

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

A IMPLANTAÇÃO DO IVA NO BRASIL E SUAS CONSEQÜÊNCIAS NO
ÂMBITO DO MERCOSUL

CAROLINA HERSZENHAUT FERNANDES PATRÍCIO

RIO DE JANEIRO

2008

CAROLINA HERSZENHAUT FERNANDES PATRÍCIO

A IMPLANTAÇÃO DO IVA NO BRASIL E SUAS CONSEQÜÊNCIAS NO
ÂMBITO DO MERCOSUL

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO

2008

Patrício, Carolina Herszenhaut Fernandes

A implantação do IVA no Brasil e suas conseqüências no âmbito do Mercosul / Carolina Herszenhaut Fernandes Patrício – 2008.

64 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 62-64.

1. Implantação do IVA - Monografias. 2. Mercosul. I. MANEIRA, Eduardo. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. Título.

CDD 341.39341

CDD 341.39632

CAROLINA HERSZENHAUT FERNANDES PATRÍCIO

A IMPLANTAÇÃO DO IVA NO BRASIL E SUAS CONSEQÜÊNCIAS NO ÂMBITO DO
MERCOSUL

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ___/___/___

Banca Examinadora:

Prof. – UFRJ

Prof. – UFRJ

Prof. – UFRJ

RESUMO

PATRÍCIO, Herszenhaut Fernandes C. **A Implantação do IVA no Brasil e suas conseqüências no âmbito do Mercosul**. 2008. 65 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Analisa-se a necessidade e a viabilidade de reforma tributária através da unificação dos tributos sobre o consumo (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) em um único Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Inicialmente, foi feita uma análise pontuada de cada um dos cinco tributos mencionados, sendo demonstrados os empecilhos que apontam para a necessidade da implantação do IVA. Em seguida, debatemos sobre o federalismo fiscal e alguns modelos inspiradores, o que nos levou à conclusão da constitucionalidade do IVA. Com isso, foram demonstrados alguns princípios norteadores do imposto e algumas de suas características. Após, foi realizada uma breve análise sobre a repercussão do imposto no Mercosul. Por fim, concluímos que a reforma tributária com a unificação dos tributos sobre o consumo só há de trazer benefícios para o crescimento econômico do Brasil.

Palavras-Chave: IVA; Reforma tributária; Tributos sobre consumo; Federalismo fiscal; Constitucionalidade; Mercosul.

RESUMEN

PATRÍCIO, Herszenhaut Fernandes C. **La Implantación del IVA en Brasil y sus consecuencias en el ámbito de Mercosur**. 2008. 65 pages. Licenciatura em Derecho – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Se hace un análisis a la necesidad y la factibilidad de una reforma tributaria a través de la unificación de los tributos sobre el consumo (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) en un solo Impuesto al valor agregado (IVA). Para empezar, fue hecho un análisis detenido de cada uno de los cinco tributos nombrados, siendo así demostrados los impedimentos señalados para la necesidad de la implantación del IVA. Enseguida, debatimos sobre el federalismo fiscal y algunos de los modelos inspirativos, lo que nos ha elevado a la conclusión de la constitucionalidad del IVA. Con eso, fueron demostrados algunos de los principios orientadores del Impuesto y algunas de sus características. Enseguida, fue realizado un breve análisis sobre la repercusión del Impuesto en Mercosur. Finalmente, concluimos que la reforma tributaria con la unificación de los tributos sobre el consumo, sólo traerá provechos para el crecimiento económico de Brasil.

Palavras-chave: IVA; Reforma tributaria; Tributos sobre el consumo; Federalismo fiscal; Constitucionalidad; Mercosur

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 ANÁLISE DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL	11
2.1 Síntese da problemática	11
2.2 IPI (Imposto sobre produtos industrializados)	12
2.2.1 <u>Princípios da não-cumulatividade e da seletividade</u>	13
2.2.2 <u>Crédito presumido e cumulatividade</u>	14
2.3 ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação)	16
2.3.1 <u>Alíquotas interestaduais e o CONFAZ</u>	17
2.3.2 <u>A não-cumulatividade</u>	20
2.3.3 <u>As imunidades</u>	22
2.4 ISS (Imposto sobre serviços de qualquer natureza)	22
2.4.1 <u>Cumulatividade</u>	24
2.5 PIS (Programas de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social)	24
3 A FEDERALIZAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O VALOR ACRESCIDO	27
3.1 Modelos de Estado e o Estado Federal	27
3.1.1 <u>Federalismo Fiscal</u>	28
3.1.1.1 <i>A discriminação vertical de receitas</i>	30
3.2 Federalismo norte-americano	31
3.3 Federalismo alemão	33
3.3.1 <u>Distribuição de receitas</u>	35
3.4 Federalismo fiscal brasileiro	36
3.4.1 <u>Violação ao federalismo fiscal</u>	39
3.5 A PEC nº 233/2008	40
3.6 A viabilidade da implantação do IVA	42
3.6.1 <u>Princípios da discriminação de rendas</u>	43
3.6.1.1 <i>Princípio da subsidiariedade</i>	44
3.6.2 <u>Principais características</u>	46
3.6.2.1 <i>Método do crédito e a não – cumulatividade</i>	46
3.6.2.2 <i>Base tributável alargada</i>	48

3.6.2.3 <i>Princípio da origem ou do destino?</i>	48
3.6.3 <u>Fixação de alíquotas</u>	50
4 O IVA E SUA REPERCUSSÃO NO MERCOSUL	51
4.1 A globalização da economia: um novo federalismo	51
4.2 Os estágios da integração econômica	52
4.3 Empecilhos no processo de harmonização	53
4.4 Harmonização tributária e benefícios para o bloco econômico	54
4.4.1 <u>imposição na origem ou no destino</u>	56
5.CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	62

1.INTRODUÇÃO

A complexidade e a falta de neutralidade do sistema tributário brasileiro têm representado um grande entrave ao crescimento econômico do país, bem como dificultado as negociações comerciais no âmbito do Mercosul. Em face do fenômeno da globalização e da necessidade de fortalecimento dos blocos econômicos para suportar a grande competitividade mundial, os países têm buscado uma harmonização de seus sistemas tributários, o que, infelizmente, não vem ocorrendo com muita intensidade no Brasil.

Nosso Sistema Tributário repartiu a competência para instituir tributos entre o três entes da federação: União, Estados e Municípios. Especificamente em relação aos tributos indiretos sobre bens, produtos e serviços foi feita a seguinte divisão: (i) União: IPI, PIS/COFINS; (ii) Estados: ICMS; (iii) Municípios: ISS.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), assim como o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), é seletivo e não-cumulativo, sendo o primeiro extra-fiscal, o que lhe dá características mais políticas do que jurídicas.

Embora ambos os impostos acima tenham por princípio a não-cumulatividade, adotando-se o método de operação de débitos e créditos, o que se tem observado na prática é a incidência em cascata dos mesmos, podendo-se dizer que a não adoção do sistema do crédito presumido vem contribuído bastante para tanto.

O Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), por sua vez, apresenta cumulatividade nas cadeias produtivas, gera conflitos de competência com o ICMS e ainda há o fato de cada município ter a liberdade de fixar suas próprias alíquotas, gerando habitualmente situações discrepantes, como, por exemplo, a violação à livre concorrência.

O PIS (Programas de Integração Social) e o COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) são contribuições para a Seguridade Social que incidem sobre a receita. São uma importante fonte de receita da União que não é

partilhável com os outros entes federados e são considerados pelos empresários como tributos sobre o consumo que crescem aos já mencionados.

Conforme se pode observar, a tributação sobre o consumo ficou pulverizada entre os diferentes entes, gerando uma complexidade e falta de harmonização no Sistema Tributário.

Apesar de algumas reformas tributárias terem sido implementadas no Brasil recentemente, como o caso do Simples Nacional (sistema de cobrança e arrecadação simplificado para as micro-empresas e empresas de pequeno porte), o país ainda necessita avançar nesse tema, sob pena de não acompanhar o mercado mundial.

Diversas propostas de emendas constitucionais (PECs) tramitam no Congresso Nacional desde o governo do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso visando melhorar a situação do atual sistema tributário nacional, no entanto, devido a interesses políticos regionais tais PECs nunca são aprovadas.

Em abril de 2007, a proposta de reforma tributária defendida pelo governo era a criação de um IVA federal (IVA-F) e um estadual (IVA-E). O primeiro abarcaria o PIS, COFINS, IPI e a CIDE-combustíveis; já o segundo seria formado pelo ICMS e o ISS. Como principais mudanças destacavam-se as seguintes: fixação de alíquotas dentro de parâmetros definidos nacionalmente, no caso do IVA-E, e sua cobrança no destino e não mais na origem; para o IVA-F haveria Lei complementar única.

Como as mudanças acima não foram implementadas, surge no atual ano de 2008 uma nova proposta consistindo basicamente no seguinte: criação de um IVA federal (IVA-F) a partir da união de três contribuições federais (PIS, COFINS e CIDE) e instituição de uma alíquota única do ICMS, com cobrança no destino.

Em que pese o esforço do país para melhorar a atual problemática tributária, as reformas supracitadas não apontam uma solução satisfatória, eis que não alcançam uma das principais vilãs da harmonização tributária, qual seja, a guerra fiscal.

Mundialmente, o que se tem observado para simplificar a arrecadação de tributos é a opção de um imposto único sobre o valor agregado (IVA), com base de incidência ampla cobrindo bens, produtos e serviços em todo o ciclo de produção/importação até o consumo.

Surgido na França por volta do ano de 1954, o IVA hoje é aplicado em mais de uma centena de países, sendo ótimos exemplos os países da União Européia (UE), que após a adoção do imposto caminham rumo ao fortalecimento econômico.

Na contramão da harmonização tributária, o Brasil continua com um elevado número de tributos com fatos geradores e bases de cálculo similares, gerando dificuldades na arrecadação, guerras fiscais e onerando o produtor.

Pode-se dizer que o principal responsável pelos problemas acima apontados é o ICMS, maior gerador de receitas dentre os impostos indiretos. Todos os países que adotam o IVA têm-no como um tributo centralizado ou federalizado, não se admitindo sua regionalização como ocorre no Brasil, em que 27 Estados legislam sobre um imposto de vocação nacional.

Como leciona o ilustre doutrinador Vasco Branco Guimarães:

Sem qualquer intenção de ofender, o ICMS é um IVA de 1ª geração, obsoleto, muito distinto do IVA hoje vigente em 132 países, dos 187 países do mundo. O IVA moderno abarca todo o processo econômico, i.e., desde a origem – da produção e importação – até o consumo; cobre todos produtos e serviços, e apresenta base tributária harmonizada e global¹.

Costuma-se apontar como maior óbice à unificação dos impostos sobre a circulação de riqueza a questão da forma federativa de Estado, cláusula pétreia insculpida no art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal. Apesar de alguns exemplos no direito comparado apontarem no sentido da viabilidade da implantação do IVA, como é o caso da Alemanha, a desconfiança permanente entre a União e os Estados membros e a ausência de projeto político de repactuação do federalismo são as maiores causas para adiar indefinidamente a adoção do tributo.

A implantação do IVA no país, tomando-se como base o sistema europeu, só há de trazer benefícios para o Sistema Tributário Nacional, alguns importantíssimos, tais como a desoneração dos investimentos produtivos e das exportações, reduzindo os custos de cumprimento das obrigações tributárias e eliminando as distorções que prejudicam os investimentos.

O grande número de legislações devido à esmiuçada divisão de competências, bem como a pesada carga tributária contribuem para a evasão fiscal, fazendo com que a arrecadação não seja satisfatória.

Quanto à repercussão no Mercosul, insta esclarecer que apesar deste bloco não estar, ainda, na fase de mercado comum, para que se concretize, é necessário a

¹ GUIMARÃES, Vasco Branco. O sistema tributário como fator de integração econômica. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 19, p. 51, jan/fev 2006.

supressão de barreiras fiscais e tributárias, e, para isso, a harmonização das normas tributárias, inclusive do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), é primordial.

A proposta ora defendida visa uma harmonização do sistema tributário dos países componentes do bloco econômico, pois, uma vez que todos os componentes adotem o IVA (só o Brasil não adota esse sistema), o Mercosul poderá finalmente deixar de ser uma simples união aduaneira e tornar-se efetivamente um mercado comum.

Assim, pode-se dizer que os principais objetivos do presente estudo são contribuir para a simplificação da arrecadação dos tributos indiretos e apontar as melhorias obtidas com a implantação de um imposto único sobre o valor agregado.

2. ANÁLISE DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

2.1 Síntese da problemática

Conforme fora dito, o Brasil regionalizou o IVA, dividindo-o em cinco imposições circulatorias (ICMS, ISS, IPI, PIS, COFINS), gerando, assim, diversas complicações que serão oportunamente abordadas neste tópico de maneira sucinta, passando-se a seguir para um aprofundamento de cada tributo.

Tanto o IPI como o ICMS foram assumindo ao longo do tempo características incompatíveis com uma tributação do valor adicionado de boa qualidade, e o ISS é um imposto cumulativo.

O ICMS sofreu uma profunda reformulação, por meio da Lei Complementar nº 87/96, que melhorou substancialmente a qualidade do tributo. Contudo, a legislação do IPI e, mais ainda, a do ICMS, foram se tornando cada vez mais complicadas com o passar do tempo, de modo que dificilmente um contribuinte tem a possibilidade de conhecê-las e cumpri-las integralmente.

No caso do IPI, pode-se afirmar que sua complexa estrutura atual de alíquotas provoca desproteção a produtos nacionais se comparado com seu similar importado.

No caso do ICMS, importa alterar as regras de tributação aplicáveis às transações interestaduais que estimulam as guerras fiscais e a sonegação, criam redistribuições injustificadas de receita entre Estados e dificultam a introdução de aprimoramentos, como a redução da carga sobre bens com peso elevado nos orçamentos das famílias de renda baixa. A harmonização da tributação pelo ICMS e via ISS, evitando a bitributação de serviços de uso intermediário, também é necessária.²

Quanto ao PIS e COFINS, pode-se dizer que a sua própria existência é um empecilho para a produção industrial, pois uma vez incidindo sobre a receita das empresas, contribuem como mais tributos onerando os preços das mercadorias e serviços.

Demonstrada a problemática de maneira sucinta passa-se à análise pontuada dos tributos em questão.

² VARSANO, Ricardo. **Reforma Tributária no Plano Constitucional: uma Proposta para o Debate**. Brasília, nov. 1998. Disponível em <www.ipea.gov.br> Acesso em: 04.03.2008

2.1 IPI (Imposto sobre produtos industrializados)

O atual imposto sobre produto industrializado, outrora conhecido como imposto de consumo previsto na Constituição de 1946, é de competência da União (art. 153, inc. IV, CF e art. 46 do CTN).

Seu fato gerador está expresso no art. 46 do Código Tributário Nacional, abaixo exposto:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Como contribuinte, o art. 51 e seu parágrafo único da mesma legislação prevê o seguinte: (a) o importador ou quem a lei a ele equiparar; (b) o industrial ou quem a lei a ele equiparar; (c) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais ou aos a estes equiparados (d) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Destacam-se como características importantes desse imposto a não-cumulatividade e a seletividade.

2.1.1 Princípios da não-cumulatividade e da seletividade

O princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 49 do CTN e art. 153, § 3º, inc. II, CF, tem natureza jurídica de limitação ao poder de tributar e é verdadeiro corolário dos impostos sobre o consumo, pois apesar de haver incidência em toda a cadeia de produção e de circulação, devem onerar apenas o consumidor final. O intuito da não-cumulatividade é tributar apenas o valor agregado do produto, evitando-se assim o *bis in idem* ou efeito cascata, ou seja, imposto incidindo sobre imposto sem qualquer dedução. Para tanto, é utilizado o método de operação de débitos e créditos, verificando-se as entradas e as saídas de produtos do estabelecimento num determinado período. Caso o débito seja maior, o saldo devedor representa o valor a ser recolhido; sendo o crédito maior, o saldo credor é transferido para o período seguinte.

Assunto que guarda estreita relação com o acima exposto é a tormentosa questão do crédito financeiro e do físico. Dá-se o primeiro quando a empresa adquire qualquer bem tributado pelo IPI, independente de sua utilização. Já o crédito físico só ocorre quando a entrada de bens tributados destina-se a integrar fisicamente o produto industrializado.

Para autores como Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coêlho o Regulamento do IPI adota a sistemática do crédito físico mitigado, pois como leciona o primeiro autor:

o direito ao crédito já não depende da *integração física* do insumo ao produto. Basta que a matéria-prima, ou produto intermediário, tenha sido consumido no processo de industrialização, e não se exige que o tenha sido *imediate e integralmente*, como ocorria em face de legislação anterior. A ressalva, agora, diz respeito à classificação do bem adquirido no ativo permanente da empresa.³

Quanto ao princípio da seletividade, estabelece a Constituição Federal que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, inc. I), sendo utilizadas diferentes alíquotas para atingir tal desiderato. Tais alíquotas variam de 0% a 365,63%⁴ e encontram-se na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

O princípio da seletividade é um subprincípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF) e pode ser definido como um princípio em razão do qual a intensidade da

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 27ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 346.

⁴ GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação o consumo no Brasil: uma visão européia. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**, Belo Horizonte: Fórum, 2007, p.45

tributação será inversamente proporcional à essencialidade do produto, objeto da imposição tributária.

2.1.2 O crédito presumido e a cumulatividade

Considerando que o imposto em questão é extrafiscal, não havendo a necessidade de observância do princípio da legalidade para aumentar e diminuir alíquotas, a alíquota zero representa uma solução no sentido de excluir o ônus do tributo sobre certos produtos sem ter de isentá-los. Basta o chefe do Poder Executivo, mediante decreto, estipular alíquota zero para alguns produtos e favorecer alguns setores industriais quando for conveniente.

Já para a concessão de isenção, é necessário que se edite lei específica, nos termos do art. 150, § 6º, CF, salvo no caso do ICMS que será abordado adiante.

A isenção e alíquota zero guardam estreita relação com o crédito presumido, pois há um grande debate acerca da existência deste quando durante a cadeia produtiva há alguma etapa sem tributação.

Misabel Derzi aponta que uma das causas para a cumulatividade é a inexistência de direito de crédito para a operação subsequente, gerando distorções em toda cadeia produtiva, visto que a base de cálculo seria onerada sem a possibilidade de anulação da incidência anterior. Afirma ainda que esse problema não é específico do Brasil, ocorrendo em países como a França:

Na medida em que uma operação está fora do campo de incidência da TVA (*taxe sur la valeur ajoutée*) ou, estando dentro do campo, é isenta – o que economicamente dá na mesma – decorre, lá como aqui, a inexistência de direito de crédito para operação subsequente e o estorno dos créditos anteriores, isto é, uma acumulação, uma cristalização definitiva do ônus do imposto sobre o contribuinte de direito⁵.

Ocorre que, em se tratando de um imposto extrafiscal, deve-se recordar que o poder executivo tem amplo espaço para o controle das alíquotas, o que enseja a possibilidade de jogadas políticas para o favorecimento de alguns setores industriais com concessões de alíquotas muito diferenciadas e alíquotas zero.

⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. A harmonização dos IVAs do Brasil para o desenvolvimento produtivo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Op. cit p.542

Com essa situação, o industrial fica a mercê das variações das alíquotas e pode sofrer com a concessão repentina de alíquota zero para algum ramo que seja vinculado a sua atividade, posto que nem mesmo para o IPI há a concessão de crédito presumido.

Insta salientar que a ausência de crédito presumido é expressa em relação ao ICMS, no art. 155, §2º, inc. II, alínea ‘a’ da CF, o que dava ensejo a interpretações mais benevolentes em relação ao IPI .

Até 2003, a jurisprudência do STF posicionava-se favoravelmente ao crédito presumido, como se observa pela ementa a seguir colacionada:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.⁶ (grifo nosso)

Entretanto, em 2007, em julgamento apertado, seis contra cinco, o Supremo posicionou-se de maneira diametralmente oposta, entendendo não mais ser cabível o crédito presumido:

Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.⁷ (grifo nosso)

Demonstrada algumas características do imposto sobre produto industrializado, faz-se pertinente destacar as sábias palavras do ilustre doutrinador Sacha Calmon Navarro Coêlho: “O imposto é vetusto e antieconômico. Existe para repartir entre a

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. IPI. Creditamento. Insumos isentos, sujeitos à alíquota zero. Recurso Extraordinário n.º 350446 / PR. Recorrente: União Recorrida: Nutriara Alimentos Ltda. Relator: Ministro Nelson Jobim, Tribunal Pleno. Brasília, 18 de dezembro de 2002. Diário de Justiça da União, Brasília, 06 de junho de 2003, p.32. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em 04/03/2008.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. Recurso Extraordinário n.º 370682/SC. Recorrente: União Recorrida: Indústria de Embalagens Plásticas Guará Ltda. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno. Brasília, 25 de junho de 2007. Diário de Justiça da União, Brasília, 19 de dezembro de 2007, p. 24. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em 04/03/2008.

União (IPI) e os Estados (ICMS) a tributação sobre o consumo ou sobre a renda gasta no consumo de mercadoria. Tende a desaparecer⁸.

2.2 ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação)

Após a Constituição de 1988 os Estados ganharam ampla autonomia para decidirem o que melhor pode ser feito para as unidades federativas.

De competência estadual e do Distrito Federal, art. 155, inc.II, CF, o ICMS, o imposto brasileiro mais próximo do IVA europeu, é o imposto de maior arrecadação do país.

Competente para a cobrança do ICMS é o Estado em que se verifica a sua hipótese de incidência. Tratando-se de mercadoria importada, a competência para cobrar o imposto é do Estado em que está situado o estabelecimento importador, não aquele no qual a mercadoria ingressa no território nacional.

Como se pode apreender do título, o imposto incide sobre operações relativas à:

- a) circulação de mercadorias;
- b) prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal; e
- c) prestação de serviços de comunicações

Para que haja fato gerador é necessário que haja a transferência de propriedade das mercadorias, não basta, por exemplo, a simples transferência de produtos de um estabelecimento para outro de um mesmo titular.

Mercadorias podem ser definidas como coisas móveis destinadas ao comércio, não sendo assim definidos os bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do estabelecimento.

Cabe salientar que além das operações mercantis, serviços de transportes interestadual e intermunicipal e telecomunicações, o ICMS ainda abarca os antigos impostos únicos de competência da União, incidindo sobre: (i) energia elétrica; (ii) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e

⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 511.

combustíveis líquidos e gasosos; e (iii) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Ou seja, a base de incidência desse imposto é a mais ampla dentre todos os IVAs brasileiros.

Em relação às alíquotas, podem ser estabelecidas de acordo com o princípio da seletividade (art. 155, § 2º, inc. III, CF), assunto já abordado na exposição do IPI.

Há uma pequena discussão doutrinária acerca da obrigatoriedade ou não da observância desse princípio em relação ao ICMS, pois quando a Constituição o menciona no IPI, diz expressamente que tal imposto será seletivo. Já em relação ao ICMS, a Constituição diz que o imposto poderá ser seletivo.

A melhor doutrina defende que o ICMS também deverá ser seletivo. Trata-se de um poder-dever, posto que a seletividade traduz a idéia de capacidade contributiva.

Ainda, de acordo com art.155, § 2º, incisos IV e V, cabe ao Senado Federal estabelecer:

- a) alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; e
- b) facultativamente, alíquotas mínimas nas operações internas e máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados

Assunto que merece atenção especial é o relativo às alíquotas interestaduais, técnica utilizada no Brasil para supostamente tentar melhorar as disparidades econômicas entre as quatro regiões do país.

2.2.1 Alíquotas interestaduais e o CONFAZ

De acordo com a Resolução nº 22/89 do Senado Federal, a alíquota adotada para as operações interestaduais é de 12%. Estando o Estado de origem localizado nas regiões Sul e Sudeste do país (exceto Espírito Santo), mais desenvolvidas, as remessas de suas mercadorias e serviços de transporte e comunicação para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste acarretam a imposição de uma alíquota de 7%, possibilitando ao Estado de origem se apropriar da diferença em relação às alíquotas incidentes sobre as operações internas ($18\% - 7\% = 11\%$).

Essa diferença de tratamento conforme a destinação visa integrar o mercado interno brasileiro, pois, uma vez que os Estados produtores concentram-se nas Regiões

Sul e Sudeste, busca-se o equilíbrio das receitas estaduais através da compensação das alíquotas.

Esse panorama, entretanto, apenas demonstra o que seria o ideário do sistema, pois o que ocorre na prática são as infundáveis guerras fiscais para burlar as diferenças de alíquotas.

Entende-se por guerra fiscal a disputa entre os Estados para conceder incentivos fiscais e investimentos. Tal prática se dá via concessões de benefícios fiscais (através de renúncia total ou parcial do ICMS), financeiros e de infra-estrutura para as empresas interessadas em investir ou transferir seus investimentos para o estado concesso do benefício.

Nossa Constituição prevê uma metodologia particular para a instituição e revogação de isenções, qual seja, os convênios entre os membros da Federação competentes para instituir o tributo (Estados e o Distrito Federal), excluindo-as da observância do princípio da legalidade estrita, como se depreende do artigo 155 da CF/88:

Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 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.

Pode-se extrair da interpretação da norma constitucional que cabe ao legislador complementar dispor sobre a forma de deliberação dos Estados e Distrito Federal no que se refere à concessão de isenções, não havendo, entretanto, menção expressa a qualquer órgão colegiado com tal incumbência.

Historicamente os convênios sempre tiveram uma grande importância no que se refere ao ICMS, haja vista o de nº 66, celebrado em 1988 com fundamento no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição de 1988. Tal Convênio foi celebrado para viabilizar a instituição do ICMS pelos Estados, uma vez que o legislador competente não havia editado a lei complementar necessária para tal fim. Esse Convênio, porém, foi revogado pela Lei complementar nº 87/96 que

finalmente regulou a matéria, estabelecendo normas a serem observadas por todos os Estados.

Apesar da edição da aludida Lei Complementar nº 87/96, a forma de celebração de convênios, não tratada por essa LC, permanece sendo regulada pela Lei Complementar nº 24/75, que foi recepcionada, expressamente, pelo artigo 34, § 8º, do ADCT da CF/88.

Pela Lei Complementar nº 24/75, as deliberações dos entes federativos serão firmadas no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), órgão de fundamental importância na regulamentação das isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao imposto, harmonizando e uniformizando as diversas legislações dos entes.

São atribuições do CONFAZ, além daquelas previstas na legislação complementar, sugerir medidas visando à simplificação e à harmonia das exigências legais, objetivando reduzir despesas decorrentes de obrigações tributárias acessórias, com reflexos favoráveis no custo de comercialização de mercadorias e serviços; promover estudos e sugerir alterações visando ao aperfeiçoamento do Sistema Tributário Nacional, como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação entre tributações federal e estadual.⁹

Percebe-se claramente a posição adotada pelo constituinte ao conceber o ICMS como um imposto nacional, mas regulado e cobrado pelos Estados e Distrito Federal. Para tal, o exercício da competência dos entes federativos se dará nos termos e limites dispostos pela Lei Complementar (nacional), Resoluções do Senado Federal, facultando-se a criação de exceções à tributação (isenção, benefício e incentivo fiscal) somente mediante a autorização dos demais Estados e do Distrito Federal. No intuito de evitar os problemas oriundos da guerra fiscal entre os Estados, concebeu o constituinte mecanismos que garantissem a participação destes no processo de tomada de decisões sobre os aspectos fundamentais do imposto, seja por meio de leis complementares, ou resoluções do Senado Federal ou ainda por convênios.

A Lei Complementar nº 24/75, baseada no princípio federativo, dispõe que o CONFAZ apenas deliberará sobre a criação de isenções com a unanimidade de seus membros. Mesmo que a isenção tratada se refira a um único Estado, será necessária a

⁹ NOYA, Ana Carla Buarque Gusmão. **Os tratados internacionais e os convênios no âmbito do Confaz como instrumentos de concessão de isenções do ICMS**. Disponível em <www.sefaz.pe.gov.br> Acesso em 02.03.2008

anuência dos demais para a validade da exclusão do tributo, posição totalmente em acordo com os princípios estabelecidos pela Carta Magna de 1988.

A celebração do convênio pelos representantes dos Estados, entretanto, não é medida suficiente para a validade da isenção, sendo imprescindível a ratificação, mediante decreto, por todos os Chefes do Poder Executivo dos Estados e do Distrito Federal, no prazo de 15 (quinze) dias a contar da publicação do convênio, sob pena de nulidade do mesmo. Assim diz o artigo 4º, da Lei Complementar n.º 24/75: ¹⁰

Art. 4º. Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Embora haja um grande aparato legal no sentido de se evitar que os Estados concedam benefícios fiscais deliberadamente sem qualquer critério, as guerras fiscais permanecem, pois isenções são concedidas e acordos cumpridos à revelia dos convênios.

2.2.2 A não-cumulatividade

O princípio da não – cumulatividade do ICMS, aplicável também ao IPI, está previsto na Constituição Federal nos seguintes termos:

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

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será 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; (grifo nosso)

Conforme já explicitado no tópico relativo ao IPI, para se atingir a não-cumulatividade na cadeia de produção/circulação utiliza-se o sistema de débitos e créditos, que pode ser resumidamente explicado da seguinte maneira:

¹⁰ Ibid

- a) entradas tributadas geram crédito;
 - a.1) entradas isentas ou imunes não geram crédito;
 - b) saídas tributadas geram débitos;
 - b.1) saídas não-tributadas (isentas ou imunes) não geram débitos;
 - c) período de apuração: 30 dias;
 - d) matéria apurável: todas as entradas e saídas tributáveis (somatórios).
- + débito – crédito = imposto a pagar
 - débito + crédito = crédito a transferir ¹¹

A LC nº 87/96 instituiu que não apenas produtos intermediários e matérias-primas dão direito ao crédito, outrossim, a aquisição de energia elétrica, bens de uso e consumo e bem do ativo fixo, consagrando a adoção do crédito misto (financeiro).

Ocorre que, embora se perceba que a aludida lei complementar obteve maior êxito, relativamente ao IPI, na adoção do crédito financeiro, ainda constata-se que alguns avanços devem ser feitos no sentido de se evitar a cumulatividade.

Em notável observação, o ilustre doutrinador Sacha Calmon adverte:

[...] A indedutibilidade dos créditos relativos à aquisição de bens de capital, máquinas e insumos diretamente utilizados na atividade econômica configura um rompimento com o princípio da não – cumulatividade.¹²

Pode-se afirmar, portanto, que o princípio da não-cumulatividade não é aplicado de forma plena, posto que o produtor ainda suporta o ônus econômico que deveria ser suportado apenas pelo consumidor.

Ademais, deve-se lembrar que no caso do ICMS a Constituição prevê expressamente em seu art. 155, §2º, inc. II, alínea ‘a’ que a isenção ou não – incidência implicam no estorno do crédito, constituindo outra situação de distorção da não-cumulatividade.

2.2.3 As imunidades

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O IVA brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Op. cit. p.562

¹² Idem. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. p. 541

Segundo o art. 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal, o ICMS não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, quando definido este, em lei complementar, como ativo financeiro ou instrumento cambial; e
- d) nas prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiofusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

As hipóteses descritas na Constituição ficam excluídas do âmbito de incidência do imposto.

Na situação descrita na letra “a”, nota-se que além da imunidade sobre operações e serviços com destino ao exterior tem-se assegurado o direito ao crédito do ICMS relativo a operações anteriores.

2.3 ISS (Imposto sobre serviços de qualquer natureza)

A tributação sobre serviços no Brasil é da competência dos Municípios, como preceitua o art. 156, inc. III da CF. Tal tributo veio a substituir o antigo imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte de receita tributária municipal.

O local do estabelecimento prestador, em regra, determina a competência para o pagamento do imposto, sendo exceção o pagamento realizado na municipalidade onde o serviço é prestado (art. 3º da LC 116/2003). Temos, portanto, dois critérios: em razão da pessoa (local do estabelecimento do prestador) e em razão do ato (local da prestação).¹³

A definição de estabelecimento prestador encontra-se no art. 4º da mesma lei:

Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 600

temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

O âmbito do ISS, de acordo com o art. 156, III, CF, são os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual. Tais serviços estão estipulados na LC 116/2003, e os fatos geradores e suas respectivas alíquotas são descritos especificamente em lei ordinária dos Municípios, sendo a alíquota máxima de 5%, estipulada por Lei Complementar da União (art. 156, § 3º, inc. I CF).

Nos termos do art. 1º da LC 116/2003, lei que regulamenta as normas gerais do ISS (art.146, inc. III, 'a', CF), o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes de sua lista anexa.

Como não há um conceito definido de prestação de serviço, hipoteticamente tudo pode ser incluído nessa lista, até negócios que não são serviços, como é o caso da compra de faturamento (*factoring*), franquia (*franchising*) e arrendamento mercantil (*leasing*), já erradicados da lista pelos Tribunais Superiores.

Enquanto não houver um conceito de serviços, permanecerão as inúmeras controvérsias judiciais em busca da declaração do que *não* é serviço.

O STF já se manifestou no sentido de declarar a lista taxativa, embora permita aplicação analógica. Diante disto, pode-se concluir que aproximadamente 5.600 (cinco mil e seiscentos) Municípios têm a competência para instituir o imposto sobre os serviços expostos na lista e mais alguns outros análogos, ou seja, há múltiplas possibilidades de planejamento fiscal.

Embora haja inúmeras possibilidades de arrecadação do ISS, há de se frisar que o tributo ganha apenas relevância nas maiores cidades do país. A grande maioria dos Municípios não cobra o ISS, ou o faz com alíquotas extremamente reduzidas. Com isso, a participação do ISS no PIB é historicamente pouco superior a 1%.

Outra questão bastante corriqueira devido as diferentes alíquotas cobradas é a burla aos fiscos municipais, pois um estabelecimento prestador pode, por exemplo, se estabelecer em algum Município com alíquota reduzida e prestar o serviço em um outro com alíquota máxima, prejudicando a arrecadação aos cofres públicos.

Assim, de acordo com as lições de Sacha Calmon, pode-se concluir que a liberdade que os Municípios possuem para fixar as alíquotas do imposto aliada à regra que considera devido o imposto ao Município onde estabelecido o prestador do serviço

tem provocado intensa guerra fiscal, mormente nas regiões metropolitanas, entre Municípios limítrofes ou avizinados, gerando severas disfunções fiscais.¹⁴

2.3.1 Cumulatividade

Na contramão dos tributos sobre o consumo, o ISS é monofásico e cumulativo. Incide sempre que um serviço é prestado e não admiti créditos pelos insumos utilizados ou dedução do encargo fiscal na operação subsequente, gerando, assim, o efeito cascata.

Conforme já explicitado, a cumulatividade onera tanto o prestador de serviços quanto o consumidor, interferindo maleficamente no desenvolvimento econômico do país.

2.4 PIS (Programas de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social)

O ponto relevante para esse trabalho sobre essas contribuições é que, assim como os impostos mencionados anteriormente, elas também contribuem para causar distorção na produção e circulação de bens e serviços.

No entanto, para melhor compreendermos esses tributos, é necessário que se façam algumas considerações. Começemos pelo PIS.

O PIS, contribuição arrecadada pelas empresas, foi criado pela Constituição de 1967 e de lá para cá sofreu diversas alterações. No modelo da Constituição de 1988 (art. 239) seus recursos são direcionados para o pagamento do seguro-desemprego, que foi operacionalizado pelo Fundo de Amparo ao Trabalho (FAT).

A arrecadação do PIS representa atualmente aproximadamente 6% do total de recursos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, sendo importante receita para os cofres públicos.¹⁵

Quanto à COFINS, prevista no art. 195, I, 'b', da Constituição, foi criada no final de 1991 com o objetivo de financiar a seguridade social. Também incide sobre o

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 595

¹⁵ PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**, Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2006, p. 8.

faturamento ou receita, além de incidir sobre bens e serviços importados (art. 195, IV), ou seja, a COFINS-importação é mais uma forma de onerar produtos importados, demonstrando mais uma vez a complexidade do nosso sistema tributário.

Assunto polêmico em relação a essas contribuições é o relativo ao regime de cumulatividade ou não – cumulatividade, que apesar de ser relevante para o tema do IVA, será tratado de maneira sucinta, de modo apenas a esclarecer a questão.

Tratando de forma brilhante sobre o tema, o Professor Eduardo Maneira atenta para a questão de esses tributos serem monofásicos (de incidência única), o que não acarretaria a possibilidade do fenômeno da cumulatividade jurídica.

Assim expõe o autor:

De plano pode-se afirmar que o perfil constitucional das contribuições sobre receitas dispensam a não-cumulatividade, ou seja, o fato gerador auferir receita não caracteriza as contribuições como tributos indiretos, plurifásicos e sobre o consumo, que atrairia obrigatoriamente a não – cumulatividade¹⁶

De acordo com o Professor, o regime da não – cumulatividade previsto no art. 195, § 12, CF, é uma forma destorcida de se abater da receita bruta algumas despesas¹⁷, pois conforme o raciocínio supra a não – cumulatividade só poderia ser observada em tributos plurifásicos.

É claro que, embora não haja a cumulatividade jurídica, não pode se dizer que não haja cumulatividade econômica¹⁸, posto que esses tributos também repercutem no preço final de produtos e serviços.

Tal cumulatividade econômica pode ser vislumbrada, por exemplo, na inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Esse assunto está em debate atualmente, pois a constitucionalidade dessa incidência está para ser resolvida definitivamente pelo STF através de uma Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) proposta pelo Governo.¹⁹

Sendo assim, a simples existência desse ônus para a empresa traz sérias conseqüências para o consumidor, que além de pagar os três impostos já tratados (IPI, ICMS e ISS), também arca com esse encargo.

¹⁶ MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre o art. 166 do CTN e a Não - cumulatividade das Contribuições ao PIS e à Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 44, jan. 2006.

¹⁷ Ibid p. 45

¹⁸ Ibid p. 43

¹⁹ RECONDO, Felipe: Governo livra-se de derrota bilionária no STF. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, 15 de maio. Economia, A-2.

3. A FEDERALIZAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE O VALOR ACRESCIDO

3.1 Modelos de Estado e o Estado Federal

Antes de se proceder a uma análise de possível ofensa ao princípio federativo diante de usurpações das competências tributárias constitucionalmente entregues aos

Estados e Municípios brasileiros, parece importante tratar inicialmente das formas de Estado e esclarecer o conceito de Estado Federal.

Teoricamente, tem-se que as formas de Estado encontram possibilidade de existência nos Estados Simples ou Unitário e nos Estados Compostos ou Complexos. Distinguem-se essas categorias através dos critérios da unidade ou pluralidade de poderes políticos, de ordenamentos jurídicos originários, dos sistemas de funções e órgãos do Estado e de centros de decisão política.

Quanto à federalização do Estado, pode-se dizer que, em oposição ao Estado Unitário, está relacionada a um objetivo de repartição de atribuições, o qual é marcado pela divisão de competências legislativas e administrativas. Assim, a Federação pressupõe diferentes centros de poder, como são exemplos os Estados-membros no Brasil, as Províncias na Argentina, os *Länder* na Alemanha, etc.²⁰

Demonstrado que o Estado Federal pressupõe uma descentralização do poder, é pertinente salientar que há diferentes manifestações dessa descentralização. De acordo com o economista Sérgio Prado, as Federações modernas apresentam-se basicamente de três formas, organizando seus poderes da seguinte maneira: competências exclusivas, com o Poder Legislativo acompanhando o Poder Executivo; competências concorrentes assimétricas e Poder Legislativo central compartilhado com Estados.²¹

No primeiro modelo, os governos regionais têm autonomia plena. Este arranjo favorece a individualidade, a diversidade de modelos entre jurisdições, no mais puro espírito do conceito clássico de federalismo. Nesse modelo enquadram-se a Inglaterra e os Estados Unidos.

O modelo de competências concorrentes assimétricas é definido com competências concorrentes entre os governos centrais e os regionais, tendo aquele prioridade no aspecto legislativo. Isto pode significar a efetiva centralização de toda a legislação (não da execução, que pode ficar a cargo dos governos subnacionais), assim como pode se limitar a que o poder central defina diretrizes gerais, cabendo aos governos regionais e locais detalhar a legislação. O modelo brasileiro se assemelha a este.

Por fim, quanto ao último modelo de Estado Federal, Poder Legislativo central compartilhado com Estados, pode-se dizer que muito se assemelha com o anterior. Ao

²⁰ BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007, p. 18.

²¹ PRADO, Sérgio. **Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada**, Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2006, p. 28.

invés de ampliar o poder autônomo do governo central sobre a atividade dos entes federativos, há ampliação do poder dos estados na atividade legislativa federal. Esta opção exige algum tipo de câmara superior sobre a qual os governos estaduais tenham influência direta, tal como ocorre na Alemanha.

3.1.1 Federalismo Fiscal

Conforme visto acima, o Estado Federal pode apresentar-se de diversas formas de acordo com a arrumação de seus poderes.

Quanto às atribuições tributárias dos modernos sistemas federativos, podemos dizer que existem três dimensões, a saber:

- a) Poder Legislativo – a forma pela qual se atribui a um ou mais níveis de governo o poder de determinar o perfil das bases tributárias, alíquotas e normas administrativas de cada imposto;
- b) Poder administrativo – a forma pela qual se atribui a um ou mais níveis de governo a responsabilidade pela relação direta com os contribuintes, ou seja, fiscalização e arrecadação; e
- c) Apropriação da receita – a forma pela qual se distribui entre um ou mais níveis de governo o direito à parcela ou totalidade da receita gerada pelo imposto.²²

Tais dimensões combinadas entre si geram diferentes modelos de sistemas federativos fiscais, que do ponto de vista do já citado ilustre economista Sérgio Prado podem ser resumidos em quatro, quais sejam:

Modelo 1: legislação, administração, apropriação vertical e distribuição em âmbito federal. Há separação de competências, mas com elevada centralização.

Modelo 2: legislação e administração federais, apropriação vertical por compartilhamento e distribuição por derivação ou equalização. Há centralização legislativa e administrativa, com participação dos governos subnacionais na arrecadação.

²² PRADO, Sérgio. Op. cit. p. 28

Modelo 3: legislação federal, administração federal ou estadual, apropriação vertical estadual e distribuição por derivação. Há uma centralização legislativa em prol da homogeneidade.

Modelo 4: legislação, administração e apropriação vertical estaduais. Há o grau máximo de descentralização e pressupõe uma equiparação entre os entes federativos para que não ocorra desequilíbrio econômico, visto não haver distribuição da renda arrecadada.²³

Feitas estas considerações, podemos analisar a estrutura do federalismo fiscal, podendo-se dizer que é formado por dois grandes eixos: a discriminação horizontal de rendas e a discriminação vertical de receitas. A primeira pode ser definida como fonte de arrecadação de tributo exclusiva de cada ente federativo, cada qual arrecada a receita relativa ao tributo de sua exclusiva competência. Já a discriminação vertical de receita é aquela em que há a transferência de parte do produto da arrecadação de tributos de competência alheia, acima considerada como apropriação e distribuição.

A grande questão do federalismo fiscal atual guarda estreita relação com os mecanismos da discriminação vertical de receitas, a principal responsável pela necessária distribuição equânime de receitas entre os Estados.

Por oportuno, alguns tipos dessa transferência vertical serão discutidos a seguir.

3.1.2 *A discriminação vertical de receitas*

Basicamente, as transferências verticais podem ser divididas em livres e condicionadas.

As transferências livres, legalmente previstas, são definidas como os repasses feitos pelo Governo Federal aos entes federativos sem nenhuma condicionante. Pode ser realizada de forma devolutiva ou redistributiva.

²³ PRADO, Sérgio. Loc. cit.

A devolução ocorre quando o repasse é feito ao ente que gerou a receita mas não é responsável pela arrecadação, nessa situação os Estados mais ricos receberão receitas maiores e vice-versa. Já a parcela redistributiva visa reduzir as desigualdades, pois não há relação com a receita arrecada pelos entes, mas com o equilíbrio econômico entre os governos subnacionais.

A parcela redistributiva sempre existe em todas as federações como forma de ser alcançada a equalização, não ocorrendo o mesmo com a parcela devolvida, podendo esta não existir, fazendo com que toda transferência livre seja formada por receita com cunho redistributivo.

Em relação as transferências condicionadas, dividem-se em condicionadas propriamente ditas e voluntárias. Diferenciam-se basicamente pelo fato de a primeira ser legalmente prevista e a segunda ser fruto do poder discricionário da União. Assim, pode-se concluir que a transferência voluntária é influenciada pelo contexto político no país, gerando uma situação instável e por vezes arbitrária.

Por fim, diga-se que, em respeito ao Princípio da Simetria, todo o exposto acima para o Governo Central em sua relação com os subnacionais pode ser aplicado para os Governos intermediários com os locais. Em alguns países, como ocorre no Brasil, os Estados têm uma atuação relevante como transferidores de recursos, arrecadador substituto, repassador de recursos oriundos do Governo Central ou doador voluntário de recursos.

3.2 Federalismo norte-americano

O nascimento do Federalismo como forma de Estado deu-se com o advento da Constituição norte-americana de 1787, segundo reconhecem constitucionalistas pátrios e estrangeiros.

O Estado Federal adotado tinha como característica o fato de ser uma união espontânea e voluntária de Estados que, para alcançarem objetivos comuns, cederam

parte de sua soberania à União, devendo cada um deles ficar subordinado à Constituição Federal, que constitui a base jurídica do Estado Federal.

A primeira forma de federalismo existente nos Estados Unidos foi o *Federalismo Dual ou Dualista*, no qual havia duas esferas de poder independentes, apesar de cooperadas, que não interferiam de modo recíproco, no respectivo domínio.

Rogério Leite Lobo ao elucidar o Federalismo Dual cita as precisas palavras do respeitado doutrinador Bernard Schwartz:

*Su preocupación dominante fue la de asegurar que el Gobierno nacional, que ellos estaban creando, no tuviera tanto poder, que absorbiera en la práctica a los Estados que iban a componer la Nación [...] El concepto de Federalismo que emplearon los fundadores de la Unión Americana estaba, pues, basado en la posición coordinada e independiente de los distintos centros de Gobierno. Cada Gobierno está limitado a su propia esfera y, dentro de la misma, es independiente de los demás*²⁴.

Nessa forma de federalismo o Governo Federal dispunha de poderes enumerados, limitados pelas disposições constitucionais, dotando-se o os Estados dos poderes residuais, ou seja, todos aqueles não outorgados expressamente para o Governo central.

A depressão econômica de 1929 fez com que os Estados Unidos necessitassem de um governo federal intervencionista, que pudesse fazer com que a nação saísse da crise econômica. Além do mais, essa intervenção se mostrava necessária também no âmbito social, pois determinados programas nacionais não estavam alcançado seu grau de eficácia, pela impossibilidade de cada Estado dentro dos seus limites executá-los.

Nas palavras de Rogério Leite Lobo:

o ocaso do Federalismo Dualista se vincula visceralmente ao desprestígio do chamado Estado Liberal, cujo arrimo maior se enfeixava na regra sagrada da abstenção do Estado em intervir nos negócios privados (neutralidade estatal), dando azo ao aparecimento de um Estado mais intervencionista [...]²⁵

²⁴ SCHWARTZ, Bernard. **El Federalismo Norteamericano Actual**, pp. 13-14, 1993 *apud* LOBO, Rogério Leite. **Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 13

²⁵ LOBO, Rogério Leite. **Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 14

Foi nesse contexto histórico que a partir de 1937, com Roosevelt no poder e com a política intervencionista do *Nem Deal*, reconhece-se a existência de um novo tipo de Federalismo, cunhado de *New Federalism*.

No novo federalismo, chamado de *Federalismo Cooperativo*, a União e Estados atuam de maneira cooperada, mantendo cada qual suas esferas de competência. Com a adoção dessa nova forma de federalismo, os poderes da União foram ampliados, exatamente em virtude da intervenção que passou a realizar nos Estados.

Essa situação de intervenção federal nos Estados, sob a forma de subsídios financeiros para retirá-los da crise socioeconômica em que se encontravam, demonstra que não houve um federalismo cooperativo puro, já que passou a existir não uma relação de cooperação entre eles, mas uma submissão dos Estados à União, pelo qual os Estados passaram a aceitar a imposição das políticas federais em seu território, em troca do envio de recursos financeiros.

A ampliação dos poderes federais para se atender às modificações sociais, desde 1929, culminou com um sistema federal em que há uma maior centralização de poderes do que no início desse sistema, mas tal transformação fez-se necessária para sua própria existência e atendimento dos anseios sociais, que vão mudando a cada dia.

Na década de 1970, surge a corrente de pensamento que modifica o federalismo até então chamado de cooperativo, que, como já foi visto, propiciou a expansão da autoridade federal. Essa nova corrente de pensamento denominada de *neoliberalismo*, arduamente defendida por Ronald Reagan e Margareth Thatcher, tinha como principal objetivo o de vedar a intervenção federal até então vigente. Esta nova política defendida pelos Estados Unidos visava a fazer frente aos novos problemas que surgiam em virtude do processo de globalização e que não eram sanados com as políticas do *Welfare State* ou Estado Social, onde predominavam as políticas cooperativas do federalismo.

É no governo do social-democrata Bill Clinton que a política da minimização consolida-se nos Estados Unidos. Sua prioridade foi reduzir as funções da União repassando-as aos Estados, que a partir daí teriam a responsabilidade de executar as políticas de bem-estar social antes controladas pela União. Inicia-se, então, uma nova fase do federalismo americano que ficaria marcada pelo processo de descentralização.

Por fim, insta esclarecer que embora diferentes modelos de federalismo tenham sido adotados, em nenhum momento houve alteração na Constituição norte-americana, havendo sim uma reinterpretação das normas constitucionais conforme a situação econômica do país.

3.3 Federalismo alemão

O aspecto peculiar e distintivo do sistema federativo alemão se expressa na já citada expressão *federalismo cooperativo*, sendo que na Alemanha essa característica é traço marcante do sistema até os dias atuais.

Para melhor compreensão dessa forma de federalismo, alguns traços básicos das instituições fiscais alemãs têm que ser comentados. Primeiro, a opção pela separação entre os agentes responsáveis por legislar a intervenção estatal e aqueles responsáveis por executá-la. O Governo Central alemão mantém elevado poder legislativo sobre os encargos e as receitas do setor público, e participa muito modestamente da execução das tarefas. No modelo norte-americano, por exemplo, há a coincidência dos poderes legislativos e administrativos.

Dos modelos de federalismo propostos pelo economista Sérgio Prado, o federalismo alemão pode ser enquadrado no modelo 2, aquele que a legislação e administração são federais, mas a apropriação vertical se dá por compartilhamento e distribuição por derivação ou equalização. Há centralização legislativa e administrativa, com participação dos governos subnacionais na arrecadação.

Segundo aspecto desse federalismo consiste no elevado grau de cooperação intergovernamental, tanto horizontal como vertical. As esferas decisórias mais altas e mais importantes desta interação são, na sua maioria, formalizadas em comitês, conselhos e comissões.

Em nível político geral, a coordenação é auxiliada pela Conferência de Chefes de Governo, que reúne os chefes de governos da União e dos Estados a cada quatro meses. No plano estadual, além do *Bundesrat* (espécie de Senado alemão), a articulação se dá pela Conferência de Ministros-Chefe dos Estados.

A mais típica manifestação dessa cooperação, contudo, são as chamadas *tarefas compartilhadas*. Reformuladas em 1969, apresentam-se atualmente como áreas de intervenção da União nos Estados, sendo a intervenção estatal conjuntamente planejada, administrada e financiada. Isso se dá através das Comissões de Planejamento.

O terceiro aspecto peculiar desse federalismo cooperativo reside na existência de um enorme e importante contrapeso à centralização legislativa no Parlamento federal, representado pelo *Bundesrat*, a Câmara Alta composta de representantes indicados pelos

governos estaduais com amplo poder de veto. Essa Câmara tem a possibilidade de participar diretamente na elaboração de toda legislação emitida pelo Poder Central que afete os interesses dos Estados.

Ao se comparar os modelos norte americano e alemão, nota-se que o primeiro prima pela maior liberdade institucional, já o segundo tem como matriz o compromisso entre os entes federativos.

Nas palavras de Aspásia Camargo:

Tal princípio básico (o objetivo de igualar qualitativamente os estados e a vida dos cidadãos), compartilhado pelo Brasil e pela Alemanha, pouco tem a ver com os fundamentos teóricos do pacto federativo dos Estados Unidos, onde prevalece a idéia radical de autonomia dos poderes e de plena liberdade institucional, em primeiro lugar. Naquele modelo, a unidade resulta doutrinariamente, desde o início, mais da competição do que da cooperação.²⁶

E continua a autora:

O novo federalismo democrático alemão, de inspiração social e religiosa, consubstanciou-se sob a hegemonia do Partido Democrata Cristão e de seu líder Konrad Adenauer, que teceram um modelo federativo inteiramente original, baseado na cooperação e no princípio da subsidiariedade. Já o dualismo americano foi calcado no regime presidencialista e na autonomia dos poderes, tanto quanto na competição e autonomia dos estados. Esse Federalismo competitivo é muito diferente do Federalismo cooperativo alemão, baseado em mecanismos de integração e de interpretação e no princípio de subsidiariedade.²⁷

Questão importante e pertinente ao presente estudo é aquela relativa ao repasse de verbas dessa federação.

3.3.1 Distribuição de receitas

Os impostos alemães são divididos em duas categorias: impostos de apropriação exclusiva e impostos compartilhados. Como o assunto relevante é o IVA, serão apresentados de maneira sucinta alguns aspectos relevantes que servirão de inspiração para a reforma pretendida no Brasil.

Conforme já mencionado, o Governo Central acumula a competência legislativa, cabendo aos Estados a arrecadação. No caso do IVA, um imposto compartilhado, não há a apropriação fiscal por devolução, ou seja, os Estados não se apropriam da receita

²⁶ CAMARGO, Aspásia. Federalismo Cooperativo e o Princípio da Subsidiariedade: Notas sobre a Experiência Recente do Brasil e da Alemanha, in: **Federalismo no Brasil e na Alemanha**, p. 81, 2001 *apud* LOBO, Rogério Leite. Op. cit. p. 21

²⁷ Loc. cit.

fiscal gerada por eles próprios. A parcela dominante da receita tributária do IVA é partilhada entre a União e os governos subnacionais, por preceito constitucional, e seus critérios de partilha são definidos por lei federal ordinária, podendo haver revisão sempre que a proporção entre receitas e despesas se desenvolver de forma diferenciada entre os níveis de governo.

Desta forma, esse modelo constitui um intermediário entre o padrão constitucional flexível e o rígido, adotado no Brasil, no qual as mudanças na partilha vertical ocorrem apenas após longos e demorados conflitos que acabem permitindo acordos que alterem a Constituição.

O sistema de distribuição dos recursos do IVA é realizado primeiramente de forma horizontal, com transferência entre os Estados, para só depois a União participar de forma a fazer o ajuste final.

Embora o IVA seja integralmente arrecadado pelos Estados, como no Brasil, não é apropriado pela jurisdição geradora da receita, o que determina uma distribuição mais equânime da receita gerada.

Da receita gerada, 2,2% são atribuídos aos Municípios, 5,63% vai para o Governo Federal e dos 92,17% restantes, 50,25% vai para o Governo Federal e 49,75% para os Estados. Dessa cota estadual, 25% são separados para ser redistribuído de forma a elevar a receita *per capita* dos estados que ficam abaixo da média nacional, e os outros 75% são distribuídos de acordo com o peso demográfico.

O Governo Federal também participa com seu percentual do IVA, através de transferências complementares, constituindo uma complementação do sistema de equalização horizontal, e de transferências especiais, sendo esse grupo composto por transferências condicionadas destinadas a setores específicos.

Demonstrada de forma sucinta as bases do modelo norte-americano e de forma mais detalhada o modelo de federalismo fiscal adotado na Alemanha, passa-se a analisar o modelo fiscal brasileiro.

3.4 Federalismo fiscal brasileiro

A narrativa do surgimento do federalismo nos Estados Unidos e a influência desse sistema no Brasil constituirão base sólida para o desenvolvimento e entendimento do federalismo fiscal brasileiro. Em decorrência do que até aqui pôde ser analisado

sobre o federalismo, sabe-se que a essência dessa forma de Estado é a repartição constitucional de poderes entre os entes federais.

Dentre os poderes constitucionalmente repartidos, interessa-nos o poder de tributar, ou seja, a descentralização das receitas e encargos entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. É, portanto, o relacionamento financeiro existente entre os entes federais e a conseqüente compatibilidade entre receitas e despesas que compõem o federalismo fiscal.

O federalismo fiscal, conforme já demonstrado, estrutura-se sobre dois grandes eixos: a discriminação horizontal de rendas e a discriminação vertical de receitas. A Constituição Federal, ao atribuir fontes de arrecadação de tributos a cada ente componente do Estado federal, atribuiu a cada um deles esferas exclusivas de atuação impositiva, as quais, uma vez atribuídas a um ente não podem sofrer a ação impositiva de outros para evitar-se a bitributação. Nesse caso tem-se a distribuição horizontal de rendas. Já a discriminação vertical de receita é aquela em que há a transferência de parte do produto da arrecadação de tributos de competência alheia. Esta discriminação de receita fez-se necessária ao se constatar que alguns Estados e Municípios não estavam produzindo, com a obtenção direta de recursos, com a cobrança e arrecadação de seus próprios tributos, riquezas suficientes para fazerem frente às atribuições que lhes foram determinadas constitucionalmente.

A atribuição de recursos aos governos subnacionais, seja de forma direta ou indireta, é necessária para a manutenção da independência e autonomia desses governos, que, sem autonomia financeira, ficariam impedidos de auto-governar, ficando à mercê do governo central.

A Constituição Federal de 1988 adotou o sistema rígido de discriminação de rendas, mediante o qual se delimitam âmbitos de atuação impositiva exclusivos para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não podendo um entrar na competência impositiva do outro, ou seja, por meio deste sistema, estes entes não têm liberdade para alterar o parâmetro impositivo estabelecido na Magna Carta. Este mecanismo é de grande valia por impedir a ocorrência de bitributações que poderão ocorrer livremente, ao adotar-se o sistema flexível de discriminação de rendas. A bitributação é fato comum no sistema flexível, que permite a utilização, por todos os componentes da federação, de uma mesma hipótese de incidência para a cobrança de seus tributos. Tal sistema é

extremamente oneroso para o contribuinte, que terá de contribuir múltiplas vezes para os cofres públicos em virtude da ocorrência de um mesmo fato gerador.

No esquema abaixo, pode-se visualizar como se operou a discriminação horizontal dos tributos sobre o consumo entre os entes federados brasileiros na Constituição:

- a) União: IPI (art. 153, IV) ; PIS e COFINS (arts. 149; 195, I, 'b')
- b) Estados: ICMS (art. 155,II)
- c) Municípios: ISS (art. 156, III)

Os tributos acima enumerados são de competência privativa, ou seja, são exclusivos das respectivas esferas de governo.

Ultrapassada a análise da discriminação das fontes de arrecadação, passemos agora à análise da segunda base de sustentação do federalismo fiscal pátrio, a distribuição vertical de receita ou repartição do produto da arrecadação.

Esse tipo de distribuição de renda, instrumentalizada mediante as transferências intergovernamentais, surgiu como uma forma de amenizar as assimetrias regionais relativas à captação de renda, pois, como é de notório conhecimento, muitos Estados e Municípios não têm conseguido se manter com a renda oriunda das suas próprias fontes de arrecadação.

O Artigo 157 e os subseqüentes até 162 da Constituição Federal tratam das transferências intergovernamentais, as quais podem ser classificadas em obrigatórias ou constitucionais e discricionárias ou voluntárias; quanto à forma, em diretas e indiretas; quanto ao destino, em vinculadas e não vinculadas.

As transferências obrigatórias ou constitucionais, previstas nos Artigos 157, 158 e 159 da Constituição Federal, são aquelas que não dependem da decisão da autoridade pública para ser efetivadas, devendo ser operacionalizadas automaticamente a partir do recebimento de recursos por parte da União e dos Estados. Logo, a ocorrência destas transferências depende apenas de determinação constitucional ou legal.

As transferências diretas são aquelas cujos recursos transferidos não passam por fundos, ingressando diretamente nas contas públicas. Já os repasses indiretos são aqueles cujo recurso só chega à esfera beneficiada de governo por meio dos fundos, ou seja, com intermediação. Um repasse vinculado é aquele que é destinado a um fim específico, do qual o ente beneficiado não pode afastar-se. Quando o recurso transferido não tem uma destinação especial a ser observada por seu receptor, diz-se que ocorreu uma transferência não vinculada.

Sucintamente, as transferências dos tributos sobre o consumo podem ser expostas da seguinte maneira:

- 1) IPI – 47% aos fundos de participação dos Estados e do Distrito Federal, dos Municípios e aos programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro – Oeste e 10% aos Estados e ao Distrito Federal;
- 2) ICMS – 25% aos Municípios.

Assim é que, seguindo o modelo de discriminação vertical já proposta neste trabalho, podemos dizer que no Brasil há transferências livres, tanto devolutivas quanto redistributivas, e condicionadas.

No caso do IPI, a parcela destinada aos fundos tem caráter redistributivo, já a destinada aos Estados e ao Distrito Federal é devolutiva, pois de acordo com o art. 159, inciso, CF, os 10% serão entregues “proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados”.

Quanto ao ICMS, parte do percentual destinado aos Municípios é devolutivo e a outra parte pode ser redistributiva ou condicionada, de acordo com o que dispuser a respectiva lei Estadual. É o que preceitua o art. 158, parágrafo único da Constituição, respectivamente:

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Já o ISS e o PIS e COFINS são apropriados pelos Municípios e pela União, respectivamente, não havendo o repasse legalmente previsto.

Em relação ao PIS e COFINS a União poderia repassar a verba voluntariamente, de forma política e provavelmente com imposição de condicionalidades, o que é uma forma de diminuir a autonomia financeira dos entes federativos.

Já quanto ao ISS, não há transferência de seu produto por não haver no Brasil o repasse invertido, ou seja, quando um ente menor repassa sua arrecadação a um ente maior. Tampouco há a figura da equalização horizontal, como ocorre na Alemanha,

onde Estados com maiores receitas fazem um compartilhamento com aqueles que arrecadam menos.

O sistema adotado no Brasil é obsoleto e intrincado, constituindo uma imensa colcha de retalhos que necessita de reparação.

3.4.1 Violação ao federalismo fiscal

Por ser de extrema importância para o trabalho, abre-se um tópico específico atinente à patente violação ao federalismo fiscal tão defendido por aqueles contrários à reforma tributária ora proposta.

Os arts. 160, parágrafo único e 169, ° § 2º da CF trazem hipóteses que ferem a autonomia econômica necessária aos entes federativos. No art. 160, parágrafo único, implementado pela EC 29/2000, encontra-se a vedação das transferências constitucionais aos Estados e Municípios no caso de dívidas que estes vierem a ter com a União ou com o Estado, respectivamente:

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III

Já no art. 169, § 2º (acrescentado pela EC 19/1998), a sanção quanto ao repasse ocorre no caso dos entes excederem o limite de contratação de pessoal. Senão vejamos:

Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

[...]

§ 2º Decorrido o prazo estabelecido na lei complementar referida neste artigo para a adaptação aos parâmetros ali previstos, serão imediatamente suspensos todos os repasses de verbas federais ou estaduais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que não observarem os referidos limites.

Assim, demonstradas essas atrocidades, percebe-se que o próprio texto constitucional atenta contra o princípio federativo, podendo haver uma sensível melhora na distribuição de receitas com a implantação do IVA, de forma a garantir a eficiência e a autonomia financeira dos entes federativos.

3.5 A PEC nº 233/2008

Desde o governo FHC, com a PEC nº 175/95, tenta-se modificar o Sistema Tributário Nacional. No Governo Lula algumas propostas de reforma foram enviadas ao Congresso, sendo a de maior destaque, entretanto, aquela que se encontra apenas no sítio da Fazenda Nacional.

Resumidamente as reformas lá propostas são as seguintes: a criação de um IVA federal (IVA-F) e um estadual (IVA-E). O primeiro abarcaria o PIS, COFINS, IPI e a CIDE-combustíveis; já o segundo seria formado pelo ICMS e o ISS.²⁸

Como principais mudanças destacavam-se as seguintes: fixação de alíquotas dentro de parâmetros definidos nacionalmente, no caso do IVA-E, e sua cobrança no destino e não mais na origem; para o IVA-F haveria Lei complementar única.

Uma vez não implementada tal proposta, foi enviada outra recentemente pelo Governo Executivo à Câmara dos Deputados, conhecida como PEC nº 233/2008.

Essa nova proposta muito se assemelha a acima exposta, mas traz algumas inovações.

A PEC nº 233/2008 traz em seu bojo as seguintes intenções: a criação de um IVA federal (IVA-F), com a unificação do PIS, COFINS e da CIDE-combustível, e de um ICMS unificado, com uma única legislação complementar federal.

Em relação ao IVA-F, alguns avanços podem ser apontados, tais como a possibilidade de apropriação de créditos fiscais, atualmente obstados, relativo a bens e serviços que não são diretamente incorporados ao produto final.

Apesar de esse avanço ser mencionado no texto da reforma, logo abaixo vem a intenção de aplicar-se apenas o regime da noventena, sem aplicação do princípio da anterioridade, o que dará margens para que as constantes medidas provisórias utilizadas

²⁸ Disponível em <www.fazenda.gov.br>

no fim do ano pelo Chefe do Executivo permaneçam como modo mais recorrente de aumentar as alíquotas cobradas.

No tocante ao ICMS, pretende-se que as legislações dos 27 Estados da federação sejam substituídas por uma Lei Complementar federal, sendo que para a iniciativa dessa norma haverá uma inovação. Poderão ter a iniciativa da lei: o Presidente da República, um terço dos Senadores, dos Governadores ou das Assembléias Legislativas, sendo que nessas hipóteses deverão estar representadas todas as regiões do país. Essa modificação traz grande sintonia com o princípio federativo, pois embora a legislação seja produzida federalmente, os Estados têm ampla participação de iniciativa.

Outra interessante modificação é a necessidade de uma regulamentação do imposto também unificada, devendo ser editada por um órgão colegiado dos Estados e do DF. Esse órgão já existe, e é conhecido como CONFAZ.

Em relação às alíquotas, serão definidas pelo Senado Federal, que deverá estabelecer uma alíquota padrão do imposto, aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota especial. Todavia, a lei complementar definirá mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual.

Caberá ainda à lei complementar estabelecer a incidência do imposto no Estado de destino, sendo possível a criação de câmaras de compensação.

Quantos às isenções ou quaisquer benefícios fiscais vinculados ao imposto continuarão sendo definidos pelo CONFAZ, evidenciando-se neste ponto a ausência de alteração eficiente. O modelo atual é bastante similar e pode ser apontado como o principal responsável pelas guerras fiscais, posto que os benefícios são dados sem a reunião do CONFAZ.

Por fim, a última alteração importante diz respeito a instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), que permitirá a coordenação da aplicação dos recursos da Política de Desenvolvimento Regional.

Posto isso, podemos concluir que embora a reforma tenha aspectos relevantes, não elimina grande parte dos problemas. Ao optar por um IVA federal que não engloba nem o IPI nem o ICMS, já surge um primeiro empecilho, ambos os impostos têm a incidência bem similar, concluindo-se que ainda permanecerá uma carga desnecessária sobre o produtor.

Ademais, a permanência do ISS continuará gerando aquelas já citadas guerras fiscais entre os Municípios e entre estes e os Estados para não haver a bitributação.

Assim, apontados alguns inconvenientes que não serão solucionados com essa nova reforma, passa-se à análise de um IVA diferenciado, nos moldes defendidos por este trabalho, ou seja, um IVA federal englobando o IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.

3.6 A viabilidade da implantação do IVA

Conforme já exposto, o empecilho da violação ao federalismo fiscal não pode constituir argumento contra a implementação do IVA no Brasil, posto que o instituto do federalismo pode ser efetivado de diversas maneiras.

Para se embasar essa assertiva, pode-se invocar o instituto da interpretação constitucional por mutação constitucional ou interpretação evolutiva, ou seja, uma reforma é realizada sem a modificação do texto da lei, apenas de seu sentido. Assim, o pacto federativo não seria suprimido, apenas sofreria uma repactuação.

A Constituição não tutela a imutabilidade das competências, mas sim a manutenção da forma federativa de Estado, desse modo, uma vez mantida a autonomia financeira dos entes não há que se falar em ofensa à cláusula pétrea.

O que se defende no presente trabalho não é a supressão ou inauguração de competência tributária, mas a reunião das competências legislativas de tributos já existentes na pessoa da União, garantindo-se sempre mecanismos de participação no processo legislativo por parte dos Estados.

Assim, uma vez adotado um sistema que mantenha a percepção de verbas pelos entes de maneira independente, será mantida a autonomia dos Estados, Municípios e Distrito Federal, sendo respeitado então o principal pilar do federalismo fiscal, a independência financeira.

3.6.1 Princípios da discriminação de rendas

Para se implementar um novo imposto que englobe os tributos sobre o consumo é necessário que se disponha sobre a discriminação de receitas, pois com a unificação

desses tributos haverá uma necessidade de redistribuição de maneira que se respeite o federalismo fiscal.

Para tanto, não basta discorrer apenas sobre técnicas e regimes dos sistemas de discriminação de rendas, é imprescindível demonstrar alguns princípios que irão nortear esse novo sistema.

Embora esse assunto seja tratado por cada autor de determinada maneira, sendo enumerados mais ou menos princípios norteadores da discriminação de receitas, para o presente trabalho só serão considerados os princípios da suficiência, da eficiência e da subsidiariedade.

Foi visto anteriormente que o repasse de renda, seja através da discriminação de fontes de arrecadação (discriminação horizontal) ou da distribuição parcial do produto da arrecadação (discriminação vertical), deveria ser suficiente para que os entes federados pudessem realizar as atribuições que lhes foram determinadas pela Carta Magna. É aí que reside o princípio da suficiência, segundo o qual, os repasses de recursos às esferas de governo devem ser compatíveis com seus encargos.

O princípio da eficiência prega a alocação de determinado tributo à esfera de governo que tenha um melhor potencial gerencial em relação a esse. Essa afirmativa pode ser entendida de duas formas: potencial gerencial de competência legislativa e de competência administrativa.

Quanto ao poder legislativo, não restam dúvidas que haveria uma maior eficiência se fosse atribuída tal competência a União, pois seria uma forma de evitar as guerras fiscais e dar maior uniformidade à legislação dos tributos sobre o consumo, hipótese de incidência de importância nacional. Desse modo, caberia ao Congresso Nacional dispor sobre o IVA.

Tal competência, no entanto, seria temperada com a participação dos Estados, nos moldes do modelo alemão. De acordo com tal modelo, o *Bundesrat*, forma de participação estadual, tem influência na elaboração da legislação federal. No caso do Brasil, a influência pode ocorrer no plano da concessão de benefícios.

Como já existe o CONFAZ, conselho de âmbito estadual, seria viável sua manutenção. No entanto, tendo em conta a competência da União para instituir o IVA, seria necessária a participação de membros da União, sendo concedido os benefícios e isenções apenas de maneira uniforme em todo o território nacional. Assim tal isenção concedida por meio de convênio constituiria exceção ao art. 150, § 6º, CF, a exemplo do

que hoje ocorre coma previsão do art. 155, § 2º, XII, 'g'. Dessa forma, esse modelo proposto muito se assemelha ao órgão colegiado previsto na PEC nº 233/2008, art. 155-A, § 4º e § 7º.²⁹

Já a competência administrativa, o poder de arrecadação e fiscalização, pode ser atribuída aos Estados, haja vista que o aparelho administrativo já está estruturado para a arrecadação do ICMS, que, conforme dito, é o imposto sobre consumo que tem maior poder arrecadatório. Desse modo, seria implementado um modelo que visa a homogeneidade de legislação, no que concerne ao poder legislativo, e participação dos Estados no Poder Administrativo.

Já a apropriação de receita seria informada pelo princípio da subsidiariedade.

3.6.1.1 *Princípio da subsidiariedade*

Segundo este princípio, as sociedades menores devem ter atuação preponderante sobre as sociedades maiores, as quais só devem atuar subsidiariamente.

Uma vez reconhecida a realidade de que as esferas de governo menores podem desempenhar com mais eficácia a arrecadação e a fiscalização de determinados tributos, devem ser a elas outorgadas as responsabilidades correlatas, incumbindo-as de promover o ulterior repasse à esfera maior.³⁰

Sob o ponto de vista dos impostos sobre o consumo, pode-se dizer que o IPI, imposto de competência da União, tem praticamente metade de sua receita compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios. Daí se pode concluir que a participação dos entes menores nessa receita é de extrema relevância.

Partindo-se desse fato constitucionalmente relevante é que se pode defender uma idéia adormecida na doutrina desde a década de quarenta do século passado, a saber, o repasse invertido. Através desse sistema a arrecadação dos tributos se enfeixaria nas esferas menores, as quais, então, promoveriam os repasses aos entes maiores.³¹

²⁹ BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 233/2008.

Art. 155- A [...]

§ 7º “Compete a órgão colegiado, presidido por representantes da União, sem direito a voto, e integrado por representantes de cada Estado e do Distrito Federal” (...).

§ 4º “As isenções ou quaisquer incentivos ou benefícios fiscais vinculados ao imposto serão definidos: I - pelo órgão de que trata o § 7º, desde que uniformes em todo território nacional;

Disponível em <www.camara.gov.br> Acesso em: 30.04.2008

³⁰ LOBO, Rogério Leite. Op. cit. p. 116

³¹ Ibid p. 113

No caso, a arrecadação seria feita pelos Estados, os quais repassariam a receita arrecadada para a União e para os Municípios. Num primeiro momento poderia ser mantido o atual sistema rígido de distribuição de receitas, após poderia ser adotado o sistema alemão, que é intermediário entre o flexível e o rígido. Neste modelo, a distribuição da arrecadação tributária está prevista na constituição, mas seus critérios de partilha são definidos por lei federal ordinária, podendo haver revisão sempre que a proporção entre receitas e despesas se desenvolver de forma diferenciada entre os níveis de governo.

Assim, tomando por base o atual sistema, seriam mantidos os Fundos de Participação, os quais seriam mantidos tanto pela União quanto pelos Estados. Aos Estados caberia manter seus próprios Fundos de Participação, do Distrito Federal e dos Municípios. À União caberia manter os programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, conforme atual previsão constitucional (art. 159, inciso I, alínea 'c'), o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), previsto pela PEC nº 233/2008, e demais Fundos criados para beneficiar determinada área.

Ainda, à União caberia manter os programas sociais mantidos pela receita do PIS e COFINS, que apesar de ser originalmente vinculada, a Emenda Constitucional nº 56 mudou um pouco seu perfil até 31 de dezembro de 2011. Até esta data, 20% da arrecadação das contribuições sociais serão desvinculados.

3.6.2 Principais características

Seguindo, neste ponto, o modelo europeu pode-se dizer que as principais características do IVA são as seguintes: método do crédito do imposto, não-cumulatividade, regime do crédito financeiro, base tributável alargada, e tributação na origem ou no destino.³² Além dessas cabe mencionar a seletividade.

3.6.2.1 *Método do crédito do imposto, a não – cumulatividade e o crédito financeiro*

³² ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre Valor Agregado: abordagem teórica e prática. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Op. cit. p. 125

Embora esse assunto já tenha sido abordado no primeiro capítulo do trabalho, vale a pena retomá-lo. Portanto, método do crédito do imposto, ou método de débitos e créditos, é o método que implica em deduzir-se do montante do imposto debitado nas transmissões de bens e serviços efetuados, o valor total do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, em um mesmo período de apuração. Este método permite que o imposto não seja cumulativo

Dessa forma, a não - cumulatividade seria tomada como regra para a incidência do imposto, sendo excluída a cumulatividade que existe hoje no ISS.

O ilustre autor Hugo de Brito Machado, apesar de não ser favorável a técnica da não-cumulatividade, aponta as seguintes vantagens da mesma: ³³

- a) neutralidade, ou proporcionalidade do ônus;
- b) incremento à produção; e
- c) neutralidade externa que permite a tributação somente no país de destino

A neutralidade seria a indiferença do ônus tributário quanto ao número de operações realizadas com a mercadoria. O ônus do imposto é sempre o mesmo, independentemente do número de operações realizadas. Diz-se que essa neutralidade implica proporcionalidade do ônus ao valor da mercadoria, proporcionalidade que não existiria se variasse o ônus tributário em função do número de operações.

Aponta o autor que essa neutralidade desestimula a integração vertical das empresas.

O incremento à produção ocorre naturalmente por não haver ônus excessivo na carga tributária. Neste ponto é importante relembrar o atual sistema do ICMS, estendido ao IPI, de estorno de créditos tributários. Com esse sistema a neutralidade não é alcançada, havendo cumulatividade toda vez que houver isenção, alíquota zero ou não incidência, posto que o crédito não se prolonga na cadeia produtiva.

Certo é que resíduo de cumulatividade nas cadeias produtivas ocorre não só no Brasil, mas pode-se dizer que aqui o índice é muito mais elevado. A cumulatividade em algumas fases da cadeia contribui para aumentar a arrecadação aos cofres públicos, o que por vezes é benéfico para as políticas públicas.

Ocorre que isso não deveria ser a regra, devendo a nova lei do IVA dispor sobre as exceções ao direito de crédito.

³³ MACHADO, Hugo de Brito (Col.). Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direito tributário e reforma do sistema**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2003, p. 179

Outro problema que acarreta o ônus excessivo é o relativo ao crédito físico. Embora já haja previsão no sentido de permitir o crédito em relação a bens do ativo permanente para o ICMS e para o PIS e COFINS, muito há o que se fazer para ser alcançada a neutralidade. Na nova legislação deve ser adotado o crédito financeiro, de modo a efetivamente estimular a produção. Nesse regime, o encargo estaria vinculado ao encargo financeiro decorrente do imposto.

No que concerne a neutralidade externa, deve ser entendida como a possibilidade de eliminação do ônus tributário nas exportações. O tributo deve ser arrecadado pelo país de destino da mercadoria.

Além das vantagens apontadas pelo autor, pode ser apontada outra que evita a evasão fiscal. Uma vez que a não – cumulatividade advém do sistema de débitos e créditos, cada integrante da cadeia produtiva deve se preocupar com o pagamento realizado na etapa anterior, de modo a evitar o recolhimento maior por falta de pagamento do contribuinte anterior.

Para melhor elucidar esse sistema colaciona-se exemplo ilustrativo do texto de José Maurício Pereira Águia.³⁴ Utilizando-se alíquotas uniformes de 10% e margem de comercialização de 30%:

Valor: 100	Valor: 130
IVA: $100 \times 10\% = 10$	IVA: $130 \times 10\% = 13$
Valor suportado (crédito) do IVA: 10	Valor liquidado (débito) do IVA: 13
Conta corrente IVA = débito – crédito = $13 - 10 = 3$ (recolhimento)	

3.6.2.2 Base tributável alargada

O IVA pode ser aplicado em todo o universo de bens e serviços, seu objetivo é tributar o consumo. Vale observar que ao alcançar os prestadores de serviços pode-se recuperar a grande perda que têm os Municípios brasileiros em relação à aplicação do ISS no modelo atual.

Ademais, mesmo mantida a regra do estabelecimento prestador para a incidência do IVA, não haveria mais o atual problema do estabelecimento se encontrar num local

³⁴ ÁGUIA, José Maurício Pereira. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Op. cit. p. 126

onde não haja incidência, pois todos os serviços seriam tributados em qualquer canto do país.

3.6.2.3 *Princípio da origem ou do destino?*

Assunto bastante discutido em sede de IVA é o relativo à arrecadação na origem ou no destino. Essa preocupação deve existir para haver uma harmonia nas operações interestaduais, evitando-se uma dupla tributação e permitindo-se que os bens advindos de outros Estados possam concorrer em igualdade de condições com os locais.

Pelo princípio do destino as mercadorias e serviços sofrem imposição apenas no Estado de destino (ou importador). Nesse sistema, o Estado de origem devolve o tributo pago nas operações anteriores (sistema de créditos), de tal forma que os bens e serviços chegam ao destino livres de impostos, sujeitando-se então à carga tributária do Estado importador.

Já pelo princípio de origem, as mercadorias e serviços sofrem imposição no Estado de origem (ou exportador). É necessário, nesse caso, que o Estado do destino aceite os créditos gerados no outro, de modo que o imposto pago ao primeiro seja abatido daquele devido ao segundo.

Os autores em geral costumam defender a arrecadação no destino, como em geral ocorre em âmbito internacional, onde as exportações são exoneradas e as importações são tributadas. Assim entende Vasco Branco Guimarães:

O Sr. Neumark postulou que a tributação deveria ocorrer na origem, com dois argumentos básicos. Para ele em mercado único não faz sentido falar-se em fonteirase, portanto, deve-se tributar na origem (local da produção), entrando a mercadoria em circulação livre de tributação. Hoje, esta tese [...] foi derogada na prática, pois parte de pressupostos que não se verificam. O primeiro é o da existência de igualdade entre os Estados em um mercado único. Ora, isto não corresponde à verdade. À semelhança do Brasil, na Europa temos Estados produtores e Estados consumidores. Ou seja, há Estados que dependem mais do Orçamento e há Estados que dependem de sua produção industrial. É uma dicotomia que perpassa o mundo inteiro [...] Uma tributação exclusivamente na origem retira ao local do consumo a receita inerente ao consumo, e, frise-se, sendo que o rendimento é gerado no Estado de destino, no Estado de destino, no país do consumo, e o IVA é um imposto sobre o consumo [...] ³⁵

³⁵ GUIMARÃES, Vasco Branco. O sistema tributário como fator de integração econômica. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 19, p. 57, jan./fev. 2006.

Na contramão dessa opinião encontra-se Misabel Derzi que defende que o princípio da origem visa a integração do mercado. Assim expõe a autora:

No Brasil, o princípio da origem, também chamado de “mercado integrado”, é o único que se compatibiliza com a unidade político – econômica territorial. Não há sentido em optar por uma tributação no destino, pois:

- ela representa um retrocesso em relação à integração de mercado, que é princípio imperativo da Constituição;
- o objetivo de uniformização das alíquotas ficará totalmente comprometido, pois a adoção do princípio do destino implicará, automaticamente, a adoção de alíquota zero para todas as mercadorias, nas saídas para outro Estado;
- além disso, a tributação no destino gera cumulação de créditos estruturais [...] criando para o Estado de origem o dever de manter e de compensar os créditos relativos às operações anteriores, o que, em nosso país, é problema grave [...] ³⁶

Pelo exposto, extrai-se que o princípio do destino é o que melhor se adapta à realidade brasileira, posto que as disparidades entre as regiões são evidentes. Desse modo, as alíquotas devem ser diferenciadas, não da maneira como são no modelo atual, mas devem buscar um equilíbrio econômico entre as diferentes regiões.

Especificamente em relação aos detalhes do princípio do destino, algumas previsões da PEC nº 233/2008 podem ser utilizadas.

Assim estabelece o novo art. 155-A, § 3º:

Relativamente a operações e prestações interestaduais, nos termos de lei complementar:

I - o imposto pertencerá ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, salvo em relação à parcela de que trata o inciso II;

II - a parcela do imposto equivalente à incidência de dois por cento sobre o valor da base de cálculo do imposto pertencerá ao Estado de origem da mercadoria ou serviço, salvo nos casos de:

a) operações e prestações sujeitas a uma incidência inferior à prevista neste inciso, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de origem;

b) operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de destino;

III - poderá ser estabelecida a exigência integral do imposto pelo Estado de origem, hipótese na qual:

a) o Estado de origem ficará obrigado a transferir o montante equivalente ao valor do imposto de que trata o inciso I ao Estado de destino, por meio de uma câmara de compensação entre as unidades federadas;

b) poderá ser estabelecida a destinação de um percentual da arrecadação total do imposto do Estado à câmara de compensação para liquidar as obrigações do Estado relativas a operações e prestações interestaduais.

³⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Op. cit. p. 547-548

Em relação à utilização do princípio da origem, poderia ser aplicado em princípio aos serviços, pois facilita a incidência. Nesse caso, conforme prevê a PEC seria necessária a criação de uma câmara de compensação.

3.6.3 Fixação de alíquotas

Quanto às alíquotas, cabe mencionar quem terá competência para estipulá-las. Tendo em vista a competência da União para instituição do IVA, caberia ao Congresso Nacional a elaboração da Lei complementar para a criação do imposto.

Desse modo, as alíquotas seriam estipuladas na própria LC. É de se ressaltar, que tais alíquotas deveriam respeitar o princípio da seletividade, observado hoje no IPI e no ICMS.

Ademais, em relação as alíquotas do atual ISS, não poderiam ter um valor muito superior à alíquota máxima de 5% atualmente estipulada, sob pena dessa reforma tributária proposta onerar mais ainda o contribuinte.

Assim, colocados os parâmetros para o estabelecimento de um imposto único sobre valor agregado (IVA), passa-se ao último tópico do trabalho.

4. O IVA E SUA REPERCUSSÃO NO MERCOSUL

4.1 A globalização da economia: um novo federalismo

A implantação do IVA guarda estreita relação com o fenômeno contemporâneo da integração de mercados. A regionalização e a globalização das economias são realidades irreversíveis, produzindo, assim, inequívocos e substanciais efeitos nas legislações nacionais.

Exemplo típico dessa realidade é a União Européia, que no caso da legislação tributária optou pelo IVA como forma de harmonização. No caso do Mercosul, todos os países membros, exceto o Brasil, adotam o IVA, causando, assim, dificuldades para a conversão da atual união aduaneira em um efetivo mercado comum.

Conforme já analisado no capítulo anterior, as reformas tributárias apresentadas pelo governo não priorizam a integração econômica do Mercosul, posto que há a permanência da pulverização dos impostos sobre o consumo, criando dificuldades nas negociações intentadas pela União.

Dessa forma, o país desrespeita a Constituição³⁷, que prega a integração econômica dos povos da América Latina, e o disposto no Tratado de Assunção, tratado de constituição do Mercosul, firmado entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai.³⁸ Dispõe o art. 1º:

Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará "Mercado Comum do Sul" (MERCOSUL).

Este Mercado Comum implica:

A livre circulação de bens serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários restrições não tarifárias à circulação de mercado de qualquer outra medida de efeito equivalente;

O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais;

A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes; e

O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração. (grifo nosso)

O objetivo dessa integração econômica é justamente obter as liberdades de um federalismo: o livre trânsito de pessoas e capitais, bens e serviços. Permanece a soberania dos Estados, um pouco mais mitigada, mas busca-se a maior harmonização

³⁷ BRASIL. Constituição (1988). Art 4º Parágrafo único. "A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações".

³⁸ Em 2006 a Venezuela ingressou como país membro. Chile, Equador, Colômbia, Peru e Bolívia poderão também ingressar no bloco. Participam até o momento como países associados ao Mercosul.

possível das várias legislações nacionais, tendo em vista sempre a crescente necessidade de fortalecimento econômico perante a ampla concorrência comercial.

4.2 Os estágios da integração econômica

A integração econômica visada pelo Mercosul deve percorrer alguns estágios até atingir o Mercado Comum. Tais estágios podem ser definidos da seguinte maneira:

- a) Áreas de livre comércio: as tarifas e outras barreiras comerciais são eliminadas para os produtos originados das nações que o integram, ou seja, funciona intra bloco. Os países membros podem ter outros acordos comerciais com países de fora do bloco de forma independente;
- b) União Aduaneira: nessa fase as nações não apenas buscam eliminar as barreiras tarifárias e não – tarifárias no âmbito dos países membros, também dão tratamento uniforme às relações comerciais com terceiros países. Há o estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum (TEC) que é aplicável na importação de produtos de países que não fazem parte do acordo; e
- c) Mercado Comum: nesse último estágio, além do estabelecimento das duas etapas anteriores, os países membros objetivam liberar, sem restrições, o trânsito de pessoas, capitais, serviços e mercadorias.³⁹

Atualmente o Mercosul encontra-se no estágio de União Aduaneira.

4.3 Empecilhos no processo de harmonização

Antes de adentrarmos no processo de harmonização tributária, é imprescindível que sejam citados alguns empecilhos que dificultam a mesma. Alguns são reais, como a recepção dos Tratados internacionais na ordem jurídica interna, já outros são frutos de criação doutrinária e principalmente política, como é o caso da violação do princípio federativo.

³⁹ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **O direito tributário no MERCOSUL**, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.22.

Como a suposta violação do princípio federativo já foi amplamente discutida no capítulo anterior, só será debatida a questão dos Tratados.

Todas as decisões tomadas pelo bloco são submetidas à apreciação interna de cada Estado, o que torna o processo de condução do Mercosul um processo mais demorado e burocrático.

No Brasil, os Tratados são celebrados pelo Presidente da República (art. 84, inciso VII, CF) e resolvidos definitivamente pelo Congresso Nacional, através de decreto legislativo (art. 49, inciso I, CF). Uma vez integrados ao ordenamento jurídico interno, ganham *status* de lei, consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Essa realidade é apontada por alguns autores como uma das responsáveis pelo atraso da integração do bloco. J. K. Nakayama, por exemplo, entende que a aplicação imediata da norma no Bloco facilitaria a desobstaculização para a harmonização das normas tributárias.⁴⁰

Já Antônio Rodrigues da Silva Filho e Marcos André Vinhas Catão advertem:

É na cogência ou *enforcement* do Direito Comunitário que vamos identificar o grau de harmonização. A imposição nacional estatal absoluta passa a perder força, em prol de uma delegação de autonomia ao ente internacional (Mercado ou União) e a tributação passa a valorar a função harmonizadora e não mais simplesmente arrecadatória⁴¹.

Colocadas essas opiniões, é forçoso admitir que essa burocracia de fato cria obstáculos ao progresso do bloco econômico.

4.4 Harmonização tributária e benefícios para o bloco econômico

Em que pese a participação econômica do Brasil no Mercosul, seus esforços no sentido da efetiva concretização do bloco estão longe de serem suficientes.

É notório que a harmonização das normas tributárias só será alcançada através de uma reforma no sistema tributário que não se preocupe apenas com as guerras fiscais internas entre os Estados, mas sim com a integração do bloco econômico.

⁴⁰ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **Reforma Tributária - Mercosul & União Européia**, 2003 *apud* NUNES, Maria Terezinha. Harmonização tributária e consolidação do Mercosul. Revista de Informação Legislativa, Brasília, n. 166 abr./jun. 2005.

⁴¹ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. **Harmonização Tributária no Mercosul**, São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 33.

Tomando-se como exemplo a União Européia, percebe-se que a adoção de um regime jurídico uniforme em âmbito tributário é essencial para efetivação do mercado comum. Mesmo que internamente os regimes apresentem algumas diferenças, a aproximação das normas tributárias facilita a livre circulação de mercadorias, pessoas e capitais. Assim entende o doutrinador Ives Gandra de Silva Martins:

Em nível interno, todos os países adotam o sistema que lhes parecer adequado, para as operações realizadas exclusivamente dentro de seu território, sendo que a necessidade de buscar novos mercados é, de rigor, a maior barreira ao aumento indiscriminado da tributação.⁴²

E continua o autor:

As relações comunitárias, todavia, dependem de um tributo de perfil integrativo, que é o IVA, razão pela qual seu regime jurídico, embora variável no plano interno, é único nas relações comunitárias e acordado entre os países.⁴³

Outro aspecto interessante em relação ao bloco econômico europeu e que poderia servir de parâmetro para o Mercosul é o relativo aos parâmetros legais respeitados intrabloco. Uma vez estabelecida uma Diretiva (veículo legal através do qual são estabelecidos os parâmetros para o IVA), os países membros adotam políticas no sentido de segui-la. Tal Diretiva pode conferir um poder discricionário aos países membros ou estabelecer provisões compulsórias e, neste caso, a legislação da comunidade européia prevalece sobre as disposições dos países membros.⁴⁴

Em relação ao Mercosul, além da cláusula prevista no art. 1º do Tratado de Assunção que prevê “o compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração”, o artigo 7º também pode ser citado como uma tentativa de aproximação das políticas tributárias dos países membros.

Dispõe o art. 7º do Tratado de Assunção o seguinte: “em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”.

Com o intuito de implementar tal objetivo, foi produzido o *Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el Mercosur*, elaborado pela *Comision de Aspectos Tributarios*, integrada por membros dos Governos brasileiro, argentino, paraguaio e uruguaio.

⁴² MARTINS, Ives Gandra de Silva Martins. **Revista Instituto de Pesquisas e Estudos**, nº 43. Bauru: Edite-Editora da ITE, maio a agosto de 2005, p. 228

⁴³ Loc. cit.

⁴⁴ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da renda*. Op. cit. p. 31.

Tal estudo concluiu ser extremamente difícil a tarefa de propor uma harmonização tributária entre os países do Mercosul, mesmo se considerando como tributo geral sobre o consumo, no Brasil, apenas o ICMS.

Concluiu-se, ainda, que os tratamentos discriminatórios contra as importações são facilmente combatidos nos demais países do Mercosul, enquanto que no Brasil por ter a sua maior imposição sobre o consumo dividida entre os Estados tal desiderato é muito mais complexo, posto que haveria a necessidade de, por exemplo, analisar as vinte e sete diferentes legislações estaduais relativas ao ICMS.

Algumas linhas desse *Informe* merecem ser transcritas:

[...] la Comisión considera que en una armonización gradual de los impuestos generales al consumo, una primera alternativa consistiría en eliminar los tratamientos discriminatorios contra las importaciones procedentes de otros Estados Partes [...] En el caso de los impuestos aplicados en Argentina, Paraguay y Uruguay, esos tratamientos no existen o son pocos y fácilmente identificables. Respecto del ICMS, en cambio, por el número de exenciones que otorga y la técnica seguida a esse fin, la utilización de otros beneficios fiscales que comprenden una variedad considerable de operaciones y las diferencias que, en relación con unas y otros, pueden registrarse en las legislaciones de las distintas unidades de la Federación, la identificación de tales tratamientos demandaría un trabajoso estudio que, como ya se ha señalado reiteradamente, supondría el análisis de veintisiete legislaciones[...] ⁴⁵

Infere-se do texto transcrito que tão somente o ICMS já representa um empecilho para a coordenação das políticas tributárias, havendo ainda o ISS, IPI e a COFINS.

Para Ricardo Lobo Torres, o ICMS, IPI e ISS incidentes sobre a etapa derradeira da circulação internacional de bens e serviços consoam plenamente com o modelo estrangeiro do IVA, sendo a única exceção a COFINS (art. 195, IV, CF), que na opinião do autor é uma aberração. ⁴⁶

Embora na teoria a opinião do autor seja pertinente, na prática podemos observar que a imposição de diversos tributos só dificultam o comércio entre os países membros do Mercosul.

4.4.1 Imposição na origem ou no destino

⁴⁵ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da renda. Op. cit p. 77

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo Torres. É possível a criação do IVA no Brasil? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Op. cit. p.32.

Pelo exposto acima já se pode concluir que os tributos sobre consumo são cobrados na importação, sendo uma forma de equilibrar os preços no mercado internacional através da incidência que observa o país de destino.

Na exportação ocorre o inverso. O tributo tem o mesmo efeito equilibrador do mercado e se sujeita, também, ao princípio do país do destino, mas opera pela isenção ou pela restituição do que foi pago nas etapas anteriores.

O problema do Brasil quanto a não incidência dos tributos na exportação é a questão do aproveitamento dos créditos tributários anteriores. Uma vez que o sistema de créditos adotado no país não é totalmente o do crédito financeiro, gerando distorções nos preços dos produtos, o que se verifica é o prejuízo das exportações e da competitividade daqueles no exterior.

A imposição no destino é a opção adotada pela maioria das transações ocorridas dentro dos blocos econômicos, como é o caso da União Européia e do Mercosul.

Na União Européia, as exportações isentas de impostos são acompanhadas de um direito de devolução de todo o montante cobrado em operações anteriores, segundo o regime típico de crédito financeiro. Pode-se dizer que essa isenção é completa, pois permite a devolução ao exportador de todo o valor do IVA incorporado e acumulado no processo de produção dos bens exportados, devolvendo-se os tributos pagos ou eventualmente remanescentes na cadeia plurifásica como custo.⁴⁷

Para a adoção do princípio da origem, quando as exportações são tributadas e as importações exoneradas, seria necessário um pleno equilíbrio econômico das balanças comerciais dos países membros, através de uma câmara de compensação, e convergência das alíquotas do IVA.

Vê-se, com isso, que o Mercosul só poderia mesmo adotar o princípio do destino, posto que o equilíbrio econômico das balanças comerciais ainda não é a realidade do bloco econômico.

⁴⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). Op. cit p. 78.

5. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, podemos tirar como conclusão geral a viabilidade da implantação do IVA no Brasil cobrindo bens, produtos e serviços em todo o ciclo de produção/importação até o consumo amalgamando as incidências do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.

A concentração de todos os tributos sobre o consumo em um único imposto pode não ser a solução para que o país supere todas as dificuldades que o Sistema Tributário Nacional apresenta em relação aos impostos indiretos e em relação ao PIS e a COFINS, mas certamente contribuirá para que se possa simplificar, racionalizar, e melhorar a situação de desarmonia presente em nosso ordenamento tributário, de forma a favorecer o crescimento do país, e principalmente, no plano internacional, permitir a nossa competitividade.

Vimos que cada tributo apresenta seu problema estrutural que influencia na desarmonia da tributação. Seja a guerra fiscal do ICMS e do ISS, as cumulatividades residuais do IPI e ICMS, a cumulatividade do ISS ou a cumulatividade econômica do PIS e COFINS, todos influenciam para a evasão fiscal e criam um ônus excessivo, tanto para o produtor quanto para o consumidor.

Concluimos que a federalização desses tributos não violaria a cláusula pétrea do federalismo, pois essa forma de Estado pode ser lida de diversas maneiras, com maior ou menor concentração na União, a depender da realidade de cada país.

Utilizados como modelos, os Estados Unidos e a Alemanha podem servir de inspiração para a implantação do IVA e a releitura do federalismo. Aquele foi utilizado de modo a apontar como a federação foi encarada de diversas maneiras dentro de cada contexto histórico.

A Alemanha por sua vez, é o país com forma de Estado federal que pode contribuir em muito para a reforma pretendida. Com seu modelo cooperativo e sua divisão legislativa e administrativa, permite que os Estados tenham grande participação na elaboração e na arrecadação do IVA. Ainda, outra realidade alemã que serve de inspiração para a reforma pretendida, é em relação à distribuição de receitas, priorizando-se sempre as parcelas redistributivas, de modo a permitir um equilíbrio econômico entre os entes.

Abordado o federalismo brasileiro, conclui-se que o modelo atual traz algumas regras que o mitigam. As transferências verticais condicionadas a nenhuma dívida, seja em relação ao ente diretamente superior ou ao limite de contratação de pessoal, violam a autonomia financeira dos entes federativos, evidenciando-se assim, que o argumento de violação ao federalismo não pode ser considerado.

Uma vez realizada a distribuição de receitas de forma a viabilizar a independência econômica dos entes federativos, já está configurado o primeiro requisito a permitir que a forma federativa de Estado seja observada.

Vimos que apesar de o Brasil estar disposto a realizar uma reforma tributária, com a PEC nº 233/2008, as modificações propostas ainda não seriam suficientes para melhorar a complexidade do Sistema Tributário Nacional. A criação de um IVA federal (IVA-F), com a unificação do PIS, COFINS e da CIDE-combustível, e de um ICMS unificado, não abarcaria, por exemplo, a problemática do ISS e do IPI, este, aliás, com um perfil bem parecido com o do ICMS.

Assim é que a implantação do IVA nos moldes propostos por esse trabalho seria a melhor solução para melhorar a situação do país e inseri-lo de forma competitiva no mercado mundial.

De forma a priorizar uma homogeneidade da legislação, evitando-se a guerra fiscal e buscando-se uniformidade na tributação sobre consumo, hipótese de incidência de importância nacional, caberia à União legislar sobre o IVA.

Desse modo, caberia ao Congresso Nacional dispor sobre o IVA, cabendo ao CONFAZ conceder os benefícios e isenções apenas de maneira uniforme em todo o território nacional.

Já a competência administrativa, o poder de arrecadação e fiscalização, seria atribuída aos Estados, os quais, com base no princípio da subsidiariedade, seriam os responsáveis pelo repasse invertido de receitas.

Conforme exposto, num primeiro momento poderia ser mantido o atual sistema rígido de distribuição de receitas, após poderia ser adotado o sistema alemão, que é intermediário entre o flexível e o rígido. Neste modelo, a distribuição da arrecadação tributária está prevista na constituição, mas seus critérios de partilha são definidos por lei federal ordinária, podendo haver revisão sempre que a proporção entre receitas e despesas se desenvolver de forma diferenciada entre os níveis de governo.

Seriam mantidos os Fundos de Participação, sendo responsáveis pela sua manutenção a União e os Estados, os programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, conforme atual previsão constitucional (art. 159, inciso I, alínea 'c'), o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), previsto pela PEC nº 233/2008, e demais Fundos criados para beneficiar determinada área, todos financiados pela União, a qual seria também responsável pelos programas sociais sustentados pela receita do PIS e COFINS.

Quanto as principais características do IVA concluímos que deve ser adotado o atual método do crédito adotado pelo IPI e pelo ICMS, de forma a ser priorizada a não-cumulatividade dos impostos indiretos, entretanto, a regra deve ser o não estorno do crédito quando houver uma etapa não tributada. Ademais, deve ser adotado o crédito financeiro, desonerando de forma plena os produtores e consumidores.

No tocante as operações interestaduais e a imposição na origem ou no destino, concluiu-se pela adoção do princípio do destino, no qual o Estado de origem devolve o tributo pago nas operações anteriores (sistema de créditos), de tal forma que os bens e serviços chegam ao destino livres de impostos, sujeitando-se então à carga tributária do Estado importador.

Já em relação as alíquotas, caberia ao Senado Federal estipulá-las, sendo sempre observado o princípio da seletividade.

Desse jeito, concluímos que essas reformas tendem a se adequar a um modelo de tributação adotado por centenas de países, contribuindo para a diminuição da evasão

fiscal, proporcionando um crescimento econômico com uma base tributável alargada e maior inserção do país numa economia globalizada.

Por fim, apontamos a necessidade de se priorizar a integração econômica com o Mercosul, o que só será possível através da harmonização tributária dos países integrantes do bloco econômico.

A União Européia, nesse ponto, serve de modelo para essa harmonização das legislações tributárias, posto que todos os países adotam o IVA, não de maneira uniforme, mas de forma a proporcionar a livre circulação de produtos e serviços sem a complexidade que se verifica no Mercosul.

O fato de o Brasil ser o único a não adotar o IVA, constitui um grande empecilho na transformação dessa união aduaneira em um efetivo mercado comum.

Ademais, a questão dos tratados internacionais deve ser encarada de maneira mais cautelosa, posto que a grande burocracia para a internalização dos mesmos constitui empecilho para a efetivação das políticas pretendidas pelo bloco. Um sistema intermediário que não fira a soberania do Brasil e não seja tão burocrático deve ser levado em consideração.

Concluimos, por fim, que a imposição do IVA em relação as operações internacionais deve ser realizada no país de destino, como ocorre hoje pela União Européia e pelo próprio Mercosul.

Assim, ante o exposto, a proposta defendida pelo presente trabalho traz ganhos para todos, contribuindo para maior eficiência econômica, com a eliminação das distorções que afastam os investimentos, e proporcionando, desse modo, maior crescimento econômico e desenvolvimento social para o país.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

_____. Emenda Constitucional n.º 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>> Acesso em: 03.05.2008.

_____. Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>> Acesso em: 03.05.2008.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (Código Tributário Nacional) Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 02.03.2008

_____. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm> Acesso em: 02.03.2008

_____. Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5859.htm>. Acesso em: 02.03.2008.

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 02.03.2008.

_____. Proposta de Emenda Constitucional nº 233/2008. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Quadros/quadro_PEC/2008.htm> Acesso em: 02.03.2008.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**, 4ª edição, Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O sistema tributário como fator de integração econômica. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 19, jan/fev 2006.

_____. O sistema tributário como fator de integração econômica. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 19, p. 57, jan./fev. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre o art. 166 do CTN e a Não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e à Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, jan. 2006.

LOBO, Rogério Leite. **Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direito tributário e reforma do sistema. São Paulo: **Revista dos Tribunais**: Centro de Extensão Universitária, 2003.

_____. **O direito tributário no MERCOSUL**, Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. **Revista Instituto de Pesquisas e Estudos, nº 43**. Bauru: Edite-Editora da ITE, maio a agosto de 2005.

NOYA, Ana Carla Buarque Gusmão. **Os tratados internacionais e os convênios no âmbito do Confaz como instrumentos de concessão de isenções do ICMS**. Disponível em <www.sefaz.pe.gov.br>

NUNES, Maria Terezinha. **Harmonização tributária e consolidação do Mercosul**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, n. 166 abr./jun. 2005.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**, Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2006.

PRADO, Sérgio. **Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada**, Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2006.

RECONDO, Felipe: Governo livra-se de derrota bilionária no STF. **Jornal do Commercio**, Rio de Janeiro, 15 de maio. Economia, A-2.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte, Editora Fórum. 2007.

SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. **Harmonização Tributária no Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras. 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 14ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VARSANO, Ricardo. **Reforma Tributária no Plano Constitucional: uma Proposta para o Debate**. Brasília, nov. 1998. Disponível em <www.ipea.gov.br>