⁵¹⁷ BARRETO, 2015, p. 123.

⁵¹⁸ *Ibid.*, p. 121.

foi reconhecida pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084-6/PR, de modo que a competência tributária da União somente passou a abranger o signo “receita” com a alteração formal do texto constitucional, por meio da EC nº 20/1998.⁵¹⁹

Para a autora, também configura uma mutação “inconstitucional” a alteração de sentido do signo “serviço” para abarcar fatos que configuram obrigação de dar, uma vez que o conceito incorporado pela Constituição pressupõe uma obrigação de fazer para o exercício da competência tributária dos municípios.⁵²⁰ No entanto, cumpre notar que o Supremo Tribunal Federal adotou conceito diverso de serviço no julgamento do RE nº 651.703, como comentado no Capítulo 2, o que aponta para uma mudança de orientação do STF sobre o conceito incorporado pela Constituição de 1988.

Por outro lado, a autora defende a necessidade de reinterpretação do conceito constitucional de “mercadoria”, previsto na regra de competência tributária dos Estados-membros para a instituição e cobrança do ICMS, de modo a alcançar o consumo de bens imateriais.⁵²¹ Tal conceito é definido pela doutrina e jurisprudência como bem móvel corpóreo, objeto de mercancia.⁵²² No entanto, em razão da evolução tecnológica, Simone Barreto sustenta que teria havido mutação deste conceito para abarcar operações com transferência de titularidade de bens incorpóreos comercializados por meio da internet, o que se coaduna com o entendimento do STF no julgamento de medida cautelar na ADI nº 1.945.⁵²³

Para Simone Barreto, tal proposta de mutação não afeta o significado mínimo de mercadoria, pois somente os bens incorpóreos sujeitos a operações mercantis seriam alcançados pelo ICMS. Assim, por exemplo, os bens intangíveis que integram o patrimônio de uma pessoa jurídica, como o fator de produção, não sofreriam a incidência do tributo em razão da mutação do conceito de mercadoria por não serem objeto de uma operação mercantil.⁵²⁴ Além disso, a autora afirma que a mutação deve respeitar a rigidez do sistema tributário brasileiro, de modo que a incidência do ICMS sobre bem incorpóreo

⁵¹⁹ BARRETO, 2015, p. 126.

⁵²⁰ *Ibid.*, p. 127.

⁵²¹ *Ibid.*, p. 135.

⁵²² *Ibid.*, p. 146.

⁵²³ BRASIL. 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.

⁵²⁴ BARRETO, 2015, p. 168.

não invada a competência tributária de outro ente federado, como, por exemplo, a competência dos municípios para cobrar ISS sobre a prestação de serviços.⁵²⁵

A autora reconhece ser tênue a linha divisória entre a operação mercantil de bens incorpóreos e a prestação de serviços, mas defende a possibilidade de distingui-las por meio da identificação da atividade-fim almejada, isto é, pela identificação da preponderância de uma obrigação de dar, o que atrairia a incidência do ICMS, ou de uma obrigação de fazer, a atrair a incidência do ISS.⁵²⁶ Nesse contexto, a aquisição de programas de computador por meio de *download*, por exemplo, seria objeto de atividade mercantil quando produzidos em série, sujeitando-se ao ICMS, ou seria preponderantemente uma obrigação de fazer quando desenvolvidos especificamente para o adquirente, por encomenda, o que atrai a incidência do ISS.⁵²⁷

Desse modo, a mutação constitucional poderia corrigir algumas distorções do sistema tributário, como a mencionada equivalência do *software* adquirido por *download* e o *software* “de prateleira” adquirido por mídia física, para efeitos de incidência do ICMS.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho também sustenta a possibilidade de reforma do sistema tributário pela via interpretativa, em razão do caráter mutável do Direito por decorrência das mudanças sociais:

O direito será sempre mutável, e, em função dos giros culturais da própria sociedade, seu sentido é alterado, ainda que permaneça exatamente com o mesmo suporte físico de lei. A reforma do sistema tributário, muitas vezes, está ao nosso alcance, susceptível de se efetuar pelo simples exercício interpretativo. Não quero, com isso, dizer que o sistema tributário não requer reformas concretas, mas sim que muitas delas já podem ser produzidas pela porta aberta da semântica jurídico-tributária, por via de interpretação.⁵²⁸

No entanto, a aceitação da mutação constitucional como forma de alteração das características dos conceitos incorporados pelas regras de competência tributária tende a provocar ainda mais distorções no sistema, dada a dificuldade da construção dos seus limites interpretativos, o que pode provocar a “banalização” da mutação de conceitos,

⁵²⁵ BARRETO, 2015, p. 169.

⁵²⁶ BARRETO, *loc. cit.*

⁵²⁷ *Ibid.*, p. 170.

⁵²⁸ CARVALHO, 2012, p. 714-715.

gerando insegurança jurídica sobre matéria que envolve os direitos fundamentais de liberdade, propriedade e dignidade.⁵²⁹

Ademais, ainda que se entenda pela possibilidade da mencionada mutação do conceito de mercadoria, ela solucionaria apenas uma parte das distorções relacionadas ao conflito de competência entre o ISS e ICMS na economia digital. Como exemplo, tem-se a cessão de uso de *softwares*, em que o usuário paga uma assinatura para acessar dados ou para hospedá-los, sem a troca de titularidade sobre o bem incorpóreo, o que afasta a incidência do ICMS por questão diversa à modificação da característica da mercadoria como bem corpóreo. Esses casos também geram dúvidas sobre a incidência do ISS, sendo possível cogitar-se a necessidade do exercício da competência residual da União para gravar a referida materialidade.

Por estas razões, é possível asserir que, embora o sentido dos conceitos sejam essencialmente mutáveis, a distribuição rígida de competências tributárias do sistema brasileiro pretendeu a incorporação do conceito vigente à época da promulgação da Constituição, tendo em vista a necessidade de proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes e a existência de mecanismos formais de atualização no sistema jurídico para adequá-lo às novas realidades sociais. Desse modo, ao tempo que a rigidez do sistema confere uma maior segurança jurídica sobre a aplicação das regras de competência tributária, ela exige um procedimento dificultoso e formal para a sua modificação em contrapartida, que serve tanto à preservação da segurança jurídica como à atualização do sistema.

Assim, os conceitos constitucionais suscetíveis à mutação constitucional são aqueles que exprimem “noções”, no sentido utilizado por Eros Grau para designar termos cujos significados são caracterizadamente históricos e temporais, como a expressão “ato obsceno” exemplificada pelo autor, cujo sentido se extrai da noção da sociedade em cada momento histórico.⁵³⁰

Cabe ainda observar que o entendimento pela ausência de mutação constitucional em matéria tributária não impede a atualização do sistema à realidade social, pois muitos fatos novos se amoldam às hipóteses tributárias já previstas no sistema, como o surgimento de novos serviços que são introduzidos no sistema por meio do processo contínuo de definição conceitual empreendido pelo legislador complementar, além da possibilidade de

⁵²⁹ ÁVILA, 2018, p. 56.

⁵³⁰ GRAU, 2016, p. 226.

instituição de imposto residual pela União no caso do surgimento de novas realidades econômicas que exijam a criação de novas hipóteses tributárias.

Portanto, a mutação constitucional dos conceitos expressos pelas regras de competência tributária pode ser entendida como inconciliável com a rigidez do sistema tributário brasileiro, mas, ainda que considerada compatível, ela não serve à correção das distorções verificadas no atual sistema tributário, especialmente em relação aos conflitos de competência na economia digital.

4.2.3.2 Reforma constitucional

Como visto até aqui, o sistema tributário brasileiro apresenta distorções relacionadas à tributação do consumo, cuja correção idealmente deve ser buscada pela adoção de meios menos gravosos que a reforma constitucional, diante da vocação de permanência da Constituição. De tal modo, restou demonstrado que algumas distorções pontuais podem ser corrigidas por reformas infraconstitucionais, mas a maioria delas exige a alteração formal do texto constitucional, uma vez que não se admite a evolução interpretativa das regras de competências tributárias, tampouco a mutação constitucional dos seus conceitos.

Desse modo, sobeja analisar a hipótese de reforma constitucional para a correção das distorções tratadas ao longo deste Capítulo.

Como leciona Raul Machado Horta, os termos “reforma”, “emenda” e “revisão” são empregados no contexto constitucional brasileiro para designar o exercício do poder constituinte derivado de modificar a Constituição, desde que observadas as normas prescritas pelo constituinte originário.⁵³¹

Por uma aproximação mais analítica, a reforma constitucional corresponde à modificação formal (ou seja, textual) da Constituição, que pode ser implementada por meio de revisão constitucional ou de emenda constitucional. A revisão constitucional é um processo de reforma mais simplificado que a emenda,⁵³² pois permite que o Congresso Nacional avalie todo o arcabouço constitucional, para corrigir eventuais distorções não

⁵³¹ HORTA, 1992, p. 31.

⁵³² MOREIRA, 2012, p. 81.

antevistas pelo constituinte. Trata-se de figura transitória,⁵³³ cuja aprovação permite quórum reduzido, desde que observadas as limitações materiais à alteração do texto constitucional. A emenda, por sua vez, corresponde a ajustes pontuais no texto constitucional e requer um procedimento mais rigoroso para a sua realização, como a aprovação por quórum qualificado.

A Constituição de 1988 permitiu uma única revisão constitucional e determinou a sua realização após cinco anos da sua promulgação, consoante o artigo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.⁵³⁴ Como a revisão foi procedida em 1993, não poderá haver outra revisão constitucional sob a vigência da Constituição de 1988. A emenda constitucional, por sua vez, é autorizada a qualquer tempo, desde que observados os limites formais, temporais, circunstanciais e materiais previstos no artigo 60 da Constituição Federal.

Como leciona Riccardo Guastini, a reforma constitucional pressupõe que a Constituição deve manter a sua identidade, pois, caso contrário, se estará diante de uma nova ordem constitucional.⁵³⁵ O critério de identidade de uma Constituição, segundo o autor, deve ser o conjunto de princípios fundamentais que a caracteriza e a distingue das demais.⁵³⁶ Portanto, o constituinte derivado, na qualidade de poder constituído, não pode substituir o poder constituinte originário, como ocorreria se não restasse mantida a identidade constitucional.

No contexto jurídico brasileiro, a identidade da Constituição está expressa no artigo 60, § 4º da Constituição, que veda a deliberação de proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais. Trata-se do “núcleo duro” da ordem constitucional brasileira, que visar proteger os seus traços distintivos, cuja alteração implicaria na instituição de um novo ordenamento constitucional.⁵³⁷

No que concerne ao objeto deste trabalho, a reforma constitucional que pretende a unificação dos tributos sobre o consumo para a correção das distorções relacionadas ao atual modelo de discriminação de rendas não pode tender à abolição da forma federativa de Estado. De acordo com as premissas fixadas no Capítulo 4, isso significa que a reforma da

⁵³³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 214.

⁵³⁴ Art. 3º do ADCT: A revisão constitucional será realizada após cinco anos, contados da promulgação da Constituição, pelo voto da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, em sessão unicameral.

⁵³⁵ GUASTINI, 2014, p. 321.

⁵³⁶ *Ibid.*, p. 322.

⁵³⁷ GUASTINI, *loc. cit.*

tributação do consumo não pode retirar a autonomia administrativa, política e financeira dos entes federados e deve manter-se em linha, ou até mesmo aprofundar, o caráter cooperativo do federalismo fiscal adotado pela Constituição de 1988.

Vale reiterar ainda que a reforma deve superar outras limitações constitucionais, como os limites formais, consubstanciados na necessidade de aprovação da proposta, em dois turnos, por três quintos dos votos membros de cada Casa do Congresso Nacional, o limite temporal, que impede a apresentação da proposta na mesma sessão legislativa daquela que rejeitou ou considerou prejudicada uma outra proposta sobre a mesma matéria, e os limites circunstanciais, diante de vedação ao processo de emenda durante a vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

Enfatize-se, por fim, com base nas brilhantes observações de Sampaio Dória, que os fenômenos econômicos e sociais não se percebem de súbito, mas resultam de longo processo de maturação, após a interação de diversos fatores. Desse modo, “o grau de permeabilidade coletiva às novas concepções e a flexibilidade institucional do sistema determinarão o custo político, econômico e jurídico da passagem de um ciclo a outro”.⁵³⁸ Com isso, tem-se que a profundidade da reforma tributária dependerá da percepção social e política sobre a sua necessidade para a correção dos distúrbios provocados pela manutenção do atual sistema. Não se deve abandonar, porém, o rigor científico para a preservação da identidade constitucional, o que não impede uma modificação substancial do modelo de tributação em vigor, como será tratado no próximo Capítulo.

Sob tal prisma, passa-se, a seguir, a construir limites concretos à unificação dos tributos sobre o consumo, com base nos limites gerais que a forma federativa de Estado impõe à reforma tributária.

⁵³⁸ DÓRIA, 1972, p. 148-149.

5 LIMITES CONSTITUCIONAIS À UNIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO

Tendo por premissas a necessidade de correção das distorções verificadas no atual sistema tributário e de preservação da forma federativa do Estado brasileiro, o presente Capítulo se propõe a delinear limites constitucionais à unificação dos tributos incidentes sobre o consumo, fincando-se, para tanto, nas características basilares da federação brasileira.

5.1 IMUTABILIDADE DA FORMA FEDERATIVA E REFORMA TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Como visto, a discriminação de rendas tributárias prevista na Constituição é expressão do federalismo fiscal, motivo pelo qual a sua alteração pode vir a configurar uma tendência à abolição da forma federativa, o que é expressamente vedado pela Constituição Federal.

De tal modo, por competir ao Supremo Tribunal Federal a guarda da Constituição, nos termos do artigo 102 da CF/88, e o controle de constitucionalidade das emendas à Constituição, à luz das limitações formais e materiais previstas no artigo 60 da CF/88, impende analisar as orientações do tribunal sobre o tema em referência, para a identificação dos contornos possíveis da reforma da tributação do consumo.

Assim, passa-se ao exame da jurisprudência do STF sobre a constitucionalidade de emendas constitucionais cuja compatibilidade com a forma federativa de Estado foram objeto de questionamento.

No julgamento do pedido de Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 926, de relatoria do Min. Sydney Sanches, a Corte determinou, com fundamento no princípio federativo, a suspensão dos efeitos de dispositivo previsto na Emenda Constitucional nº 03, de 1993, que excetuava a imunidade recíproca para a cobrança do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira.

O voto do Ministro Néri da Silveira é elucidativo sobre a orientação do Supremo Tribunal Federal quanto à necessidade de preservação do pacto federativo na forma, como estabelecido originalmente pela Constituição:

Se é certo que cada Federação tem uma fisionomia própria, que lhe imprime o ordenamento constitucional, não menos exato é que o cerne da federação está na divisão de poderes, na partilha de competência entre a União, os Estados-membros e os Municípios, na linha de nossa organização política. A preservação da incolumidade do pacto federativo, assim como definido pelo constituinte, que o assentou, é, pois, tema de primeiro plano na ordem dos princípios fundamentais da Constituição.⁵³⁹

Como se pode inferir do mencionado voto, o STF entendeu que a exceção à imunidade recíproca afrontaria cláusula pétrea, por não ser compatível com o pacto federativo definido pelo constituinte originário. Embora não tenha sido objeto de questionamento da ADI, é interessante notar que a Corte não apresentou nenhuma reserva à outorga de nova competência à União Federal para a instituição de tributo sem repartição de receitas, a despeito de ela imprimir uma nova feição à discriminação de rendas tributárias e impactar no equilíbrio federativo. Com isso, tem-se que, para a Corte Suprema, há aspectos do sistema tributário constitucional que podem ser alterados, enquanto há outros que não.

Essa orientação ficou ainda mais clara no julgamento da ADI-MC nº 1.749, de relatoria do Min. Octavio Gallotti, que discutiu se a Emenda nº 14, de 1996, configurou restrição à autonomia dos municípios ao redistribuir as receitas e encargos referentes ao ensino e ampliar o percentual de afetação dos recursos municipais, previstos no art. 60 do ADCT. Na ocasião, a Corte entendeu que não houve ofensa à forma federativa, uma vez que a alteração reforçou o caráter solidário e cooperativo da federação brasileira.⁵⁴⁰

No voto condutor da decisão, o Ministro Octavio Gallotti sustenta que, mesmo se adotada a interpretação mais restritiva da cláusula pétrea, no sentido da inalterabilidade da forma federativa erigida pelo constituinte originário, não se vislumbra o apontado vício na reforma do art. 60 do ADCT, pois a federação brasileira tem como elemento característico

⁵³⁹ BRASIL. 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. p. 211.

⁵⁴⁰ BRASIL. 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. p. 101.

a adoção do tipo solidário ou cooperativo, o que também resulta no postulado de cooperação entre os três níveis federativos para a organização dos sistemas de ensino, como previsto no art. 211 da CF/88.

O voto de Sepúlveda Pertence vai além e esclarece que a cláusula pétrea não impede a alteração da discriminação de rendas ou dos encargos dos entes federados, desde que tais modificações respeitem o conteúdo da forma federativa adotada pela Constituição:

[...] a propósito da separação e independência dos poderes, permiti-me algumas digressões para mostrar que tais princípios constitucionais, quando consagrados na Constituição Federal e impostos à observância dos Estados, ou mesmo transformados em cláusula pétrea, não são conceitos abstratos: o conteúdo positivo deles há de ser extraído da versão concreta da separação de poderes ou da Federação acolhida na Constituição mesma.

Isso não significa, a meu ver, que, no dimensionamento de tal cláusula pétrea, se tenham petrificado todos os pormenores constitucionais relativos à Federação, de tal modo que qualquer alteração deles, como na distribuição de renda ou dos encargos de cada um dos entes federativos, significasse violação ao limite material do poder de reforma constitucional.⁵⁴¹

A orientação da Corte Constitucional é ainda mais clara no julgamento da ADI nº 2.024-2, que trata da alteração do regime previdenciário dos servidores públicos detentores de cargos em comissão ao regime geral da previdência social, promovida pela Emenda nº 20, de 1998. Na ocasião, ficou assentado que a alteração do regime previdenciário dos servidores em cargo de comissão não afetaria a autonomia administrativa e política dos entes para legislar sobre esta matéria.

O voto condutor do Ministro Sepúlveda Pertence demonstra que, embora a forma federativa possua características basilares, as diversas federações apresentam variações que afastam a possibilidade de um conceito unívoco. Por isso, os limites materiais que a forma federativa impõe à reforma do sistema tributário devem ser analisados a partir do modelo de federação adotado pelo constituinte originário.

Nesse prisma, elucida o Ministro Sepúlveda Pertence que são imutáveis “as decisões políticas fundamentais, frequentemente compromissório, que se materializam no

⁵⁴¹ BRASIL. 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. p. 111-112.

seu texto positivo”.⁵⁴² Isto não significa, porém, a imutabilidade dos preceitos constitucionais que resultam da forma federativa, mas sim do seu conteúdo nuclear.

Mais recentemente, no julgamento da ADI nº 3.367, que questiona a compatibilidade da criação do Conselho Nacional de Justiça pela emenda nº 45, de 2004, com o pacto federativo, o relator ministro Cezar Peluso, no seu detalhado e bem fundamentado voto condutor, reforça que “não é, como tentei demonstrar, imutável o conteúdo concreto da forma federativa”.⁵⁴³ Quer-se com isso dizer que os dispositivos podem ser modificados por reforma constitucional, pois não é o texto constitucional imutável, mas a sua substância.

A orientação do Supremo Tribunal Federal pode ser resumida pelo seguinte trecho extraído da ementa da decisão proferida no ADI nº 2.024-2:

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.⁵⁴⁴

Nesse contexto e pelas razões expostas no Capítulo 3, o presente trabalho estabelece como premissa que o “núcleo essencial dos princípios e institutos” da forma federativa compreende a manutenção da autonomia administrativa, política e financeira dos entes federados e o caráter cooperativo do federalismo adotado pela Constituição de 1988.

A jurisprudência do STF respalda tal premissa, pois, em diversas ocasiões, a autonomia dos entes e o federalismo cooperativo foram apontados como fundamento para

⁵⁴² BRASIL. 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. p. 85.

⁵⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 3.367-1/DF, Rel. Min. Cezar Peluso. **Diário da Justiça**, 17 mar. 2006. p. 248.

⁵⁴⁴ BRASIL. 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. p. 73.

decisões relacionadas a disputas federativas, a exemplo das decisões proferidas sobre a “guerra fiscal” dos Estados-membros, consoante demonstrado no Capítulo 4.

Portanto, a reforma da tributação do consumo deve preservar a tríplice autonomia dos entes que integram a federação brasileira e a feição cooperativa do federalismo, caso contrário, a reforma será tendente à abolição da forma federativa, porquanto restaria afetado o núcleo essencial dos princípios e institutos federativos erigidos pelo constituinte originário.

5.2 NECESSIDADE DE MANUTENÇÃO DA AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS

Como tratado no Capítulo 4, a unificação dos tributos que recaem sobre o consumo é medida apta a corrigir as distorções que decorrem da distribuição de variadas materialidades sobre a referida base tributária, desde que compatibilizada com o princípio federativo. Nesse cenário, há, virtualmente, duas possibilidades para unificar uma parte ou a totalidade dos tributos sobre o consumo: a outorga de competência privativa à União Federal para instituir tributo sobre uma base ampla, que compreenda o consumo de variados bens e serviços, acompanhada da repartição das receitas provenientes desse tributo com os Estados-membros e os municípios; ou a atribuição de competências comuns aos três níveis da federação sobre a mesma base ampla, com a repartição das receitas arrecadadas pela União e pelos Estados-membros para concretizar o caráter cooperativo do federalismo brasileiro.

Essas duas hipóteses não são, porém, imunes a distorções. A outorga de competência privativa à União Federal retira a autonomia política dos entes periféricos em matéria tributária e também pode impactar na autonomia financeira. Já a outorga de competências comuns ou concorrentes implica em bitributação jurídica e pode vir a onerar em demasia a base tributária eleita. Tais questões são bem colocadas por Amílcar Falcão, embora em alusão a contexto distinto:

Se se desprezar a discriminação rígida, são ou a ampliação da competência concorrente, de exercício ilimitado e, pois, com prejuízo do contribuinte pelas bitributações ou pluritributações que enseja; ou a unificação em uma só entidade federada, como propõe Rubens Gomes de

Sousa, da competência para decretar o tributo ou certos tributos de maior importância, dando-se participação, de acordo com critérios racionais, no produto da arrecadação – o que vem em detrimento da autonomia do Governo participante, pois o sujeita a prestações exercitáveis por parte daquele que concede a participação.⁵⁴⁵

Desse modo, deve-se avaliar a compatibilidade das diferentes formas de “unificação” dos tributos incidentes sobre o consumo com o núcleo essencial dos princípios e institutos da Constituição, que deve ser preservado pela reforma tributária, consoante o entendimento cunhado pelo Supremo Tribunal Federal. Além disso, faz-se mister avaliar se as possíveis distorções desses modelos de tributação podem ser evitadas por meio de ajustes normativos, para que não produzam efeitos ainda mais danosos que o sistema a ser reformado.

5.2.1 Outorga de competência privativa à União Federal e repartição das receitas com os estados e municípios

A unificação dos tributos que recaem sobre o consumo em um tributo único de competência da União é defendida por parte da doutrina. Para Gerd Rothmann, as diversas distorções do sistema tributário nacional justificam a unificação do IPI, ICMS e ISS em um único tributo federal, com adoção do princípio do destino, que incidiria de forma não cumulativa por toda a cadeia econômica da mercadoria ou serviço, com concessão de crédito financeiro e ampla repartição de receitas com os Estados-membros e municípios, para compensar a extinção das respectivas competências tributárias. O autor defende que o tributo poderia ser ainda mais amplo, abarcando todos os tributos incidentes sobre o consumo, mas reconhece as dificuldades de ordem política para a implementação de tal reforma.⁵⁴⁶ Nas palavras do autor:

A centralização da competência tributária relativa a um imposto de consumo genérico, como o IVA europeu, favoreceria o resultado da arrecadação. Além disso, teria a grande vantagem de eliminar a guerra fiscal entre Estados (ICMS) e entre Municípios (ISS), que a Constituição Federal e as respectivas Leis Complementares, em especial as de n. 24, de

⁵⁴⁵ FALCÃO, 1965, p. 43-44.

⁵⁴⁶ ROTHMANN, 2015, p. 37.

7.1.1975, n. 87, de 13.9.1996 e n. 116, de 31.7.2003, não conseguem eliminar.⁵⁴⁷

Rothmann toma por base as lições do autor alemão Fritz Neumark, que recomenda a outorga de competência ao ente central para a tributação do consumo. Rothmann também considera pertinente ao contexto brasileiro os fundamentos que justificaram a centralização de tributos na Alemanha. São eles a insegurança jurídica para determinar qual ente federado seria competente para cobrar o tributo, as distorções concorrenciais diante das regras diversas entre diferentes entes e a impossibilidade de se garantir uniformidade da tributação quando disciplinadas por leis locais.⁵⁴⁸

Para compensar a perda de autonomia política dos entes periféricos com a outorga de competência tributária privativa ao ente central, Rothmann sugere que as atividades de arrecadação e fiscalização do tributo deveriam ser atribuídas aos Estados-membros, o que lhes garantiria autonomia administrativa sobre os tributos e concretizaria o federalismo cooperativo. A autonomia financeira, por sua vez, seria garantida por meio de um sistema de partilha, com os Estados-membros e os municípios, das receitas arrecadadas pela União Federal.⁵⁴⁹

Tácio Lacerda Gama compartilha do mesmo entendimento. Para o autor, as competências impositivas podem ser ampliadas ou restringidas “desde que assegurada a repartição do produto da arrecadação ao ente que as perde”.⁵⁵⁰ Assim, não restaria comprometida a autonomia financeira dos entes federados e nem mesmo a forma federativa de Estado se os entes subnacionais dispusessem apenas de receitas tributárias derivadas.⁵⁵¹

Segundo o citado autor, o conceito de autonomia financeira não está vinculado ao de competência tributária legislativa.⁵⁵² Com fundamento nas lições de Sampaio Dória, Lacerda Gama salienta que as receitas dos entes federados também podem provir de fontes derivadas, que compreendem tanto a forma não vinculada e facultativa quanto à forma vinculada e compulsória de repasse de receitas públicas.⁵⁵³ Assim, a repartição de receitas

⁵⁴⁷ ROTHMANN, 2015, p. 26.

⁵⁴⁸ *Ibid.*, p. 37-38.

⁵⁴⁹ *Ibid.*, p. 41.

⁵⁵⁰ GAMA, 2011, p. 211.

⁵⁵¹ GAMA, *loc. cit.*

⁵⁵² *Ibid.*, p. 208.

⁵⁵³ *Ibid.*, p. 210.

na forma vinculada e compulsória seria suficiente para conferir autonomia financeira aos entes, tornando desnecessário o exercício de competências tributárias impositivas.

De fato, a autonomia financeira pode ser garantida tanto pelo exercício de competências tributárias quanto pela participação no produto da arrecadação de tributos instituídos por outros entes, como já tratado neste trabalho. Porém, a opção do constituinte originário por atribuir as formas originária e derivada de obtenção de receitas tributárias a todos os entes da federação não deve ser desconsiderada. Com esta escolha, o constituinte demarcou que o federalismo erigido pela Constituição Federal de 1988 não só contempla mecanismos para dotar os entes de autonomia financeira, como para conferir-lhes autonomia política sobre parte significativa das suas fontes de receitas tributária.

Analisando os efeitos da repartição de receitas sobre a autonomia política dos entes que participam do produto da arrecadação tributária, Rubens Gomes de Sousa tece as seguintes considerações:

A norma constitucional da subvenção financeira de um governo a outro mal se concilia com a base política da discriminação das receitas tributárias. Não porque obrigue um governo a partilhar suas receitas, mas porque coloca o governo subvencionado em posição financeira subordinada à do governo subvencionador, quando, política e juridicamente, ambos se encontram, por definição no mesmo plano.⁵⁵⁴

Portanto, na visão de Gomes de Sousa, a repartição de receitas seria uma “incongruência lógica do sistema”,⁵⁵⁵ dada a sua incompatibilidade “com a igualdade política e com a autonomia financeira que a Constituição quis preservar nos três níveis de governo”.⁵⁵⁶ No entanto, Gomes de Sousa sustenta que a natureza jurídica da repartição de receitas seria distinta em alguns casos. Dentre as hipóteses mencionadas pelo autor, figura a instituição do que denomina de “imposto nacional”, que corresponderia à concentração e centralização de impostos federais, estaduais e municipais em uma só figura tributária. Segundo o autor, neste caso, a repartição de receitas não configuraria um auxílio financeiro, mas seria uma consequência do compartilhamento da mesma riqueza nacional por todas as esferas de poder.⁵⁵⁷ Assim, a nacionalização do sistema tributário refletiria a

⁵⁵⁴ SOUSA, 1963, p. 4.

⁵⁵⁵ *Ibid.*, p. 16.

⁵⁵⁶ *Ibid.*, p. 18.

⁵⁵⁷ *Ibid.*, p. 19.

realidade econômica e suas consequências financeiras.⁵⁵⁸ Nessa linha, o imposto sobre o consumo seria tipicamente nacional, por exigir “unidade sistemática e uma estruturação jurídica e técnica unificada”.⁵⁵⁹

Em que pese a pertinência das reflexões do autor, as suas conclusões apresentam algumas inconsistências, especialmente se contextualizadas com o sistema tributário erigido pela Constituição de 1988. Como abordado por Gomes de Sousa, há perda de autonomia política dos entes que participam do produto da repartição de receitas, mas, ao contrário do que defende, isto não a torna totalmente incompatível com o federalismo fiscal. É que as receitas derivadas servem à concretização do federalismo cooperativo, razão pela qual são fixadas em favor dos entes periféricos, juntamente com a outorga de competências privativas para equilibrar a necessidade de se garantir autonomia política em matéria tributária. Gomes de Sousa também propõe que a repartição de receitas seria justificada apenas para tributos “nacionais”, a exemplo da combinação dos tributos sobre a base consumo.

De fato, há razões econômicas para a unificação dos tributos sobre o consumo, mas essa solução esbarra no problema jurídico levantado pelo próprio autor, isto é, na perda de autonomia política dos entes periféricos sobre parte significativa das suas receitas tributárias. Embora a instituição do tributo “nacional” sobre o consumo proposta pelo autor se demonstre incompatível com a forma federativa erigida pela Constituição de 1988, a ideia de “nacionalização” do tributo é válida para a unificação dos procedimentos de cobrança e fiscalização, mediante deliberação de cada ente no exercício da sua própria competência, o que não impacta na autonomia política e financeira dos entes, como será tratado mais adiante.

Ante a necessidade de se garantir autonomia política aos entes federados sobre parte significativa das suas fontes de receitas tributárias, a outorga de competências tributárias é, nas palavras de Misabel Derzi, “manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos”.⁵⁶⁰

Também afirma Sampaio Dória que a atribuição de competência tributária é “requisito axiomático da federação, para assegurar independência política”.⁵⁶¹ É verdade que, ao final da sua obra, Sampaio Dória apresenta objeções à premissa por ele mesmo

⁵⁵⁸ SOUSA, 1963, p. 19.

⁵⁵⁹ *Ibid.*, p. 20.

⁵⁶⁰ DERZI, 2018, p. 126.

⁵⁶¹ DÓRIA, 1972, p. 15.

assentada. O autor afirma que, embora a atribuição de fontes privativas confira o máximo de autonomia financeira, deve-se questionar se este objetivo seria necessário, desejável ou até mesmo exequível no contexto da federação brasileira. Segundo o autor:

[...] de nada vale essa autonomia se exercitada de modo meramente formal, com a expedição de complexas normas de tributação, porém praticamente estéreis (economias locais inaptas a gerar recursos).⁵⁶²

Assim, o autor passa a defender que o importante é a “adequação e suficiência das receitas”, sendo irrelevante se a fonte é originária e privativa ou derivada e alheia.⁵⁶³

Como se pode inferir da linha argumentativa do autor, a conclusão cética quanto à exequibilidade da outorga de fontes privativas deve-se ao fato de que, em alguns casos, esses poderes não são sequer exercidos pelos entes competentes. Como demonstrado no Capítulo 4, a outorga de fontes originárias de receitas implica em algumas situações extremadas, com efeitos indesejados: por um lado, diversos entes se valem da autonomia política para exceder suas prerrogativas e obter vantagens indevidas em detrimento de outros entes federados, seja por meio da concessão de benefícios fiscais inconstitucionais ou pelo aumento de tributos que não exigem repartição de receitas. De outro turno, diversos municípios se mostram incapazes de exercer suas competências tributárias, deixando de instituir ou de cobrar tributos em decorrência da baixa capacidade técnico-administrativa destes entes locais.

Decerto que esses casos demandam ajustes, mas não justificam a extinção das competências tributárias dos Estados-membros e dos municípios, tendo em vista que o constituinte originário buscou conferir-lhes autonomia política sobre tributos de significativo potencial arrecadatório, como as que recaem sobre o consumo. Assim, devem ser adotadas medidas para adequar a autonomia política desses entes, de forma a restringir aquelas que são exercidas com excesso e facilitar o seu exercício pelos entes que não possuem o instrumental técnico-administrativo necessário.

Além de afetar a autonomia política, a substituição de fontes originárias por fontes derivadas também pode interferir na autonomia financeira dos entes periféricos. Como principal exemplo, tem-se a concessão de incentivos fiscais pelo ente competente, ou até

⁵⁶² DÓRIA, 1972, p. 204.

⁵⁶³ *Ibid.*, p. 205.

mesmo a redução do critério quantitativo do tributo, que impactam na parcela de arrecadação do ente participante do produto da arrecadação.

Este tema foi levado ao Supremo Tribunal Federal por alguns municípios que se viram prejudicados com a redução dos repasses, sob o argumento de que a quota-parte dos fundos de participação não poderiam sofrer deduções dos valores relativos a benefícios fiscais concedidos pelo ente competente. O STF examinou a questão com repercussão geral em duas oportunidades, chegando, porém, a conclusões opostas: no julgamento do RE nº 572.762, em 18/06/2008, o Suprema Corte declarou inconstitucional a sujeição da quota-parte dos municípios às reduções decorrentes de benefícios concedidos pelos Estados-membros, por configurar interferência indevida no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. Já no julgamento do RE nº 705.423/SE em 23/11/2016, o STF declarou constitucional a sujeição da quota-parte dos municípios aos benefícios concedidos pela União.

A orientação mais recente do STF confirma a prerrogativa do ente competente de exercer a sua autonomia política de forma plena, desde que respeitados os limites constitucionais, pois, como leciona Estevão Horvath, “se a competência para tributar é de um determinado ente da federação, a ele compete também, dentro das balizas constitucionais, promover desonerações, sem que outro ente se interponha quanto a isso”.⁵⁶⁴

Por esta razão, Andrei Pitten Velloso afirma que a dependência dos entes periféricos por receitas derivadas “não promove adequadamente a sua autonomia financeira, fazendo com que o seu equilíbrio orçamentário dependa, em larga medida, de decisões político-tributárias tomadas por terceiros”.⁵⁶⁵ O autor salienta ainda que “a dependência financeira pode implicar a penúria, sobretudo quando não há solidariedade dos entes centrais”.⁵⁶⁶

Assim, a proposta de emenda que disponha exclusivamente sobre a unificação dos tributos sobre o consumo em uma única competência privativa da União Federal afasta integralmente a autonomia política dos Estados-membros e dos municípios sobre a referida base tributária e também os sujeita às oscilações do critério quantitativo fixado

⁵⁶⁴ HORVATH, 2019, p. 592.

⁵⁶⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. 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.

⁵⁶⁶ VELLOSO, *loc. cit.*

exclusivamente pela União Federal, o que também pode interferir nas respectivas autonomias financeiras. Desta forma, considerando que a cláusula pétrea impede a redução da autonomia dos entes federados, a unificação da tributação do consumo mediante a outorga de competência privativa à União Federal tende a ferir o pacto federativo estabelecido na Constituição de 1988.

Tal forma de unificação seria viável somente se acompanhada da redistribuição das demais competências tributárias que recaem sobre bases distintas, tendo em vista que, desta maneira, restaria salvaguardado o equilíbrio federativo. Neste caso, a manutenção da autonomia política dos entes dependeria da capacidade arrecadatória das bases redistribuídas, o que exige um estudo financeiro prévio para garantir a compensação da perda que decorre da unificação da competência sobre o consumo.

5.2.2 Unificação da base de tributação sobre o consumo e outorga de competência comum às três esferas da federação

Uma vez verificada a incompatibilidade da unificação dos tributos sobre o consumo por meio da outorga de competência privativa à União, associada à repartição de receitas com os Estados-membros e municípios, sem que tal medida seja acompanhada da redistribuição das demais competências, sobeja analisar a hipótese de “unificação” das materialidades relacionadas ao consumo por meio da outorga de competência comum aos três níveis da federação, permitindo a instituição de tributos sobre uma mesma base, para gravar o consumo de bens e serviços. Como antecipado, essa alternativa autoriza a bitributação jurídica, que, nos dizeres de Alcântara Machado, corresponde à “sujeição do mesmo objeto a imposto da mesma natureza, decretados por mais de um poder”.⁵⁶⁷

Embora a Constituição de 1988 não proíba, de um modo geral, a bitributação jurídica, a margem conferida para a sua implementação é bastante reduzida. Dentre as principais hipóteses constitucionais de bitributação, tem-se os impostos extraordinários (art. 154, II), cuja instituição pela União é condicionada à existência de guerra externa ou sua iminência, e os empréstimos compulsórios (art. 148), ainda que implicitamente. Por outro lado, em relação ao exercício da competência da União Federal para instituir

⁵⁶⁷ MACHADO, Alcântara. Trabalhos parlamentares. Bi-tributação. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 32, p. 35, 1936.

impostos residuais (art. 154, I), há vedação expressa à bitributação, pois a CF/88 determina que esses tributos não podem ter “fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

Como observa Ricardo Anderle, ao invés de formular uma regra geral em relação à bitributação, o constituinte instituiu regras de competência tributária que ora permitem e ora proíbem a sobreposição de tributos sobre uma mesma materialidade. Desse modo, como salienta o autor, “não há dúvida de que a Constituição de 1988 permite a bitributação, sendo, no entanto, vedada a invasão de competência”.⁵⁶⁸

Desse modo, o Constituinte optou por distribuir competências privativas aos entes federados para a instituição de impostos e contribuições, distinguindo as respectivas materialidades, com o objetivo de afastar a bitributação jurídica. Essa opção do constituinte remonta a razões históricas, pois, como exposto no Capítulo 3, a Constituição de 1891 – primeira do país a adotar forma federativa – outorgou uma pequena faixa de competências privativas à União e aos Estados, mas deixou uma grande margem de competência residual a ambos os níveis da federação, com possibilidade de sobreposição de tributos, o que, nas palavras de Rubens Gomes de Sousa, criou “uma ‘terra de ninguém’ acessível a todos”.⁵⁶⁹

A sobreposição jurídica de tributos era notadamente prejudicial por não haver qualquer limitação constitucional ao critério quantitativo dos tributos, o que possibilitava a excessiva oneração do fato jurídico tributário. Com isso, buscou-se, a partir da Constituição de 1934, afastar a bitributação jurídica por meio da ampliação do rol de competências privativas e da imposição de restrições ao exercício da competência residual.

Entretanto, a solução adotada pela Constituição de 1934 – e acompanhada pelas Constituições subsequentes – para afastar a bitributação jurídica deu ao problema uma “solução formalística”, como afirma Sampaio Dória.⁵⁷⁰ Consoante as observações do autor, as manifestações de riqueza não se desdobram em tantos momentos distintos quanto as diferentes competências privativas outorgadas aos entes federados, de modo que muitas delas se sobrepõem no aspecto econômico. Nesse sentido, conclui o autor que “a diferenciação jurídica formal dos tributos solve o problema político emergente, mas

⁵⁶⁸ ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 63.

⁵⁶⁹ SOUSA, 1963, p. 3.

⁵⁷⁰ DÓRIA, 1972, p. 79.

desconhece, por força, o econômico, tanto quanto se fixe, como pressuposto ideal da discriminação de rendas, a indesejabilidade de bitributações”.⁵⁷¹

Nessa perspectiva, a bitributação jurídica é qualificada pela doutrina como “indesejável” e “inconveniente” em razão da oneração excessiva do fato jurídico tributário. Contudo, a outorga de competências privativas não afasta esse efeito, apesar de impedir a sobreposição jurídica de tributos. Assim, a solução adotada, conquanto válida sob o aspecto jurídico, apenas oculta a realidade econômica subjacente: a factual sobreposição de tributos sobre a mesma manifestação de riqueza no momento do consumo.

A solução imediata que se vislumbra, portanto, é a criação de um único tributo sobre a renda consumida, isto é, sobre a base consumo. No entanto, como já comentado, tal proposta enfrenta obstáculos jurídicos em razão da forma federativa adotada pela Constituição de 1988. Como visto, a discriminação de rendas da federação brasileira é caracterizada pelo equilíbrio entre a outorga de competências tributárias e a repartição de receitas entre os entes, de modo que a unificação em um único tributo federal sobre o consumo reduziria a autonomia política dos entes periféricos e, portanto, afrontaria o pacto federativo.

Nesta altura, pode-se concluir que a outorga de competência comum às três esferas da federação apresenta-se como uma alternativa para corrigir as distorções do atual modelo de tributação do consumo, especialmente para a resolução dos problemas que decorrem da separação das materialidades “mercadoria” e “serviço” e da adoção simultânea dos princípios da origem e do destino. Nessa esteira, restariam mantidas a autonomia administrativa, política e financeira dos entes federados, o que torna esse modelo de reforma compatível com a forma federativa adotada pela Constituição de 1988.

Todavia, esta hipótese somente se adequa ao pacto federativo se forem implementados ajustes normativos para afastar a excessiva oneração da base tributária e para corrigir as distorções que atualmente interferem no pacto federativo.

Por estas razões, a reforma deve 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

⁵⁷¹ DÓRIA, 1972, p. 80.

recolhimento dos tributos sobre o consumo; e *vii*) a previsão de normas gerais do tributo por lei complementar.

Tais ajustes são indispensáveis para compatibilizar a outorga de competências comuns sobre materialidades destinadas a gravar o consumo com a forma federativa de Estado, como se passa a demonstrar a seguir.

5.2.2.1 Ajuste normativo 1: a imposição de limites ao critério quantitativo

Como já demonstrado, as objeções da doutrina à bitributação jurídica decorrem do fato de que a sobreposição de tributos pode resultar em uma excessiva oneração do fato jurídico tributário. Nesse sentido, sustenta Raquel Machado que a outorga de competências privativas se presta a evitar os possíveis resultados indesejados da outorga de competências comuns, como a oneração excessiva do fato jurídico tributário e a possibilidade de um ente politicamente mais forte impedir o outro mais fraco de exercer a sua competência.⁵⁷²

Assim, a ordem constitucional vale-se da outorga de competências tributárias privativas que, segundo Amílcar Falcão, tem o objetivo funcional de “servir de supedâneo para a autonomia política ou administrativa do ente público”, de modo a garantir a suficiência das receitas fiscais necessárias a cada ente político sem implicar “no inconveniente das pluritributações sobre o mesmo fato jurídico”.⁵⁷³

Entretanto, a outorga de competências privativas não afasta o problema da alta carga tributária, pois, como amplamente demonstrado ao longo deste trabalho, a ausência de bitributação jurídica não impede a bitributação econômica, o que se pode notar do arranjo de discriminação de rendas adotado atualmente pela Constituição de 1988, no qual a base consumo é gravada pelo PIS, COFINS, IPI, II, IE, ICMS, ISS, CIDE e IOF, o que torna corriqueira a sobreposição de ao menos três desses tributos sobre uma mesma manifestação de riqueza.

Nesse contexto, a outorga de competências comuns para tributar a base consumo somente é compatível como o sistema tributário se afastada a possibilidade de oneração excessiva do fato jurídico tributário, mediante a delimitação das alíquotas mínimas e máximas passíveis de aplicação pelos entes tributantes. Com isso, não subsiste razão para

⁵⁷² MACHADO, 2014, p. 59.

⁵⁷³ FALCÃO, 1965, p. 43.

sustentar a incompatibilidade da bitributação jurídica com o pacto federativo, pois esse modelo assegura a tríplice autonomia dos entes federados sem implicar numa oneração excessiva da base tributária. Desse modo, embora o constituinte originário tenha optado por outorgar apenas competências privativas para a instituição de impostos, a modificação deste arquétipo tributário não tende a ferir o pacto federativo, conquanto esse modelo permite a manutenção da autonomia dos entes, diferentemente da hipótese de unificação dos tributos para a outorga de competência privativa à União Federal.

Nessa senda, para afastar a oneração excessiva do fato jurídico tributário, a reforma da tributação do consumo deve contemplar a imposição de limites ao critério quantitativo para o exercício das competências tributárias sobre a base consumo. Tal limitação não fere a autonomia dos entes, pois a outorga de competências tributárias é sempre acompanhada de limitações ao poder de tributar. Nesse sentido, Estevão Horvath assevera que a própria Constituição estabelece hipóteses em que os entes federados devem ter as suas competências tributárias delimitadas, o que afasta a autonomia *plena* das pessoas políticas.⁵⁷⁴

A imposição de limites ao critério quantitativo de tributos que recaem sobre o consumo não seria uma inovação no sistema tributário brasileiro. Como exemplo, tem-se o ICMS, cujas alíquotas mínimas e máximas são determinadas pelo Senado Federal,⁵⁷⁵ e o ISS, cuja fixação das alíquotas compete a lei complementar,⁵⁷⁶ como previsto na Constituição.

Nessa perspectiva, sob o aspecto financeiro, não há diferença substancial entre a outorga de competências comuns, com imposição de limites ao critério quantitativo, e a outorga de competências privativas que recaem economicamente sobre a mesma

⁵⁷⁴ 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.

⁵⁷⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

⁵⁷⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas.

manifestação de riqueza. O primeiro modelo, no entanto, permite afastar distorções relacionadas à subespecialização de materialidades, como o conflito de competências, além de possibilitar a unificação das tarefas administrativas de arrecadação, fiscalização e cobrança, por se tratar de base juridicamente idêntica, como será demonstrado mais adiante.

O critério para determinar as faixas de alíquotas de cada esfera da federação deve equacionar a demanda dos entes públicos pela suficiência das receitas tributárias e a observância ao princípio da capacidade contributiva e a vedação ao confisco. Trata-se de aspecto financeiro que não será aprofundado no presente trabalho, mas que merece estudo específico, dada a sua importância para garantir a autonomia financeira dos entes. Insta observar aqui o fato de que as faixas da União e dos Estados devem ser mais representativa e devem ser acompanhadas de medidas de equalização fiscal para concretizar o federalismo cooperativo, como será tratado com mais detalhes a seguir.

5.2.2.2 Ajuste normativo 2: a adoção de mecanismos de equalização fiscal

Consoante exposto no Capítulo 3, as transferências intergovernamentais podem ser realizadas entre pessoas políticas de diferentes níveis da federação (cooperação financeira vertical) ou entre aquelas situadas no mesmo grau de descentralização (cooperação financeira horizontal).⁵⁷⁷

No atual sistema tributário brasileiro, as hipóteses constitucionais de repartição obrigatória de receitas estabelecem apenas a cooperação vertical entre os entes, inexistindo, portanto, a obrigatoriedade da cooperação horizontal. Em relação aos tributos que recaem sobre o consumo, a Constituição determina a repartição de vinte e nove por cento do produto da arrecadação da Cide-combustíveis com os Estados e Distrito Federal, dos quais vinte e cinco por cento devem ser partilhados com os municípios (art. 159, III); a repartição de dez por cento do produto da arrecadação do IPI com os Estados e o Distrito Federal, em proporção ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, e a destinação de quarenta e nove por cento desse imposto para fundos de repartição (art. 159, I e II, CF/88); além da repartição de vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do ICMS com os municípios (art. 158, IV, CF/88).

⁵⁷⁷ CONTI, 2001, p. 40.

Tais hipóteses servem à concretização do federalismo cooperativo, diante do objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de reduzir as desigualdades regionais e sociais, como previsto no artigo 3º, III, e 170, VII, da CF/88. Ademais, consoante o art. 43, cumpre à União articular ações voltadas à redução das desigualdades regionais.⁵⁷⁸

Desse modo, a reforma da tributação do consumo deve considerar o papel constitucional da União na redução das desigualdades regionais, conferindo-lhe maior participação na arrecadação ao delimitar o critério quantitativo do tributo, para também determinar a repartição de suas receitas com as esferas subnacionais de menor desenvolvimento nos aspectos social e econômico.

Ademais, no atual sistema tributário, a Resolução do Senado Federal nº 22/1989 estabelece alíquotas favorecidas do ICMS para as operações e prestações interestaduais iniciadas nas regiões Sul e Sudeste com destino às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao estado do Espírito Santo. Conforme leciona Salvador Cândido Brandão Junior, trata-se de medida que busca a transferência de renda e o equilíbrio econômico, tendo em vista que os estados do Sul e Sudeste apresentam os maiores PIBs estaduais da nação.⁵⁷⁹

Nesse contexto, considerando que a reforma da tributação do consumo deve adotar o princípio do destino para corrigir parte das distorções do atual sistema tributário, não será mais possível a aplicação de alíquota reduzida nas operações e prestações interestaduais para potencializar a arrecadação dos entes de menor capacidade arrecadatória. Com isso, a equalização fiscal entre as esferas subnacionais pode ser realizada por meio da cooperação horizontal, como ocorre na Alemanha, onde os *Länder* (equivalente aos Estados-membros) repartem receitas entre si para fins de equalização.⁵⁸⁰

Portanto, a reforma da tributação do consumo não pode afastar a utilização dos mecanismos de repartição das receitas arrecadadas sobre esta base, sob pena de afronta ao federalismo cooperativo, traço essencial da federação brasileira.

⁵⁷⁸ BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 63.

⁵⁷⁹ BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 124.

⁵⁸⁰ CONTI, 2001, p. 40.

5.2.2.3 Ajuste normativo 3: a manutenção da discriminação rígida de rendas

A outorga de competências tributárias comuns permite que uma mesma materialidade seja gravada simultaneamente por pessoas políticas de diferentes níveis da federação, o que difere da outorga de competências privativas, por meio da qual são conferidos poderes aos entes para a instituição de tributos sobre materialidades distintas.⁵⁸¹ Como salienta José Maurício Conti, as referidas técnicas não são autoexcludentes, pois a discriminação de rendas pode adotar um sistema misto, com outorga de competências privativas e competências comuns.⁵⁸²

Embora a rigidez da discriminação de rendas seja associada à outorga de competências privativas, sustenta-se no presente trabalho que a adoção de um sistema misto, com outorga de competências privativas e comuns, não afasta a rigidez do sistema tributário quando tais competências delimitam as materialidades sobre as quais os entes políticos, de forma concorrente ou não, podem exercer o poder de tributar.

É certo que o objetivo de afastar a bitributação jurídica levou à delimitação de competências tributárias privativas para os diferentes níveis da federação, o que tornou o sistema tributário brasileiro rígido.⁵⁸³ Assim, por sucedâneo, a rigidez da discriminação de rendas é associada à outorga de competências privativas.

No entanto, a rigidez do sistema deve-se à delimitação das materialidades sobre as quais se outorga competências impositivas, de modo a restringir a liberdade jurídica dos entes para o exercício do poder de tributar. Tratando das competências em um sistema de distribuição rígida de rendas, Geraldo Ataliba afirma que “o exercício dessa faculdade, por qualquer das entidades políticas é – desde o plano legislativo – hirta e inflexivelmente ordenado, circunscrito, limitado e restrito”.⁵⁸⁴ Seguindo esta premissa, ao tratar dos sistemas classificados como flexíveis, o autor salienta que elas repartem as competências tributárias “em termos genéricos”.⁵⁸⁵

Portanto, o fato de o sistema jurídico permitir, em algumas hipóteses, o exercício concorrente de competência rigidamente circunscrita, por entes de diferentes níveis da

⁵⁸¹ CONTI, 2001, p. 37.

⁵⁸² CONTI, *loc. cit.*

⁵⁸³ ATALIBA, 1968, p. 26.

⁵⁸⁴ ATALIBA, *loc. cit.*

⁵⁸⁵ *Ibid.*, p. 27.

federação, não o caracteriza como flexível, pois, ao exercerem a competência comum sobre o consumo, os entes federados ainda estarão adstritos à materialidade e aos demais aspectos da hipótese tributária previstos na Constituição, além de não estarem autorizado a invadir o âmbito material das competências privativas previstas no sistema tributário.

Nesse sentido, a outorga de competência comum para a tributação do consumo deve se coadunar com a rigidez do sistema tributário, no sentido de que a materialidade do tributo deva ser delimitada o tanto quanto possível, para restringir a liberdade política dos entes competentes.

Respeitando-se esse aspecto, se mantém-se o objetivo da discriminação rígida de afastar conflitos de competência entre os entes federados, com exceção apenas da competência comum outorgada às três esferas para tributar a base consumo, além das demais hipóteses de bitributação jurídica previstas na Constituição.

Cumprir enfatizar, por derradeiro, que os termos empregados na regra de competência comum sobre o consumo determinarão a construção do seu significado constitucional, por exprimirem conceitos e não tipos, como defendido no Capítulo 4. Dessa maneira, caso o significado comum ou técnico dos termos eleitos seja diverso daquele que o constituinte pretende incorporar, ele deverá estipular a sua definição no texto constitucional, para que, por exemplo, a hipótese tributária abranja a cessão onerosa de uso.

5.2.2.4 Ajuste normativo 4: a incidência não cumulativa dos tributos

A experiência brasileira com a apuração não-cumulativa dos tributos sobre o consumo é, em certa medida e a despeito das distorções já comentadas, bastante exitosa. As vantagens da adoção de tal sistemática são resumidas por Alcides nos seguintes termos:

[...] o não favorecimento da integração vertical das empresas; a neutralidade em relação à maior ou menor extensão do ciclo da produção e da comercialização; o fato de permitir que o ônus fiscal seja conhecido com exatidão, o que facilita a desoneração nas exportações ou em outros casos em que a desoneração seja desejável; facilita o combate à

sonegação, não só porque cada contribuinte tem interesse que seu fornecedor emita a fatura, como também permite controles cruzados.⁵⁸⁶

Como salienta Misabel Derzi, a Constituição de 1988 não só manteve a obrigatoriedade da não cumulatividade sobre tributos como o IPI e ICMS, como também determinou a sua aplicação “para o futuro”, ao dispor que eventual imposto instituído pela União no exercício da sua competência residual deve ser não cumulativo, nos termos do art. 154, I, da CF.

Desse modo, a reforma tributária deve determinar a incidência não cumulativa dos tributos sobre o consumo. Não somente, diante das distorções apontadas no Capítulo 4, deve ser autorizado o aproveitamento de crédito financeiro, pois o crédito físico restringe o alcance da não cumulatividade e onera a produção. Ademais, também deve ser determinada a restituição dos tributos pagos na cadeia quando os bens de consumo são exportados, evitando o acúmulo de créditos, que acaba por afastar o princípio do destino no comércio internacional.

5.2.2.5 Ajuste normativo 5: a adoção do princípio do destino nas transações realizadas entre entes federados

Como demonstrado no Capítulo 2, o sistema tributário brasileiro adota o princípio do destino no comércio internacional, ao invés do princípio da origem, para garantir a competitividade dos produtos e serviços nacionais no mercado externo.

Não obstante, a outorga de competência aos entes periféricos para tributar materialidades relacionadas ao consumo exige que um dos mencionados princípios seja aplicado às operações interestaduais e intermunicipais. Como regra geral, adota-se o princípio da origem para a cobrança do ICMS e do ISS, embora a Constituição e a legislação complementar estabeleçam situações excepcionais sobre as quais deve ser aplicado o princípio do destino.

Misabel Derzi defende que a adoção do princípio da origem é ideal para as operações entre unidades federadas, dada a adequação deste critério aos mercados com

⁵⁸⁶ COSTA, 1979, p. 34

integração político-econômica, como é o caso do Brasil, onde há a completa integração do mercado consumidor nacional e o livre tráfego de bens no território nacional.⁵⁸⁷ A autora afirma que o princípio da origem permite que as mercadorias e serviços circulem livremente, uma vez que o pagamento do tributo é realizado no ente de origem, não sendo necessária a fiscalização pelo ente de destino, ao qual apenas cumpre reconhecer os créditos gerados em outras jurisdições para os tributos não cumulativos, como o ICMS.⁵⁸⁸

Desse modo, Derzi sustenta que a adoção da tributação no destino representa um retrocesso em relação à integração do mercado interno, pois para isso seria necessária a manutenção de barreiras fiscais entre as unidades federadas.⁵⁸⁹ No entanto, a autora reconhece que a tributação na origem é complexa e exige um controle rigoroso sobre a concessão de benefícios fiscais.⁵⁹⁰

Em que pese a pertinência das considerações da autora, o princípio da origem tem provocado a “desintegração” nacional, por tornar propícia a denominada “guerra fiscal”, conforme tratado no Capítulo 4. Tal distorção, que se opera mediante o exercício abusivo da autonomia política dos entes federados e à margem das regras constitucionais, seria completamente afastada com a adoção do princípio do destino,⁵⁹¹ uma vez que a concessão de benefícios não teria o efeito indutor sobre o local de produção, mas apenas sobre o consumo de determinados bens e serviços, com efeitos mínimos sobre o comportamento dos consumidores. Além disso, a adoção do princípio do destino é mais adequada ao ideal de neutralidade da tributação do consumo.

Dessa forma, Salvador Brandão Junior defende a aplicação do princípio do destino nas operações realizadas entre unidades federadas, de modo que o tributo passe a ser devido ao ente federado de destino do bem ou serviço nas transações realizadas entre unidades federadas. Segundo o autor, ainda que a unidade federada de origem não participe do valor arrecadado, ela tem como vantagem a arrecadação sobre os insumos utilizados para a produção do bem, além do aumento da renda interna e geração de empregos, de forma que todas as unidades envolvidas obtêm ganhos com a adoção desse princípio.⁵⁹²

Brandão Junior também salienta que já existem barreiras fiscais entre os Estados-membros, tendo em vista que a Constituição adota um sistema misto de origem e destino

⁵⁸⁷ DERZI, 1998, p. 121.

⁵⁸⁸ *Ibid.*, p. 122.

⁵⁸⁹ *Ibid.*, p. 124.

⁵⁹⁰ *Ibid.*, p. 123.

⁵⁹¹ SCHOUERI, 2004, p. 39.

⁵⁹² BRANDÃO JUNIOR, 2014, p. 156.

nas operações interestaduais, aspecto que não retira a integração do mercado nacional.⁵⁹³ Inclusive, a comunidade europeia adota o princípio do destino nas transações entre países membros, com abolição das fronteiras fiscais, recolhimento do tributo em favor do país de destino e reconhecimento do crédito do país de origem, centrando-se a fiscalização na escrituração contábil e fiscal dos contribuintes.

Alcides Jorge Costa, por sua vez, leciona que a adoção do princípio do destino apresenta como vantagem a possibilidade de aplicação de alíquotas diferenciadas em função da natureza da mercadoria, mas tem como desvantagem o aumento da possibilidade de sonegação, o que exige a criação de sistema que impeça ou dificulte ao extremo a ocorrência deste problema.⁵⁹⁴

Nesta perspectiva e com o objetivo de afastar as distorções decorrentes da nociva competição fiscal entre entes subnacionais para a atração de atividades industriais, é recomendável que a reforma da tributação do consumo adote o princípio do destino nas operações interestaduais e intermunicipais. Tal medida deve ser acompanhada de um sistema único de recolhimento dos tributos sobre bens e serviços, para afastar os riscos de sonegação e de alto custo de conformidade, como será demonstrado a seguir.

5.2.2.6 Ajuste normativo 6: a adoção de método unificado de recolhimento dos tributos sobre o consumo

Aspecto fundamental para instrumentalizar a competência comum sobre o consumo, a criação de sistema de recolhimento unificado dos tributos instituídos sob esta rubrica deve ser determinada pelo constituinte derivado como medida harmonização, em consonância com a norma prevista no art. 37, XXII da CF, que determina a atuação integrada das administrações tributárias:

Art. 37. 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:

⁵⁹³ BRANDÃO JUNIOR, 2014, p. 156-157.

⁵⁹⁴ COSTA, 1987, p. 1768.

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Com a adoção do princípio do destino, a existência de mecanismo unificado para o recolhimento dos tributos sobre o consumo não é só recomendável, mas necessária para o correto funcionamento do sistema tributário.

Além disso, por se tratar de tributo que recai juridicamente sobre o mesmo fato, as atividades de fiscalização e cobrança também poderão ser integradas, desde que tal medida seja prevista em lei ou convênio. Assim, evita-se a sobreposição do aparato administrativo estatal sobre as atividades de arrecadação e fiscalização, simplificação esta que tende a atrair ampla adesão dos entes competentes.

A integração do sistema de arrecadação de tributos sobre o consumo é há muito defendida por Misabel Derzi, como aduz ao tratar do ICMS e do ISS:

Não temos dúvida em afirmar que, em futuro próximo, por meio de portais, as declarações e a arrecadação do ICMS poderão ser feitas, nas operações interestaduais, de forma direta pelo contribuinte, quer em relação à parcela do Estado de origem, quer em relação à parcela do Estado do destino. Por meio de tais informações, eletronicamente recebidas, a fiscalização se fará de forma mais fácil. O mesmo poderá ocorrer em relação ao ISSQN, nas prestações intermunicipais, reduzindo-se as fraudes e os incômodos sofridos pelos contribuintes. Para isso, o compartilhamento de informações, a assistência recíproca e a integração são passos imprescindíveis, por meio dos quais vários dos nossos problemas poderão encontrar soluções.⁵⁹⁵

No mesmo sentido, Heleno Torres defende a integração das administrações tributárias no aprimoramento da arrecadação como medida necessária ao federalismo tributário:

⁵⁹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. 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.

O federalismo tributário não pode conviver com administrações tributárias isoladas, pelo dever de eficiência para aprimorar a arrecadação, o que se obtém por meio de mecanismos de mútua assistência ou troca de informações, mas também pela redução da burocracia e estímulos de simplificação em favor do contribuinte. Com eficiência de arrecadação, são atendidas as necessidades financeiras da própria unidade, pela fonte, assim como das demais beneficiárias, se houver, pela destinação de parcela do produto arrecadado.⁵⁹⁶

Contudo, é importante observar que a integração do método de recolhimento do tributo deve preservar a autonomia política dos entes, o que se concretiza pela aplicação do critério quantitativo determinado por cada ente político, desde que adstrito aos limites previstos em lei complementar, e pelo repasse direto dos recursos arrecadados a cada um deles, de acordo com a sua parcela de participação, não se submetendo a qualquer decisão política, como poderia ocorrer em caso de repasse de receitas.

5.2.2.7 Ajuste normativo 7: a previsão de normas gerais do tributo por lei complementar

A necessidade de preservação da autonomia política dos entes subnacionais, que justifica a adesão à tese da outorga de competências comuns sobre o consumo, não afasta a necessidade de restrições ao seu exercício.

Consoante as lições de Alcides Jorge Costa, os tributos sobre o consumo produzem efeitos na economia nacional e por isso deve haver limites à autonomia legislativa dos Estados-membros e dos municípios, para a preservação do princípio da unidade do sistema tributário.⁵⁹⁷ Caso assim não seja procedido, o sistema tributário fica submetido a uma diversidade de políticas tributárias conflitantes entre si,⁵⁹⁸ o que provoca desconhecimento sobre o direito e insegurança jurídica, além de dar azo a distorções relacionadas à complexidade do sistema, como o aumento do custo de conformidade.

É também em razão dos seus efeitos sobre a economia nacional que não se sustenta a tese da facultatividade do exercício da competência em relação aos tributos que recaem sobre o consumo, pois, em caso de omissão do ente competente, a ausência de instituição

⁵⁹⁶ TORRES, 2014, p. 46.

⁵⁹⁷ COSTA, 1987, p. 1757.

⁵⁹⁸ *Ibid.*, p. 1757.

do tributo se equipara à concessão unilateral de benefícios fiscais, prejudicando os demais entes da federação e, conseqüentemente, o pacto federativo.

Nesse sentido, faz-se necessária a edição de lei complementar específica, de caráter nacional, que regulamente as normas gerais do tributo sobre o consumo de competência comum dos Estados-membros e dos municípios, a exemplo do que fora implementado para o ICMS e o ISS.

Ademais, diante da necessidade de regime unificado de arrecadação dos tributos sobre o consumo, a lei complementar poderá funcionar como um modelo de adesão, ficando a lei local adstrita à instituição do tributo e à fixação das alíquotas aplicáveis aos diferentes bens e serviços, desde que respeitados os limites quantitativos previstos na lei nacional.

Cumprindo ainda salientar que, de acordo com as premissas teóricas adotadas no Capítulo 4, os termos empregados pelas regras de competência tributária exprimem conceitos, o que não afasta a necessidade de sua definição para reduzir a sua inevitável imprecisão linguística. Desse modo, também cabe à lei complementar a definição dos tributos sobre o consumo, para que o significado dos termos empregados pelo constituinte derivado tenham a sua imprecisão reduzida.

5.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

O § 1º do artigo 145 da Constituição dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. Com isso, o constituinte estabeleceu a capacidade contributiva como um critério de aplicação do princípio da igualdade para a distribuição do ônus tributário entre os contribuintes.⁵⁹⁹

A expressão “sempre que possível” é considerada por alguns autores como redundante e dispensável, pois a aplicação de toda norma jurídica pressupõe a sua possibilidade fática. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma que a regulação da conduta somente pode ter por objeto comportamentos possíveis, pois, evidentemente, não

⁵⁹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015b. p. 165.

há como regular comportamentos necessários ou impossíveis. Assim, o autor sustenta que a supressão deste trecho do enunciado não alteraria o seu sentido.⁶⁰⁰

De forma diversa, alguns autores defendem que a expressão é um comando ao legislador para que considere elementos pessoais do contribuinte sempre que a materialidade do imposto assim permitir. Essa é a posição de Roque Antonio Carraza, para quem o princípio da capacidade contributiva é de observância obrigatória quando o caráter pessoal for da índole constitucional do imposto.⁶⁰¹

Assim, a ressalva legal aludiria ao fato de que nem todos os impostos podem ter caráter pessoal, pois algumas hipóteses materiais de incidência não permitem a identificação da capacidade econômica de quem efetivamente suporta o ônus tributário. Este é o caso dos tributos sobre o consumo, que são cobrados dos fornecedores de bens e serviços, mas buscam alcançar a riqueza manifestada pelo consumidor. Portanto, como os indivíduos que arcam com o tributo não participam da relação jurídico-tributária, não é possível considerar as suas características pessoais para a gradação do imposto.

Nesse sentido, Carrazza afirma que os impostos cujo encargo financeiro tende a ser repassado a terceiros, como o ICMS e o IPI, não permitem a observância do princípio da capacidade contributiva.⁶⁰²

Entretanto, há diversos autores que defendem a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos impostos que gravam o consumo. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres afirma que:

[...] os impostos não cumulativos sobre a produção e a circulação de bens e serviços (IPI, ICMS, IVA) devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva, eis que a ideia de justiça não informa apenas os tributos progressivos (como o IR), mas também os que incidem sobre o consumo e o gasto.⁶⁰³

Embora Hugo de Brito Machado sustente ser problemática a personalização dos impostos sobre o consumo, o autor também defende a possibilidade de se conferir a eles elementos de caráter pessoal. Assim, o autor relaciona a seletividade dos tributos sobre o

⁶⁰⁰ CARVALHO, 2019, p. 234.

⁶⁰¹ CARRAZZA, 2017, p. 126-127.

⁶⁰² *Ibid.*, p. 127.

⁶⁰³ TORRES, 2004, p. 158.

consumo à realização do princípio da capacidade contributiva, ao afirmar que “o ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, que a Constituição faculta ao ICMS, é realizar, de certo modo, o princípio da capacidade contributiva”.⁶⁰⁴

De tal modo, os impostos que recaem sobre o consumo não possuem caráter pessoal mas também se prestam à realização do princípio da capacidade contributiva por meio da seletividade, pois o consumo de determinados produtos, como automóveis de luxo e joias, são presumidamente manifestações de capacidade contributiva, muito embora se reconheça que alguns deles possam ser consumidos, excepcionalmente, por indivíduos com reduzida capacidade contributiva.⁶⁰⁵

Hugo de Brito vai além ao sustentar que até mesmo o local, as circunstâncias e o ambiente no qual ocorre o consumo são demonstrativos de capacidade contributiva, a exemplo do consumo de produtos em um *resort* de luxo, o que poderia configurar um elemento para a gradação do valor tributo.⁶⁰⁶ Ademais, a desoneração ou aplicação de alíquotas reduzidas sobre itens de primeira necessidade, como alimentos da cesta básica e remédios, conferiria à população de menor renda maior poder de compra sobre tais produtos.⁶⁰⁷

Não obstante, Humberto Ávila rechaça o entendimento de que a seletividade decorreria do princípio da capacidade contributiva, pois, segundo este autor, a seletividade em função da essencialidade dos produtos ou das mercadorias ou serviços, como previsto na Constituição para o IPI e o ICMS, decorreria do princípio da igualdade pelo parâmetro da dignidade humana.⁶⁰⁸

Nesse sentido, a técnica da seletividade concretizaria o dever do Estado de garantir as condições mínimas de existência dos cidadãos, o que impõe, por exemplo, a desoneração ou aplicação de alíquota reduzida sobre alimentos e medicamentos. Desse modo, Ávila sustenta que a capacidade contributiva do contribuinte somente se inicia após a satisfação das suas necessidades mínimas, razão pela qual o referido princípio não determina a aplicação da seletividade.⁶⁰⁹

⁶⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 42.

⁶⁰⁵ *Ibid.*, p. 43.

⁶⁰⁶ MACHADO, *loc. cit.*

⁶⁰⁷ MACHADO, *loc. cit.*

⁶⁰⁸ ÁVILA, 2006, p. 387.

⁶⁰⁹ *Ibid.*, p. 388.

Não obstante, seja por decorrência da capacidade contributiva ou da função do Estado de garantir condições mínimas aos cidadãos, o fato é que a Constituição prestigia a seletividade em função da essencialidade para a incidência dos principais impostos que gravam o consumo, o que não pode ser desprezado por propostas de emenda constitucional que tenham por objeto a reforma da tributação do consumo.

Isto porque, como salienta Carrazza:

[...] o princípio da seletividade tem por escopo favorecer aos consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS. Daí ser imperioso que sobre produtos, mercadorias e serviços essenciais haja tratamento fiscal mais brando, quando não total exoneração tributária, já que em relação a eles o adquirente, em rigor, não tem liberdade de escolha.⁶¹⁰

Portanto, a seletividade representa um limite à reforma da tributação do consumo, uma vez que o constituinte derivado não pode afastar os princípios que informam o sistema tributário, mormente o da igualdade.

Cabe ainda destacar que a expressão “sempre que possível” também deve ser entendida como uma ressalva à utilização do tributo para fins extrafiscais, isto é, para atingir objetivos outros que não a arrecadação tributária, como a redução da poluição ambiental, o equilíbrio da balança comercial, a diminuição das desigualdades regionais, dentre outros.⁶¹¹ Nesse sentido, Ávila afirma que “a expressão ‘sempre que possível’ abre expressamente a possibilidade de instituição de tributos extrafiscais”.⁶¹²

Segundo Klaus Vogel, os tributos são extrafiscais quando assumem função distributiva, por meio da repartição do ônus tributário de acordo com critérios de justiça distributiva, ou quando realizam função dirigista, para perseguir determinadas finalidades político-econômicas.⁶¹³ Klaus Tipke e Douglas Yamashita observam, porém, que a medida da capacidade contributiva como um critério de comparação entre contribuintes decorre do fato de que os tributos são, por natureza, prestações pecuniárias compulsórias, de sorte que uma norma tributária guiada pela capacidade contributiva tem finalidade fiscal, embora o legislador acredite seguir uma finalidade extrafiscal. Nesse sentido, os tributos com

⁶¹⁰ CARRAZZA, 2017, p. 117-118.

⁶¹¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 62.

⁶¹² ÁVILA, 2006, p. 367.

⁶¹³ VOGEL, Klaus *apud* TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 62.

finalidade extrafiscal são aqueles que não adotam a capacidade contributiva como parâmetro.⁶¹⁴

Assim, para esses autores, a utilização de impostos para fins extrafiscais lhes retira o caráter puramente tributário, passando a figurar como instrumentos para a consecução de finalidades ligadas a outras áreas do Direito, como ambiental, econômica e trabalhista, o que afasta a necessidade de observância da justiça fiscal e do princípio da capacidade contributiva.⁶¹⁵

Por esta razão, Luís Eduardo Schoueri afirma que a aplicação de tratamentos distintos a dois contribuintes de mesma capacidade contributiva não fere a igualdade quando o tratamento tributário diferenciado tiver por fundamento a realização de outros objetivos constitucionais, como é o caso da dispensa de tratamento tributário mais benéfico ao contribuinte que adote medidas em favor do meio ambiente, cuja proteção é constitucionalmente prestigiada.⁶¹⁶

Não obstante, os tributos com finalidade extrafiscal também encontram limites no texto constitucional. Como ressaltam Tipke e Yamashita, “o princípio da capacidade contributiva não se aplica a tributos com finalidade extrafiscal, que no entanto têm sua constitucionalidade controlada pelo princípio da proporcionalidade”.⁶¹⁷ No mesmo sentido, Ávila afirma que os tributos extrafiscais não podem aniquilar “a eficácia mínima de princípios constitucionais fundamentais (proibição de excesso) nem poderá ser inadequada, desnecessária ou desproporcional (proporcionalidade)”.⁶¹⁸

De tal modo, Estevão Horvath salienta que a extrafiscalidade somente pode determinar a aplicação de alíquotas elevadas quando houver uma razão forte para tanto, como, por exemplo, o desestímulo ao consumo de cigarros, pois os tributos que gravam o consumo também comportam a aplicação do princípio da vedação ao confisco, quando não houver uma justificativa fundada na consecução de objetivos constitucionais para a imposição de carga tributária elevada.⁶¹⁹

Nesse contexto, como demonstrado no Capítulo 2, além de gravar materialidades vinculadas a fins preponderantemente fiscais, como o ICMS, ISS, PIS e Cofins, o sistema

⁶¹⁴ TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 64.

⁶¹⁵ *Ibid.*, p. 62.

⁶¹⁶ SCHOUERI, 2019, p. 53.

⁶¹⁷ TIPKE; YAMASHITA, *op. cit.*, p. 62.

⁶¹⁸ ÁVILA, 2006, p. 368.

⁶¹⁹ HORVATH, 2002, p. 130.

tributário brasileiro também abarca tributos sobre o consumo que atendem a objetivos extrafiscais, como o IPI, cujas alíquotas podem ser alteradas pelo Poder Executivo sem a observância do princípio da anterioridade, do que se infere o seu caráter indutor sobre o consumo de determinados produtos industrializados.⁶²⁰

Assim, demonstra-se que a Constituição privilegia o princípio da igualdade na tributação do consumo, mediante a previsão da seletividade, assim como autoriza a sua utilização para fins extrafiscais, em determinadas hipóteses e desde que observado o princípio da proporcionalidade. Portanto, a reforma deve preservar tanto a concretização do princípio da igualdade por meio da seletividade dos tributos sobre o consumo, quanto a autonomia política da União para instituir tributo sobre o consumo de caráter extrafiscal.

5.4 LIMITES À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

Como regra geral, a Constituição de 1988 autoriza a concessão de benefícios fiscais, a exemplo da isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, dentre outros, por lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a matéria.

Em relação aos tributos sobre o consumo de competência dos entes periféricos, a Constituição impôs um maior rigor para a concessão de incentivos, determinado a observância de critérios previstos em lei complementar. Buscou o constituinte afastar a competição fiscal nociva entre os entes para a atração de investimentos.

Entretanto, a mencionada limitação constitucional não foi suficiente para evitar a “guerra fiscal” entre Estados-membros e entre municípios, razão pela qual a reforma da tributação do consumo deve afastar a adoção do princípio da origem nas operações interestaduais e intermunicipais, como já demonstrado.

Com a adoção do princípio do destino, a concessão de benefícios não serve à atração de investimentos, mas pode ser implementada para o fomento do “turismo de consumo”, ou seja, para atrair consumidores de outras jurisdições. Embora essa hipótese apresente efeitos menos nocivos que a disputa por investimentos, também é preciso impor limites à concessão de tais benefícios, especialmente por resultarem em um “gasto público

⁶²⁰ SCHOUERI, 2005, p. 321.

indireto”, consoante expressão cunhada por Stanley Surrey para aludir à perda de arrecadação potencial do ente público.⁶²¹

Com o fim do efeito indutor sobre o local de instalação das empresas, também resulta a impossibilidade de utilização dos tributos sobre o consumo para a redução das desigualdades regionais, de sorte que caberá à União, no exercício da competência prevista no art. 151, I da CF, promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, mediante a concessão de incentivos fiscais sobre tributos “diretos”. A adoção de medidas de equalização horizontal também atende a este fim, como já comentado, assim como a concessão de incentivos financeiros.

Desse modo, a desoneração dos tributos sobre o consumo deve servir apenas a objetivos sociais, como a concessão de isenção para artigos de consumo considerados de primeira necessidade, a exemplo dos produtos da cesta básica. Trata-se de medida que promove a equidade, pois a cobrança de tributos sobre itens necessários à subsistência tende a rebaixar ainda mais o nível de vida da população mais pobre, o que acabaria por diminuir a produtividade e retardar o desenvolvimento econômico.⁶²²

5.5 AFETAÇÃO DE PARTE DA RECEITA ARRECADADA COM A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Como visto, as contribuições sociais têm por característica distintiva a afetação do produto da sua arrecadação, embora uma parcela da sua arrecadação seja desvinculada por determinação constitucional.⁶²³ Já os impostos são caracterizados pela ausência de vinculação das suas receitas, embora a própria Constituição estabeleça exceções a essa regra.⁶²⁴

⁶²¹ 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.

⁶²² 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. p. 193.

⁶²³ Art. 76 do ADCT: São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

⁶²⁴ Art. 167 da CF/88: São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos

Com isso, tem-se que os impostos e as contribuições sociais se diferenciam pela preponderância – e não pela exclusividade – da não afetação do produto da arrecadação dos impostos e da afetação do produto da arrecadação das contribuições.

Portanto, caso a unificação dos tributos sobre o consumo abarque a contribuição ao PIS e à COFINS, o constituinte derivado deve determinar a vinculação de uma parcela da arrecadação da União para a seguridade social, atendendo, assim, ao princípio da solidariedade no financiamento da seguridade social, consoante as diretrizes constitucionais.

6 LIMITES CONSTITUCIONAIS APLICADOS ÀS ATUAIS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL

Os limites constitucionais à unificação dos tributos sobre o consumo, desenvolvidos no Capítulo 5, serão aqui aplicados às principais propostas de reforma que tramitam no Congresso Nacional. São elas a PEC nº 45, de 2019,⁶²⁵ e a PEC nº 110, de 2019.⁶²⁶

Busca-se, com isso, contribuir com o debate sobre a compatibilidade das principais propostas de reforma tributária em relação ao pacto federativo, a partir da construção teórica desenvolvida ao longo deste estudo.

6.1 PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45, DE 2019

A PEC nº 45, de 2019, apresentada pelo Deputado Baleia Rossi em 03/04/2019, propõe uma ampla reforma da tributação do consumo, com a extinção do PIS, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a criação de tributo único sobre bens e serviços, além da criação de impostos seletivos.

O texto base da proposta foi desenvolvido pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF),⁶²⁷ sob a direção de Bernard Appy, Eurico Marcos Diniz de Santi, Nelson Machado e Vanessa Rahal Canado. Como consta na sua justificativa, a proposta é guiada pelos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência. Seus principais objetivos são a redução do contencioso tributário e do custo de conformidade, com vistas ao fomento da atividade produtiva e do desenvolvimento econômico no país.

⁶²⁵ 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.

⁶²⁶ BRASIL. 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.

⁶²⁷ Trata-se de um autointitulado “*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”. CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). [O Centro de Cidadania Fiscal...]. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/>. Acesso em: 20 jan. 2020.

6.1.1 Principais características da proposta

Como antecipado, a PEC nº 45, de 2019, propõe a substituição do PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS por um Imposto único sobre Bens e Serviços (IBS). A competência seria compartilhada entre União, Estados-membros, Distrito Federal e municípios, que poderiam exercê-la por meio da alteração das respectivas alíquotas singulares, ao passo que a instituição do tributo se daria por lei complementar, de caráter nacional.

O conceito das materialidades “bens e serviços” é parcialmente estipulado pela proposta, que inclui dispositivo no texto constitucional para determinar a incidência do imposto sobre os intangíveis, a cessão e o licenciamento de direitos, a locação de bens e as importações de bens tangíveis e intangíveis, serviços e direitos.

A proposta também determina a regulação exclusiva do IBS por lei complementar, a não cumulatividade, a vedação à concessão de benefícios fiscais, a devolução parcial do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, a não incidência sobre as exportações com a manutenção dos créditos e a aplicação de alíquota uniforme para todos os bens e serviços, podendo variar somente em relação às alíquotas aplicadas pelos diferentes entes federados. Assim, a alíquota do tributo deve corresponder à soma das alíquotas singulares dos entes federados envolvidos na operação.

A PEC também estabelece a adoção do princípio do destino nas operações interestaduais e intermunicipais, de forma que o tributo seja recolhido para o ente de destino dos bens e serviços. Demais disso, a proposta determina a apuração e pagamento de forma centralizada e a criação de comitê gestor nacional, composto por representantes de todos os entes da federação, para a edição de regulamento unificado do imposto, gestão da arrecadação centralizada, dentre outras providências.

Além do imposto sobre bens e serviços, a proposta prevê a competência da União para instituir impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. O texto base da proposta não apresenta maiores especificações sobre tais impostos.

Também é determinada a vinculação de parcela das alíquotas singulares do IBS para finalidades como a seguridade social, o financiamento do programa do seguro-desemprego, manutenção e desenvolvimento do ensino, dentre outras, além de complexas

medidas de transição para a implementação do novo modelo e de compensação para os entes que tendem a sofrer perda parcial de arrecadação tributária.

Em linhas gerais, são essas as principais características da reforma tributária proposta pela PEC nº 45, de 2019.

6.1.2 Análise da compatibilidade da proposta com a forma federativa de Estado

Consoante exposto no Capítulo 5, a unificação dos tributos sobre o consumo somente se compatibiliza com a forma federativa de Estado se preservada a tríplice autonomia dos entes federados e o caráter cooperativo do federalismo, o que implica na necessidade de preservação do equilíbrio entre a outorga de competências impositivas e a repartição de receitas.

Nesta perspectiva, a PEC nº 45, de 2019, outorga competência “conjunta” às três esferas da federação para instituir, por lei complementar, imposto único sobre bens e serviços, preservando a autonomia política dos entes para a fixação das respectivas alíquotas singulares por meio de lei ordinária própria, além de salvaguardar a autonomia financeira com a respectiva arrecadação tributária e métodos de equalização.

Trata-se, em substância, da outorga de competência comum às três esferas da federação, tendo em vista que a União, Estados-membros e municípios podem fixar as suas alíquotas singulares e, portanto, realizar política fiscal por intermédio do tributo, sem interferência direta dos demais entes. Esse aspecto, a princípio, preserva a forma federativa de Estado, de acordo com o critério desenvolvido no Capítulo 5, sobre a necessidade de manutenção das respectivas autonomias.

No entanto, também restou demonstrado no referido Capítulo que a conformidade da unificação da base consumo por intermédio da outorga de competência comum depende da adoção de determinados ajustes normativos.

Nesta senda, é possível inferir que a proposta abarca diversos ajustes defendidos neste trabalho como necessários para compatibilizar a outorga de competência comum sobre a base consumo com o princípio federativo, uma vez que estabelece a adoção de mecanismos de equalização fiscal, a incidência não cumulativa do tributo, a adoção do princípio do destino nas relações interestaduais e intermunicipais, a adoção de método

unificado de recolhimento dos tributos sobre o consumo e a previsão de normas gerais do tributo por lei complementar.

Além disso, a proposta também abarca a vinculação de parcela da arrecadação ao atendimento de finalidades constitucionais, em especial à seguridade social, previsão que atende ao princípio da solidariedade no financiamento dos direitos sociais, diante da extinção do PIS e Cofins.

A regulamentação conjunta do IBS por Comitê Gestor também é compatível com a forma federativa, tendo em vista o caráter nacional da tributação do consumo, que exige harmonização no cenário nacional para evitar conflitos de interesse entre os diversos entes federados, como já amplamente tratado. Embora a proposta determine a representação de todas as esferas da federação no Comitê, sustenta-se, neste trabalho, que a representação dos municípios poderia ser exercida pelos representantes dos Estados-membros, aos quais incumbiria a preservação da autonomia e interesses dos municípios abrangidos pelos respectivos territórios, à semelhança do Congresso Nacional.

Contudo, em alguns aspectos, a proposta aponta uma tendência à abolição do pacto federativo, o que se caracteriza quando há potencial redução da autonomia dos entes ou mitigação do caráter cooperativo do federalismo adotado pela Constituição de 1988, conforme demonstrado no Capítulo 3. São eles a ausência de limites ao critério quantitativo das alíquotas singulares do IBS, a outorga de competência à União para instituir “impostos seletivos”, a ausência de delimitação rígida das novas competências, a aplicação de alíquota uniforme e a vedação à concessão de benefício fiscal.

Como visto no Capítulo 3, a oneração excessiva do fato jurídico tributário é a principal razão para que o sistema tributário restrinja as hipóteses de bitributação jurídica. Por isso, a outorga de competência comum deve vir acompanhada de limitações ao critério quantitativo a ser estabelecido por cada ente. Além de evitar que a carga tributária afete a capacidade contributiva, tal medida também reduz o risco de interferência do ente central sobre os demais, em razão da sua maior força política para determinar a preponderância da sua exação em termos quantitativos, em detrimento dos entes periféricos.

Desse modo, cumpriria à PEC determinar a regulação por lei complementar das alíquotas máximas e mínimas aplicáveis a cada esfera da federação, de forma a evitar as distorções que decorrem da sobrecarga de uma mesma manifestação de riquezas. A

proposta se limitou a prever a criação de uma alíquota de referência, cuja aplicação passa a ser facultativa após o período de transição do regime tributário.

Ademais, a outorga de competência à União para instituir “impostos seletivos”, com finalidade extrafiscal, dá azo à reprodução do erro que serve de fundamento para a reforma do sistema em vigor: a multiplicidade de tributos sobre uma mesma base econômica. Além disso, tal previsão tende a provocar desequilíbrio federativo, uma vez que pode intensificar a centralização da federação.

Nesta senda, se o objetivo da reforma é a simplificação do sistema, alcançada por meio da extinção de tributos distintos que se sobrepõem, não há razão para a criação de um imposto distinto de caráter extrafiscal, pois bastaria a previsão de alíquota adicional do IBS sobre determinados bens cujo consumo se pretendesse desestimular. Cumpre enfatizar, ainda, que o significado da expressão “finalidade extrafiscal” é deveras indeterminado e pode resultar na criação de uma multiplicidade de tributos de função indutora, alicerçados nos mais diversos objetivos.

Inclusive, a PEC não determina a materialidade sobre a qual a referida competência poderia ser exercida. Note-se, outrossim, que a proposta utiliza o termo “impostos”, ou seja, a União poderá instituir mais de uma exação tributária para servir de desincentivo ao consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

A utilização de termos amplos e genéricos para a outorga de competência tributária acaba por violar a rigidez do sistema tributário constitucional, que impõe a fixação de limites claros sobre a atuação dos entes em matéria tributária, como forma de proteção aos contribuintes contra o cometimento de abusos do poder de tributar. Este problema também se verifica parcialmente em relação ao IBS, cuja competência não aponta qual a ação relacionada à materialidade “bens e serviços” ensejaria a hipótese tributária, a exemplo do ICMS, que trata de “operações relativas à circulação de mercadorias”.

No que concerne à aplicação de alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, tal medida retira autonomia política dos entes para determinar o critério quantitativo de acordo com a essencialidade dos bens e serviços, além de violar o princípio da igualdade.

É importante notar que a reunião das materialidades “bens” e “serviços” para a instituição de tributo único não as torna a mesma coisa. Além de tais conceitos significarem realidades distintas, cada bem e cada serviço possui o seu próprio grau de

“elasticidade” econômica, ou seja, a mudança do preço de cada item influencia de forma distinta o comportamento do vendedor ou do comprador. Como exemplo, é possível asserir hipoteticamente que a aplicação de uma alíquota de 100% sobre cigarros não cria um desinteresse pelo produto tão significativo quanto a aplicação de uma alíquota de 35% sobre serviços profissionais, como serviços médicos, advocatícios e administrativos. Com isso, apesar de se tratar de tributo que pressupõe a translação do ônus para o consumidor, em alguns casos, a aplicação de alíquota alta resulta na oneração do fornecimento de bem ou da prestação do serviço, que se soma à tributação sobre a renda produzida, conforme classificação econômica tratada no Capítulo 2.

Dessa maneira, a aplicação de alíquota uniforme para bens e serviços, que são naturalmente distintos entre si, tende a provocar distorções que afastam o caráter indireto do tributo.

Por derradeiro, insta pontuar que, embora se trate de questão incidental ao princípio federativo, a vedação à concessão de benefício fiscal afeta o princípio da igualdade, uma vez que, com a adoção do princípio do destino, tal mecanismo tem como primordial função a desoneração de produtos de primeira necessidade, de forma a concretizar o dever do Estado de garantir o mínimo existencial. Decerto que a PEC abarca a hipótese de devolução do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, mas apenas em caráter parcial e sujeita à implementação por lei complementar. A operacionalização dessa medida suscita dúvidas sobre a sua viabilidade, mas, se concretizada, com devolução integral, poderia suplantiar a inconstitucionalidade em comento.

Desta forma, é possível notar que a PEC nº 45, de 2019, apresenta aspectos que não só preservam, como fortalecem a autonomia dos entes e o federalismo fiscal, porém há outros que tendem à abolição da forma federativa de Estado. O atendimento às demandas que envolvem a reforma da tributação do consumo é de grande valia e, ao mesmo tempo, de inegável complexidade. A tentativa de simplificação do sistema é urgente e deve ser perseguida, mas não se deve perder de vista a necessidade de preservação do princípio federativo.

Assim, busca-se, com as ponderações aqui realizadas, apoiar na mais completa compatibilização da proposta com os limites que o pacto federativo impõe.

6.2 PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 110, DE 2019

A PEC nº 110, de 2019, por sua vez, iniciada no Senado Federal em 07/07/2019, também propõe uma ampla reforma da tributação do consumo, além da reforma da tributação da renda e a redistribuição de competências tributárias. Dentre as modificações propostas, tem-se a extinção do PIS, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, IPI, IOF, ICMS, ISS, bem como a criação de imposto estadual sobre bens e serviços (IBS) e de imposto federal de caráter indutor, sobre determinados bens detalhados na regra de competência.

Conforme consta na PEC, a proposta é uma reprodução do texto da reforma tributária idealizada pelo Deputado Luiz Carlos Hauly e tem por objetivo o fomento ao desenvolvimento do país. Atualmente, a proposta aguarda inclusão na pauta da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal.

Desse modo, passa-se à análise das principais características da proposta, bem como ao exame da sua compatibilidade com o pacto federativo.

6.2.1 Principais características da proposta

Como antecipado, a PEC nº 110, de 2019, extingue uma variedade ainda maior de tributos sobre o consumo do que a PEC nº 45, de 2019, além de também determinar a criação de imposto sobre operações com bens e serviços por lei complementar, muito embora a competência seja outorgada privativamente aos Estados-membros.

Segundo a proposta, o IBS deve ser uniforme em todo o território nacional, incidir de forma não cumulativa, com concessão de crédito financeiro, adotar o princípio do destino, tanto nas operações interestaduais quanto no comércio exterior, ter uma alíquota padrão, embora seja possível a previsão de alíquotas diferenciadas para determinados enquadramentos legais, e não integrar a sua própria base de cálculo.

À semelhança da PEC nº 45, de 2019, a PEC nº 110, de 2019, estipula o conceito de bens e serviços, ao determinar sua incidência sobre locações e cessões de bens e direitos e sobre as demais operações com bens intangíveis e direitos. Ademais, a proposta veda, de um modo geral, a concessão de benefícios fiscais para o IBS, excetuando, porém, as

operações e prestações que tenham por objeto alimentos, medicamentos, transporte público coletivo, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação.

Além do IBS, a proposta prevê a outorga de competência à União para instituir imposto sobre operações com bens específicos, como petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes, cigarros, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. O referido tributo deve ser monofásico, não poderá ter alíquota superior ao IBS, exceto para cigarros e bebidas alcoólicas, poderá ter alíquotas diferenciadas e devem adotar o princípio do destino.

Como medida de compensação, a PEC transfere à União a competência sobre imposto de transmissão *causa mortis* e doação. Por outro lado, não há redistribuição de competência em favor dos municípios, cuja atuação política sobre o IBS fica limitada à participação na sua regulamentação, em conjunto com os Estados-membros. Além disso, os municípios passam a participar de parcela do produto da arrecadação do IBS e da integralidade do produto da arrecadação do IPVA.

A proposta também prevê ampla repartição de receitas, criação de dois fundos para compensar eventuais disparidades de receita entre estados e municípios, criação de Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, para a regulamentação conjunta dos entes federados sobre obrigações acessórias, bancos de dados, dentre outros procedimentos de fiscalização integrada. Ademais, mantém-se a possibilidade de substituição da contribuição sobre a folha de salários por contribuição incidente sobre receita ou faturamento.

A PEC determina, ainda, que sejam definidos por lei complementar os critérios e a forma de devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda, como medida de equidade.

6.2.2 Análise da compatibilidade da proposta com a forma federativa de Estado

Assim como a PEC nº 45, de 2019, a PEC nº 110, de 2019, não empreende uma unificação dos tributos sobre o consumo, pois a modificação do atual sistema resulta na criação de duas competências distintas: o imposto sobre operações relacionadas a bens e serviços e o imposto “seletivo”. Com isso, pode-se afirmar que as propostas falham neste

aspecto, pois combatem a multiplicidade de tributos sobre a base consumo do atual sistema com a criação de dois ou mais tributos sobre a referida base.

No entanto, diferentemente da proposta da Câmara dos Deputados, a PEC nº 110, de 2019, outorga competência privativa aos Estados-membros sobre o IBS, apesar de determinar a sua instituição pelo Congresso Nacional e incluir os municípios nas deliberações sobre a regulação do tributo.

Embora a proposta determine, de certo modo, a concentração de poder nos Estados-membros, ela também prevê medidas para compensar a perda parcial de autonomia política dos entes, como a criação de tributo seletivo e a redistribuição da competência sobre o imposto de transmissão *causa mortis* e doação em favor da União, e a entrega da integralidade das receitas arrecadadas com IPVA aos municípios.

Como se pode notar, andou bem a proposta ao objetivar o reequilíbrio da distribuição de poder político, o que, *a priori*, encontra-se harmonizado com pacto federativo, consoante a ressalva apresentada neste trabalho quanto à constitucionalidade da unificação dos tributos em competência privativa quando acompanhada da redistribuição dos demais poderes de tributar.

No entanto, a proposta também tende à abolição da forma federativa erigida pela Constituição de 1988 em razão da ausência de redistribuição de competência para os municípios. Como visto no Capítulo 3, uma das grandes inovações da Carta de 1988 foi a elevação dos entes locais à qualidade de entes federados, o que os coloca em igualdade jurídica aos demais entes da federação.

Nesta toada, para compatibilizar a reforma pretendida com o pacto federativo, entende-se, a partir das premissas desenvolvidas neste trabalho, que a perda de autonomia política dos municípios deveria ser compensada com a outorga de outro poder político, como poderia ocorrer, por hipótese, se, ao invés de determinar a entrega do produto da arrecadação do IPVA, a proposta redistribuísse a respectiva competência para o município.

Não obstante, insta salientar que tal medida deve ser acompanhada de um estudo financeiro prévio, para garantir a compensação da perda que decorre da unificação da competência sobre o consumo.

Ademais, a participação dos municípios na regulamentação do IBS também esbarra no problema da exequibilidade desta proposta, pois há atualmente 5.570 entes locais no país.

Por outro lado, o IBS contempla diversos ajustes considerados neste estudo como indispensáveis para a implementação da reforma. São eles: a adoção de mecanismos de equalização fiscal, a manutenção da discriminação rígida de rendas, a incidência não cumulativa do tributo com expressa referência ao crédito financeiro, a adoção do princípio do destino nas operações interestaduais e a previsão de normas gerais do tributo por lei complementar. Além disso, a proposta impõe limites à concessão de benefícios, mas sem vedá-lo, possibilitando, por exemplo, a desoneração de alimentos, o que atende ao princípio da igualdade.

Portanto, assim como a PEC nº 45, de 2019, a PEC nº 110, de 2019, apresenta aspectos em conformidade com o pacto federativo, bem como outros tendentes à sua abolição, os quais ainda serão objeto de amplo debate no Congresso Nacional.

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.