

UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS MISSÕES
PRÓ-REITORIA DE ENSINO, PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO
CAMPUS DE ERECHIM
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO

NICOLE VICENZI BEUTLER

A REFORMA TRIBUTÁRIA E O MANEJO DAS QUESTÕES FEDERATIVAS:
ESTUDO DA PEC N.º 45/2019

ERECHIM

2020

NICOLE VICENZI BEUTLER

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E O MANEJO DAS QUESTÕES FEDERATIVAS:
ESTUDO DA PEC N.º 45/2019**

**Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito,
Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai
e das Missões – Campus de Erechim.**

Orientador: Prof.º M.e Luciano Alves dos Santos.

**ERECHIM
2020**

NICOLE VICENZI BEUTLER

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E O MANEJO DAS QUESTÕES FEDERATIVAS:
ESTUDO DA PEC N.º 45/2019**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em direito, Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Campus de Erechim. Erechim, 25 de novembro de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. M.e Luciano Alves dos Santos

Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Campus de Erechim

Prof. M.e. Simone Gasperin de Albuquerque

Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - Campus de Erechim

Prof. M.e. José Plínio Rigotti

Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Campus de Erechim

Dedico este trabalho a Zicardo e Zaide.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho é a soma de vários vetores, que me auxiliaram profundamente na sua persecução. Assim, não posso olvidar de agradecer às pessoas que, junto a mim, tornaram-no possível. Meus pais, Zicardo e Zaide, que me apoiaram sempre na vida acadêmica, bem como minha irmã, Yasmim, que me ajudou a enxergar tudo de forma mais leve. Meu namorado, Rodrigo, que me acompanha há muito.

De igual modo, agradeço ao Prof. Luciano por me fazer acreditar neste trabalho e por me direcionar ao melhor caminho – dentro da infinidade possível. A todo pessoal da 2ª Vara da Justiça Federal de Erechim, servidores e estagiárias, que compreenderam minhas dificuldades e de braços abertos me acolheram. À Dra. Ísis, por todo ensinamento que tem me passado. Aos meus amigos, Valéria, Elisandra e Bruno, todos na mesma etapa que me encontro e a quem dedico meus sinceros votos de prosperidade e realização. Aos demais familiares, amigos e colegas, gratidão.

RESUMO

A proposta de emenda constitucional (PEC) n.º 45/2019, precipuamente destinada a alterar o Sistema Tributário Nacional, mediante a substituição de cinco tributos dos três níveis federados – União, Estados, Municípios e o Distrito Federal – pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), fez exsurgir o debate acerca da necessidade de modernização e simplificação da forma de arrecadação, bem como do manejo das questões federativas. O IBS segue o modelo internacional do Imposto sobre Valor Agregado – IVA, e aparenta ser mais eficaz e mais transparente na arrecadação, benefícios para os entes públicos e os contribuintes, simultaneamente. Todavia, com um entesouramento único, o repasse aos estados e municípios revela a dificuldade fundamental tributária entre os entes federados, que dispõem atualmente da possibilidade de atribuir alíquotas diferenciadas e personalizadas, de acordo com seus interesses, baseados na autonomia concedida no texto constitucional, e que podem ser prejudicados isoladamente com tal modificação. A partir da análise pormenorizada das disposições da PEC quanto à transição do formato atual para o proposto e à manutenção de autonomia para fixação de alíquotas, entende-se que a problemática federativa é superável pela implantação do tributo e a modernização decorrente é benéfica à economia nacional. Para tanto, optou-se pelo método dedutivo, com análise e discussão das posições doutrinárias e aprofundamento de questões legislativas.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Guerra Fiscal. ICMS. Federalismo Tributário.

ABSTRACT

The Proposed Constitutional Amendment n.º 45/2019, primarily intended to change the National Tax System, by replacing five taxes at the three federated levels - Union, States, Municipalities and the Federal District - by the Tax on Assets and Services, raised the debate about the need to modernize and simplify the collection method, as well as the handling of federative issues. That new tax follows the international model of Value Added Tax - VAT, and appears to be more effective and more transparent in the collection, benefits for public entities and taxpayers, simultaneously. However, with a single hoarding, the transfer to the states and municipalities reveals the fundamental tax difficulty among the federated entities, which currently have the possibility of assigning differentiated and personalized rates, according to their interests, based on the autonomy granted in the constitutional text, and that can be harmed in isolation with such a modification. From the detailed analysis of the provisions of the proposal regarding the transition from the current to the proposed format and the maintenance of autonomy for setting rates, it is understood that the federative problem is overcome by the implementation of the tax and the resulting modernization is beneficial to the national economy. For this, the deductive method was chosen, with analysis and discussion of doctrinal positions and deepening of legislative issues.

Keywords: Tax Reform. Fiscal War. ICMS. Tax Federalism.

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
CIDE-Combustíveis	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Combustíveis
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e Comunicação
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIS	Programa de Integração Social
SF	Senado Federal
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2 BREVE ESTUDO ACERCA DO TRIBUTO	10
2.1 Função do Direito Tributário	11
2.2 Posição Doutrinária e Conceito de Direito Tributário	13
2.2.1 Fontes do Direito Tributário.....	14
2.3 Conceito de Tributo	17
3 A ORDEM TRIBUTÁRIA NACIONAL: O FEDERALISMO E A GUERRA FISCAL	19
3.1 A Autonomia: a Repartição das Competências Legislativas e o Federalismo Fiscal	19
3.2 A Classificação dos Tributos e a Função do ICMS na Manutenção da Organização Federativa	22
3.3 Problemas do Federalismo Fiscal	26
4 A GUERRA FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA	29
4.1 Guerra Fiscal	29
4.2 A Necessidade de Reforma Tributária e o Imposto sobre Valor Agregado	32
4.3 Análise da PEC n.º 45/2019	35
5 CONCLUSÃO	39
REFERÊNCIAS	42

1. INTRODUÇÃO

A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n.º 45/2019 visa a implantação de novo tributo, seguindo a tendência tributária internacional – o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que unifica a cobrança de cinco tributos federais, estaduais e municipais, quais sejam, IPI, IOF, CSLL, PIS, PASEP, Cofins, Salário-Educação, CIDE-Combustíveis, ICMS e ISS, impulsionado pela realidade econômica nacional e a necessidade de atualização, simplificação e transparência da arrecadação.

No entanto, a unificação proposta estaciona em delicada questão tributária: o federalismo. Sob o argumento de ameaça à autonomia constitucional dos entes federados emerge a discussão acerca da realidade para os Estados e Municípios, que perderiam a capacidade legal de conceder benefícios e gestar de forma mais profunda sua arrecadação, bem como de que forma seria repartido o montante arrecadado. O presente estudo visa analisar a PEC n.º 45/2019, principalmente quanto às alterações de arrecadação suportadas pelos entes federados e constatar se fato corresponde à necessidade percebida na gestão tributária.

Em primeiro lugar, conceitua-se os termos Direito Tributário e Tributo, elencando inclusive, suas fontes. Em seguida, investiga-se a Ordem Tributária Nacional e os princípios constitucionais, prioritariamente a autonomia fiscal dos entes federados e a principal fonte de suas receitas: o ICMS. Por fim, aponta-se a “guerra fiscal” como consequência do federalismo, seguido do esclarecimento sobre a real necessidade de reforma tributária e aborda a PEC n.º 45/2019 justamente quanto ao disposto sobre as questões federativas.

Espera-se, com isso, maior compreensão a respeito das dificuldades oriundas do sistema tributário atual e a percepção acerca da serventia da reforma tributária proposta em termos de melhoramento. Utiliza-se nessa pesquisa o método dedutivo, com análise doutrinária e legislativa, mediante a comparação entre a realidade constatada e a proposta de emenda constitucional.

2 BREVE ESTUDO ACERCA DO TRIBUTO

Diz-se que o homem é um animal jurídico, encontrado onde estiver o direito e que disso provem a necessidade das ciências jurídicas tutelarem a realidade em sua totalidade, mediante o direito positivado (ICHIHARA, 2019). A habilidade de viver em grupos, a fim de implementar as chances de sobrevivência, foi de extrema relevância na seleção natural, mediante o desenvolvimento da fala, memória e sentimentos morais, bem como de aparato neurológico mais complexo (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Assim, o ser humano tem a aptidão de compreender e dimensionar as relações e criar, inclusive, instituições, pactos, combinados. Como principal decorrência de tal construção, há a viabilização da criação de normas que reflitam os sentimentos morais, seguida da manifestação do poder político, de comando ou controle. O conceito de sociedade é interligado ao exercício do poder político, e este, por sua vez, caracterizado pela cobrança de tributos, com isso, o poder de tributar pode ser equiparado ao poder de punir do Estado, como “uma das principais manifestações ou facetas do poder político”. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p.3).

De forma bastante didática, Martins (2013) perscruta a origem da necessidade tributária partindo das necessidades humanas – na qual, em suma, elenca o “princípio da satisfação das necessidades”, que consiste na concomitância entre o convívio com as carências humanas e a natural direção a persegui-las, visando seu suprimento. Ainda, ao pautar sobre a inclinação humana de perseguir a satisfação de suas carências, Martins (2013), analisa a formatação da sociedade atual industrializada e constata que as necessidades são muito maiores e mais complexas em relação aos que vivem em sociedades primitivas.

As necessidades públicas “não admitem que um homem, individualmente, ou um grupo deles, voluntariamente, associados, atenda-as” (MARTINS, 2013, p. 49), como necessidades coletivas ou públicas, entende-se que sejam os interesses da sociedade, resultantes da coexistência dos indivíduos.

2.1 Função do Direito Tributário

O conceito de necessidade pública é atrelado à justificativa do poder de tributar do Estado, que precisa de recursos para satisfazer as carências públicas:

A necessidade é pública quando, em determinado grupo social, costuma ser satisfeita pelo processo do serviço público, isto é, quando o Estado, ou outra pessoa de direito público, para satisfazê-la, institui ou mantém um regime jurídico e econômico especial, propício à sua obrigatoriedade, segurança, imparcialidade, regularidade ou continuidade, a cargo de seus agentes ou por delegação a pessoas de sua supervisão.

Necessidade pública é toda aquela de interesse geral, satisfeita pelo processo do serviço público. É a intervenção do Estado para provê-la, segundo aquele regime jurídico, que lhe dá o colorido inconfundível. A necessidade torna-se pública por uma decisão de órgãos políticos (BALEEIRO, 2012, p. 4).

Pode-se depreender que o atendimento das demandas públicas depende, então, da atitude de uma entidade maior, que “tenha poderes para implementar as providências capazes de satisfazer os desejos surgidos da soma dos interesses individuais em que ele consiste” (MARTINS, 2013, p. 49), qual seja, o Estado.

A fim de justificar a capacidade tributária do Estado, Paulsen esclarece ainda que a “tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático” (2019, p. 21). Em outras palavras, o exercício do poder de tributar pelo Estado é comum em inúmeras civilizações. Paralelamente, Carneiro (2020) traduz a atividade financeira exercida pelo Estado como pautada na gestão das necessidades públicas. Nesse ínterim, urge salientar a posição de Machado Segundo, que esclarece que para cumprir as funções do Estado, dentre as quais, satisfazer as necessidades humanas, precisa-se de capital, justificando por fim, por que o Estado é legítimo para tributar:

Sejam quais forem as finalidades a serem perseguidas pelo Estado, são necessários recursos financeiros para atingi-las. Celebrar cerimônias religiosas, realizar guerras, defender os membros da comunidade de invasores externos, garantir a eficácia das normas jurídicas, prestar serviços públicos, atender os interesses da coletividade, reduzir as desigualdades sociais, garantir e manter privilégios aos que exercem o poder, tudo isso consome recursos, que precisam ser obtidos de alguma forma.

Essa é a razão pela qual o poder de cobrar tributos, faceta da própria soberania que caracteriza o Estado, fundamenta-se, do ponto de vista histórico e sociológico, nos

mesmos elementos que dão suporte ao poder político do qual ele é um desdobramento, que, no mundo contemporâneo, é exercido precipuamente pelo (ou no âmbito do) Estado. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 5).

Depreende-se do excerto acima que o Estado precisa de receita para exercer qualquer função. Nos termos de Paulsen (2019), para a efetiva manutenção das atividades as quais competem ao poder público, ou que são do interesse público, há a necessidade de financiamento, que decorre da tributação, como elucida Carneiro:

[...] temos um argumento irrefutável, na defesa dos interesses do Estado, que, como qualquer pessoa, seja física ou jurídica, não vive sem o elemento essencial estabelecido na sociedade para cumprimento de suas obrigações – o dinheiro. (CARNEIRO, 2020, p. 135).

Na modernidade, a tributação “começa a significar o modo de custeio de políticas públicas e, finalmente no estado democrático de direito passa a significar o modo de financiamento dos direitos fundamentais” (CALIENDO, 2020, p. 26). Para tanto, é também ressignificada a participação do cidadão, que auxiliará na escolha da destinação do arrecadado. O entendimento de Carneiro reitera o posicionamento supramencionado da finalidade da tributação como sendo a satisfação de necessidades da coletividade:

Em síntese, podemos dizer que a atividade financeira estatal brasileira se pauta nas seguintes finalidades: a) prover meios que assegurem a satisfação das necessidades da coletividade; b) instrumentalizar o planejamento da arrecadação de recursos e sua aplicação; c) promover a redistribuição de renda, principalmente através da prestação de serviços públicos. (CARNEIRO, 2020, p. 46).

As finalidades propostas acima reiteram na totalidade a função do Direito Tributário como suficiente para o tratamento das necessidades públicas. Diante disso, faz-se imprescindível, dada a legitimidade do Estado em exercer as competências tributárias, analisar como se organiza, em termos gerais, o Direito Tributário, a diferença entre os demais ramos do Direito, seu conceito e suas fontes.

2.2 Posição Doutrinária e Conceito de Direito Tributário

Insta fazer a distinção entre os conceitos de Direito Fiscal, Direito Tributário e Direito Financeiro. O conceito trazido por Baleeiro (2018, p. xxii) abarca referidos ramos do direito e consegue estipular sua hierarquia:

O Direito Financeiro é compreensivo do conjunto das normas sobre todas as instituições financeiras – receitas, despesas, orçamento, crédito e processo fiscal –, ao passo que o Direito Fiscal, sinônimo de Direito Tributário, aplica-se, contemporaneamente e a despeito de qualquer contraindicação etimológica, ao campo restrito das receitas de caráter compulsório. (BALEEIRO, 2018, p. xxii).

Nesse mesmo sentido esclarece Carneiro (2020, p. 135), evidenciando a diferença entre Direito Fiscal e Direito Tributário:

Há quem chame o Direito Tributário de Direito Fiscal. Para nós, o Direito Fiscal tem um sentido muito mais amplo que Direito Tributário, pois não abrange apenas os tributos, mas sim toda a receita pública, bem como a própria atividade financeira do Estado. (CARNEIRO, 2020, p. 135).

Ademais, faz-se necessário mencionar a distinção estabelecida por Caliendo (2020), em que distancia o Direito Financeiro do Direito Tributário ao empreender que, enquanto aquele foca em verificar a receita e a sua utilização no ordenamento, este verifica o tributo como forma de sustentar os direitos fundamentais. Todavia, Machado Segundo (2018) explana que mesmo nessa distinção entre Direito Financeiro e Direito Tributário, não há unanimidade na doutrina:

Quanto à denominação, no Brasil tem predominado o uso da expressão Direito Tributário. Mas se usa também a expressão Direito Fiscal, que, para alguns, seria mais estrita, por corresponder apenas às normas alusivas à cobrança de impostos, e não a das demais espécies tributárias (taxas, contribuições etc.). Para outros autores¹, o adjetivo “Fiscal” teria amplitude maior que o “Tributário”, pois estaria a designar atividades do Fisco não restritas à tributação, mas envolventes também de outras receitas públicas. Essa segunda compreensão parece mais adequada à realidade brasileira, que inclusive é dotada de figuras como a Execução Fiscal, a qual expressamente se presta à cobrança de dívidas tributárias e não tributárias

¹O autor cita a obra NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 9. ed. Coimbra: Almedina, 2016, p. 29-30.

(Lei 6.830/80, art. 2.º), a reforçar a compreensão de que fiscal, por englobar por igual receitas de natureza diversa, é, de fato, mais amplo que tributário. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 25).

Em relação ao conceito propriamente dito, Paulsen (2019, p. 25), alega que a “tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário”. Respalda esse entendimento, Machado Segundo (2018, p. 22), que realiza uma subdivisão, que por sua vez, abarca duas significações:

Uma delas consiste no conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, a regulamentação, o lançamento e a cobrança de tributos. Trata-se, nesse sentido, de um ramo, ou uma parcela, da ordem jurídica. Se se tiver em mente que as normas consistem em suportes de fato valorados, ou seja, em condutas previamente valoradas como boas ou ruins por quem elabora a norma, e que por isso são tornadas facultativas, obrigatórias ou proibidas, concluir-se-á que a definição em comento não pode excluir, ao lado das normas, também os fatos que dão origem a tais normas e que por elas são disciplinados, bem como os valores que orientam esse disciplinamento.

O outro significado para a expressão Direito Tributário é o de ramo do conhecimento, vale dizer, o ramo do saber humano que se ocupa das normas (e dos fatos e valores) referidos no parágrafo anterior, que representam seu objeto de estudo. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 22).

Dado, em síntese, o conceito de Direito Tributário, é imprescindível a análise de suas fontes, para, enfim, adentrarmos o estudo da aplicação das normas tributárias.

2.2.1 Fontes do Direito Tributário

As fontes do Direito Tributário estão arroladas no CTN (Lei nº 5.172/96), arts. 96 e 100, *in verbis*:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (BRASIL, 1996).

Machado Segundo (2018), divide o estudo das fontes em dois: materiais e formais. Por fontes materiais, entende que engloba muito mais do que apenas a leitura da lei, mas também princípios e ideias, cita, a título exemplificativo, o princípio da progressividade da tributação de renda, que se apoia em teorias oriundas da Economia e da Filosofia Política. Como conceito das fontes materiais, o autor esclarece seu pensamento, direcionando a importância desse estudo (das fontes do Direito Tributário) para a sua correta interpretação:

A investigação de tais fontes materiais, convém frisar, não é característica de um estudo apenas político, sociológico, econômico ou histórico, sendo supostamente importante apenas para que se compreenda a origem das normas jurídicas vigentes, mas não para determinar seu sentido e alcance. Em verdade, a compreensão de tais fontes é muitas vezes essencial para que se confira ao texto normativo o sentido mais adequado, corrigindo-se os problemas que por meio dele se pretendem resolver. É importante, ainda, para que se proponha a correção de disposições normativas equivocadas, quando erradas se mostram suas bases e raízes. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 31).

Por fim, em relação a fontes formais, Machado Segundo (2018, p. 31), elenca uma subdivisão: próprias e impróprias. Por fontes materiais próprias, entende ser as “compostas pela lei (em sentido amplo, de modo a abranger todos os atos normativos escritos), pelos princípios gerais do direito e pelos costumes” e pelas impróprias, a doutrina e jurisprudência, primordialmente em razão de sua importância para a interpretação dos textos tributários. Em relação ao costume e aos princípios gerais do direito, Machado Segundo (2018) elucida que são fontes enunciadas pelo CTN, nos arts. 100, III e 108, aquele artigo, refere-se às decisões de autoridades enquanto esse elenca a forma de interpretação da legislação tributária quando controversa ou inexistente:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na

exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. (BRASIL, 1996).

No mesmo sentido manifesta-se Carneiro (2020), elegendo como as principais fontes formais as encontradas no supracitado art. 96 do CTN, como fontes formais secundárias as previstas no art. 100 do Código. Caliendo (2020), enumera, em conformidade com o proposto por Machado Segundo e Carneiro, como fontes formais “a ‘lei’ abstrata e geral (constituição, leis etc.)”, conquanto as fontes materiais englobam “i) fontes não positivadas e, portanto, sem compulsoriedade e ii) fontes de inspiração para o julgador ou legislador, sem obrigatoriedade.” Ainda, o autor destaca a diferença entre as fontes expressas no texto constitucional e no já mencionado art. 96 do CTN, para tanto, urge colacionar o trecho da magna carta:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I – emendas à Constituição; II – leis complementares; III – leis ordinárias; IV – leis delegadas; V – medidas provisórias; VI – decretos legislativos; VII – resoluções. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. (BRASIL, 1988).

O texto constitucional é mais vasto do que o previsto no CTN. Caliendo (2020) elige duas possíveis explicações para isso:

Primeiro de que o texto da CF/88 não recepcionou integralmente a concepção do CTN e, portanto, deve este ser relido conforme o texto constitucional e não o contrário. Segundo que o CTN utiliza a expressão “legislação tributária” em sentido impreciso ou amplo. Diferentemente do texto constitucional, o CTN inclui no conceito normas que não têm natureza legal (decretos, normas complementares etc.) que geram não apenas uma impropriedade técnica, mas problemas para a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte e mesmo para a coerência do sistema. A leitura do art. 96 do CTN demonstra que a expressão encontra-se entre aspas, indicando que não se trata do uso técnico e preciso. (CALIENDO, 2020, p. 42).

A interpretação da legislação tributária, a partir de suas fontes, aqui brevemente enunciadas, permite inferir que depende de análise do CTN, em conformidade com a

Constituição Federal e levando em conta os princípios que delineiam a matéria. Ante a compreensão básica do conceito de Direito Tributário, passa-se ao estudo do tributo em si.

2.3 Conceito de Tributo

O Código Tributário Nacional insere em seu texto, no art. 3º, o conceito de tributo, *in verbis*:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966).

Como ensina Carneiro, tributo tem a “natureza jurídica de obrigação de dar coisa certa (dinheiro)” (2019, p. 234), sendo indisponível a imposição de contribuição sobre unidade de medida de produto vendido (*in natura*) ou através de serviços (*in labore*), pois ao Estado interessa a arrecadação de capital. Sobre a possibilidade de adimplemento do tributo mediante a dação em pagamento, Machado Segundo esclarece que “é exceção que só confirma esta regra, pois depende de expressa disposição de lei que a autorize” (2018, p. 35), medida que torna seu uso demasiado difícil.

Ademais, o tributo será cobrado em moeda corrente. As contribuições que não são monetárias não constituem tributo, Paulsen (2020) elenca uma série de obrigações dessa natureza, como prestar serviço militar obrigatório ou trabalhar no tribunal do júri ou nas eleições. Caliendo (2020, p. 490) lista uma série de concepções para o tributo, sendo elas:

i) do imposto como uma relação de forças (*Abga-bengewaltverhältnis*) de Schneidere Bühler; ii) da Escola da Dinâmica Tributária, da Escola de Roma e por Gian Antonio Micheli; iii) teorias contratuais dos tributos (Grotius, Pufendorf, Hobbes e Locke); iv) teorias jurídico-obrigacionais; v) teorias causalistas (Benvenuto Griziotti e Oreste Ranelletti); e vi) teorias normativistas (Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba). (CALIENDO, 2020, p. 490).

A primeira concepção trazida pelo autor interpreta o tributo como “uma manifestação de poder” (CALIENDO, 2020, p. 490). Outrossim, a origem da tributação, nessa escola, depende unicamente da lei, prescindindo qualquer outro título para originar a obrigação tributária. De outro norte, Machado Segundo (2018) estabelece uma série de designações para a palavra tributo, quais sejam:

(i) a norma que institui o dever de pagar certa quantia ao Estado, (ii) a obrigação decorrente da incidência de tal norma, (iii) a quantia em dinheiro usada no adimplemento respectivo etc. O primeiro desses sentidos é frequentemente empregado, no âmbito tributário, quando se cogita da “hipótese de incidência do tributo”. O segundo, quando se cogita do “fato que gerou o tributo”. Já o terceiro, mais frequente na linguagem coloquial, verifica-se quando se diz que “Nelson levou o cheque do tributo até o banco”. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 33).

Assim, é possível inferir que o conceito alocado no art. 3º do CTN é o segundo auferido acima por Machado Segundo, correspondente a uma obrigação decorrente da aplicação de determinada norma jurídica, para o qual designa-se a relação do contribuinte cumprir as obrigações designadas pelo Estado.

Postas as concepções iniciais acerca desses conceitos, analisa-se a seguir o sistema tributário nacional, em especial relativamente às questões federativas e aos principais problemas decorrentes da formatação atual.

3 A ORDEM TRIBUTÁRIA NACIONAL: O FEDERALISMO E A GUERRA FISCAL

A Constituição de 1988 manteve a forma de estado federalista, vigente desde a Constituição Republicana de 1891 e como característica fundamental apresenta a unicidade – uma vez que a união entre os entes federados é indissolúvel, e a necessidade descentralizadora, consistente na autonomia de organização político-administrativa dos entes federados (MORAES, 2018), também entendível como a distribuição de competências, sobre o assunto, Franco (2019) estabelece que tal fenômeno acumula a descentralização administrativa e política e é equivalente à autonomia dos entes federados.

São entes federados os estados e os municípios, de acordo com a Constituição, dessa forma, percebem-se três níveis de organização político-administrativa: a União, os Entes Federados e os Municípios. A Carta Magna prevê a distribuição e o equilíbrio entre os poderes dos entes políticos. A forma federativa, “considerada a união de Estados que abrem mão de sua soberania a um poder central, porém mantêm autonomia” (PEREIRA, 2019, p. 16) está prevista como cláusula pétreia, no art. 60, §4º, I do texto constitucional:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado (BRASIL, 1988).

O princípio fundamental da organização federativa consiste, outrossim, na união dos Estados-membros, interdependentes e autônomos – não soberanos – entre si, ao passo que a união desses estados é soberana, nessa realidade, tanto a autonomia quanto a soberania são limitadas constitucionalmente (FRANCO, 2019; NOVELINO, 2014). Estuda-se a seguir como se modela a autonomia e sua relação com o federalismo fiscal.

3.1 A Autonomia: a Repartição das Competências Legislativas e o Federalismo Fiscal

A autonomia, termo proveniente do grego, significa a capacidade de edição de normas próprias: *autos* (próprio) e *nomos* (norma). Referido conceito diverge do termo soberania – que corresponde à capacidade de autodeterminação incondicionada por determinantes jurídicas extrínsecas à vontade do povo (NOVELINO, 2014). A autonomia é

a principal diferenciadora entre as formas de estado federado e confederado, presente nessa a soberania dos membros federados, face a autonomia daquela (FRANCO, 2019).

Como principais elementos da autonomia têm-se o autogoverno, a autoadministração e a auto-organização. Por autogoverno entende-se a capacidade do próprio ente federado eleger seus representantes para os poderes executivo e legislativo, enquanto por autoadministração, a aptidão de gerir as competências administrativas, legislativas e tributárias estabelecidas constitucionalmente, já a auto-organização representa a capacidade de cada ente federado elaborar sua legislação, inclusive a Constituição, no exercício do poder constituinte derivado decorrente (BARROSO, 2019; MORAES, 2018).

A autonomia dos membros da federação é garantida pela autonomia financeira, como dispõe a repartição constitucional de receitas. Tal singularidade é responsável por denotar aos estados-membros a faculdade de “incremento em suas bases tributárias, [...] realizar operações de crédito através de seus bancos e empresas, bem como emitir títulos estaduais” (ALVES, 2018, p. 9), adequados, contudo, ao disposto constitucional quanto sua competência e limites.

Nesse cenário, Pereira (2019) ressalta a função de tributo como sendo a ferramenta de manutenção dos serviços públicos, de perseguir as missões constitucionais – face o federalismo vigente. A atribuição de impostos nos três níveis federativos garante a autonomia de receita. O federalismo, então, pauta-se na distribuição de competências entre os entes federados e seu equilíbrio com o poder central.

Em decorrência da autonomia, exsurtem as competências tributárias, administrativas e legislativas, diante dessa última, é imprescindível a delimitação da matéria que caberá a cada ente. A teoria mais cara à repartição das competências é a da predominância de interesse, que atribui à União legislar sobre temas de interesse geral, aos Estados-Membros sobre interesse regional e aos Municípios sobre questões de interesse Local, ao Distrito Federal, por fim, cabe legislar sobre matérias de interesse regional e local (NOVELINO, 2019), nesse sentido, diante do caráter generalista do Direito Tributário, a instituição de tributos é competência da União, e resta aos demais entes federados a cobrança e a fiscalização (MORAES, 2019).

No exercício de sua competência de interesse geral, a Constituição Federal, no Título VI se destina a englobar as asseverações sobre a Tributação e o Orçamento do Estado,

e estabelece os princípios que regem o direito tributário, dentre os quais destaca-se a delimitação de competências de instituição de tributos e os limites dela decorrentes (BRASIL, 1988). A repartição impõe a exclusividade de competência de instituição tributária, fundada na autonomia dos entes federados. Desse modo, a Constituição Federal, ao passo que institui a competência tributária de cada ente federado, limita-os (CASSONE, 2018).

Assim, como representativo princípio do Sistema Tributário Nacional, tem-se a legalidade tributária, constante no art. 150, inc. I, que veda a União, Estados, Distrito Federal e Municípios a exigência ou majoração de tributo sem a expressa previsão legal (BRASIL, 1988). É possível afirmar que tal princípio trata-se de garantia, de segurança jurídica e social, uma vez que a instituição tributária deve seguir o processo legislativo respectivo (ICHIHARA, 2015).

Para que um tributo possa ser cobrado, depende que anteriormente lei competente esclareça a hipótese de incidência (em quais casos será devido), o sujeito passivo (quem deverá pagar), a base de cálculo e a alíquota (quanto pagar) e o ente tributante (sujeito ativo; quem receberá). Decorre de tais exigências imprescindíveis o princípio da tipicidade tributária, que exige a clareza e completude da lei que prever a existência de um tributo, classificada, dessa forma em um tipo tributário cerrado, fechado, dada a indispensabilidade de suficiência da norma instituidora tributária, evitando ambiguidade e vaguidade, prejudiciais à correta arrecadação (CASSONE, 2018; MACHADO SEGUNDO, 2019).

A instituição de tributos depende de lei complementar ou ordinária, mas pode ser criada por Emenda Constitucional, desde que de igual forma contenha os elementos necessários para a caracterização do tributo (CASSONE, 2018). A legalidade tributária concede competências e as limita, simultaneamente, então é evidente sua relevância para o direito tributário e a manutenção das questões federativas.

A matéria circunscrita à repartição tributária entre os entes federados constitui o conceito de federalismo fiscal – ramificação da organização federalista e conexas à organização dos entes subnacionais. Campos elucidada de que forma o federalismo fiscal opera, reiterando o protagonismo incontroverso da Constituição Federal no manejo de tais questões, ao delegar e limitar as competências tributárias dos entes federados:

[...] alocar, distribuir e limitar, de um lado, responsabilidades, funções e gastos, e de outro, o poder de tributar e as transferências de recursos, entre os níveis central

e subnacionais de governo. Trata-se de arranjo fundamental para a delimitação e o financiamento dos serviços públicos. Esse arranjo é sempre problemático em todos os países que adotam tal forma de organização política. (CAMPOS, 2019, p. 2).

Nesse sentido, Maneira e Lima apontam três medidas que rumam ao federalismo fiscal harmonioso conjuntamente do cumprimento das políticas sociais de forma eficiente:

- a) impedir comportamento predatório por parte do Poder Central;
- b) impedir o parasitismo dos entes subnacionais (geração de *déficits* locais), pela abstenção da busca por maior eficiência e desenvolvimento econômico ante a possibilidade de serem financiados pelo Poder Central; e
- c) em complemento ao item anterior, abolir medidas que desincentivam o comportamento produtivo por parte dos entes subnacionais (geração de *superávits* locais). (MANEIRA; LIMA, 2018).

Os autores elencam falhas na persecução de tais pontos, indicando a renegociação de dívidas, a flexibilização de regras constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal e a insolvência de Estados e Municípios como fatores determinantes para problemas que atribulam o atual sistema (Maneira; Lima, 2018).

3.2 A Classificação dos Tributos e a Função do ICMS na Manutenção da Organização Federativa

Uma vez posta a função do tributo para o ente arrecadatório – persecução das garantias fundamentais, investimento em serviços sociais, bem como os princípios da relação federalista – composta de diversos entes que coexistem, exercendo suas competências tributárias, cumpre mencionar quais são as principais fontes de receita de cada ente. Destaca-se ainda a distinção fundamental entre tributos vinculados e não vinculados: aqueles são os tipicamente vinculados a uma atuação estatal e compreendem taxas e contribuições, e esses não subordinam seu surgimento a uma atuação estatal, englobam os impostos (CASSONE, 2019).

Nesse sentido, a vinculação dos impostos é vedada pelo CTN, no art. 16: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL, 1966) e pela Constituição

Federal, no art. 167, IV, que veda a vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo repartição de receitas (BRASIL, 1988).

Ao passo que as taxas têm destino especificado constitucionalmente, no art. 145, II: “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (BRASIL, 1988), bem como custas e emolumentos, como decidido na Ação de Declaração de Inconstitucionalidade nº 3.694 (CASSONE, 2019).

Por sua vez, as contribuições, subdivididas em três grandes grupos, quais sejam, de melhoria, parafiscais ou sociais e especiais (CASSONE, 2019; MACHADO SEGUNDO, 2019), sempre contam com destinação bem clara, a título exemplificativo “as contribuições sociais são aquelas que tem por finalidade atender ou custear atividades de natureza social do Estado, para que sejam atendidos (em tese) direitos fundamentais” (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 321).

Diante disso, sobre os impostos recaem maior discussão. Em vista da necessidade de arranjo das questões federativas, que, como supramencionado, dependem de autonomia financeira, a Constituição Federal instituiu alguns impostos voltados a suprir as necessidades do Estado como poder público, são eles, o Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à Prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal (ICMS) – de competência estadual e Imposto sobre Serviços (ISS) – de competência municipal (CASSONE, 2019).

O ICMS, nesse sentido, a despeito da organização federalista, é extremamente relevante para a receita pública dos entes federados, principalmente posto que, como imposto, tem aplicação abrangente (MELO, 1996). Ademais, o ICMS é o tributo que mais arrecada no Brasil (ARAÚJO NETO, 2018), e caracteriza-se por incidir sobre:

[...] operações relativas à circulação de mercadorias; importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo; sobre serviços prestados no exterior; mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência Municipal; serviços de comunicações em geral e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, mesmo que o serviço de transporte tenha iniciado no exterior. (ICHIHARA, 2019, p. 249).

Por mercadoria, entende-se a “coisa móvel destinada ao comércio” (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 294). Nesse sentido, a energia elétrica foi equiparada a mercadoria para fins de incidência do imposto, e os serviços de provedores de internet, segundo a Súmula 334 do STJ, não são objetos do imposto (CASSONE, 2019). No intuito de caracterizar o tributo, é necessário analisar os requisitos que o tornam hábil à cobrança, são eles: a hipótese de incidência, a base de cálculo e os sujeitos ativo e passivo (MACHADO SEGUNDO, 2019).

O fato gerador, como é possível depreender de Ichihara (2019) é bastante amplo, ao passo que o sujeito ativo “é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria”, (CASSONE, 2019, p. 329) esse último, no caso de importação. O sujeito passivo é “o comerciante, importador, exportador, prestador de serviços, arrematante, etc., desde que seja pessoa que tenha ligação direta com o fato gerador” (ICHIHARA, 2019, p. 250). Por fim, quanto ao aspecto valorativo, eis que “é composto de base de cálculo e alíquota, a base de cálculo como regra é valor da operação ou da prestação de serviços” (ICHIHARA, 2019, p. 250).

Por característica fundamental, o ICMS é não cumulativo e seletivo, como consta no art. 155, §2º, incisos I e III da Constituição Federal:

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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal.
[...]

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (BRASIL, 1988).

A não cumulatividade implica no abatimento do imposto e na compensação do tributo pago em sede anterior (CASSONE, 2019). Machado Segundo (2019) prescreve qual a finalidade deste princípio e indica um problema advindo da não cumulatividade, qual seja, o aumento da complexidade tributária:

[...] evitar que o número de incidências ou de etapas pelas quais um produto passa, durante sua fabricação, e, depois, em sua circulação pela economia até o consumo final, interfira no ônus tributário total sobre ele incidente. Com a não cumulatividade, ainda que haja muitas etapas na fabricação de um produto

complexo (v.g., computadores, aviões, veículos), o ônus tributário sobre eles será sempre o mesmo.

O problema é que a introdução da não cumulatividade traz, ao lado de possíveis vantagens, também inúmeras desvantagens, como o aumento da complexidade, maiores oportunidades para fraudes por parte de contribuintes desonestos, uso de mecanismos de controle excessivos por parte da Fazenda, e um aumento na tensão e na litigiosidade da relação tributária. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 296).

O segundo princípio constitucional é a seletividade, que consiste na diferenciação de alíquota de ICMS de acordo com a essencialidade da coisa tributada, “quanto mais supérfluo, maior a percentagem ou alíquota, ou quanto mais essencial, menor a alíquota” (ICHIHARA, 2019, p. 250). Tem por finalidade precípua a proteção do acesso aos bens e serviços mais úteis. Em relação à alíquota aplicada, cumpre mencionar que são determinadas pelos Estados, limitados, no entanto a algumas restrições constitucionais, como bem destaca Machado Segundo (2019):

- a) as alíquotas aplicáveis nas operações de exportação, e nas operações interestaduais, serão fixadas em resolução do Senado Federal (CF/88, art. 155, § 2º, IV);
- b) o Senado Federal poderá fixar alíquotas mínimas e máximas a serem observadas pelos Estados, relativamente às operações internas (CF/88, art. 155, § 2º, V);
- c) salvo deliberação em contrário dos Estados-membros e do Distrito Federal, um Estado não poderá conceder isenção, nem reduzir sua alíquota interna a percentuais inferiores aos das alíquotas interestaduais. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 299).

Insta destacar, a despeito do item “a” que, a partir da Emenda Constitucional 42/2003, o ICMS não mais é aplicado sobre exportações, sendo objeto de imunidade (CASSONE, 2019). Sobre as alíquotas é relevante mencionar que a utilização popularizada do comércio pela internet passou a desequilibrar a repartição do ICMS entre os Estados (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Por fim, quanto às isenções concedidas, eis que são da mesma forma limitadas pela Constituição Federal, que previu a regulamentação por meio de Lei Complementar (LC), n.º 24/75, anterior à Carta Magna, pelo que foi, então, recepcionada. No entanto, essa lei apresentava requisitos muito rígidos, como explica Machado Segundo (2019):

O problema é que a LC 24/75 impõe requisitos muito exigentes para a concessão de incentivos fiscais através do ICMS, na medida em que exige a aprovação pelo CONFAZ, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, mas integrado por todos os Secretários Estaduais de Fazenda, por deliberação unânime, havendo até mesmo poder de “veto” à deliberação, mesmo unânime, por parte daqueles que não tiveram a ela comparecido. Desse modo, ao Estado que não desejasse aprovar a deliberação relativa à concessão de determinada isenção, em relação ao ICMS, bastaria não ir à reunião correspondente e, posteriormente, manifestar sua discordância. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 300).

A dificuldade de manejo dos benefícios fiscais conforme a legislação implicou na concessão disfarçada de tais benefícios. Em 2017 foi publicada a LC n.º 160, que facilitou os requisitos ao afastar a necessidade de unanimidade, suficiente a aprovação por 2/3 dos entes federados, representados por no mínimo, 1/3 de cada região (MACHADO SEGUNDO, 2019). Vale ressaltar que a competição estabelecida pelos entes subnacionais a fim de tornar-se mais atrativo para investimentos, mediante a concessão das isenções é chamada de “guerra fiscal”, como bem aponta Dulci (2002).

3.3 Problemas do Federalismo Fiscal

Distribuição e equilíbrio, apesar de representar a teleologia do federalismo fiscal, não retratam a realidade com precisão. Oliveira (2018) aponta que, a fim de remediar as bases do federalismo, os constituintes de 1988 preteriram a finança da União ao fomentar a descentralização da arrecadação em benefício dos estados e municípios, concomitante à extensão dos direitos sociais, superdimensionando a necessidade de políticas públicas.

Nesse mesmo sentido, manifesta-se Carneiro, que menciona o conceito de federalismo assimétrico, correspondente ao “que reconhece as diferenças econômicas entre os entes federativos, fruto da diferença na arrecadação de receita, e aplica um tratamento tributário diferenciado entre eles” (2019, p. 343). O conceito de federação assimétrica também é proposto por Maneira e Lima, para explicitar a desigualdade entre as regiões, ante o surgimento de problemas ao ente público: a perda de possibilidade de arrecadação, que por sua vez, se sustenta no contribuinte geral (MANEIRA; LIMA, 2018).

O desalinhamento dos interesses dos entes federados gera um conflito ao federalismo fiscal (ROCHA, 2019). Nesse cenário, são apontadas por Fagnani (2018) as anomalias do sistema tributário, que as divide em duas. A primeira diz respeito à justiça fiscal, ou seja, o descompasso entre as modalidades tributárias e a equidade, destacando ainda o caráter regressivo. Passos, Guedes e Silveira ressaltam que essa falha na justiça fiscal é percebida na:

[...] volatilidade da taxa de crescimento, no baixo nível de investimento e nos aspectos relacionados à composição da carga tributária, especialmente na tributação sobre o capital, mas também na organização dos tributos sobre bens e serviços. (PASSOS, GUEDES e SILVEIRA, 2018, p. 96)

O segundo problema apontado por Fagnani pauta-se no desalinhamento entre realidade econômica e legislação tributária, fomentando “o aumento da instabilidade, enfraquecimento do crescimento e aprofundamento das desigualdades” (2018, p. 18). Ao discorrer mais aprofundadamente pela segunda problemática, qual seja, o descompasso entre a realidade econômica e a legislação tributária, é caracterizado o modelo tributário brasileiro como “instrumento anticrescimento, antiequidade e antifederação” (OLIVEIRA, 2018, p. 69), e firmado na predominância de arrecadação indireta – incidindo tanto sobre o consumo quanto sobre a mão de obra – e cumulativa, por conseguinte, essas práticas agem prejudicando a competitividade nacional e a representatividade do mercado interno e elege os conflitos federativos como prova do desequilíbrio financeiro, face a insolvência dos entes federados e a falha na manutenção dos financiamentos dos direitos sociais.

Nesse panorama, o Estado se insurgiria como garantidor da “estabilidade econômica do sistema, corrigindo as falhas do mercado, por meio da criação de instituições fortes e confiáveis” (OLIVEIRA, 2018, p. 75). Para tanto, é necessário que o ente federado se enquadre dentro do princípio da responsabilidade fiscal. A saúde fiscal do Estado reflete diretamente na economia local. Dessa forma a responsabilidade fiscal, obtida no não endividamento, garante estabilidade dos índices inflacionários, e não descontam na sociedade todos os prejuízos que a acompanham. A manutenção da dívida juntamente da perpetuação dos direitos sociais favorece, por sua vez, a credibilidade do Estado, passível de investimentos: “as decisões do investimento produtivo são iluminadas exclusivamente pelas expectativas dos agentes econômicos sobre as condições financeiras do Estado” (OLIVEIRA, 2018, p. 76).

Para o sucesso da responsabilidade fiscal, deve-se atentar ao princípio da competitividade. Para Oliveira, o conflito entre o princípio da competitividade dos tributos e o princípio da responsabilidade fiscal impedem a modernização e o avanço do modelo tributário. Esse cenário de desarmonia tributária é fundado na dificuldade de conciliar a estrutura federativa e o financiamento de políticas sociais (OLIVEIRA 2018). Por princípio da competitividade entendem-se as atividades que eliminem ou reduzam a estrutura de

impostos, favorecendo a produção, os investimentos e as exportações, ou seja, as atividades que tornem hábeis os produtos e serviços a competir de forma equitativa (OLIVEIRA, 2018).

Quanto ao conflito entre tais princípios, Oliveira esclarece que esse processo pode ocasionar grave desequilíbrio econômico e conjuntural que, por conseguinte, tencione gradativamente o princípio da responsabilidade fiscal “abrindo o caminho para a eclosão de crises ainda mais severas do que as que o sistema tem enfrentado, acompanhadas de ampliação das tensões sociais” (2018, p. 53). Em contrapartida, Barbosa (1998), em relação ao conflito entre o princípio da concorrência – equiparado a competitividade – e a imposição tributária, interpreta de forma benigna, como garantidor da autonomia de cada ente federado, que age em favor de seus cidadãos.

O maior problema, nesse contexto, é a gestão salutar da autonomia federativa e de sua base de financiamento, a proporção equânime entre a competitividade e o desenvolvimento dos entes federados. Todavia, a prática de concessão de benefícios e isenções tributários, na tentativa de atrair investimentos aos membros federados não reflete tal realidade. O controle da atividade pela União não consegue faticamente limitar a autonomia dos estados para agir de forma federada. Exsurge então, a necessidade de investigar melhor de que forma se dá referida competição e qual é a solução para retomar práticas saudáveis.

Expostas as características do sistema tributário nacional, principalmente quanto ao manejo das questões federativas, e destacada a representatividade do ICMS para a receita dos entes federados, é imprescindível analisar de modo mais aprofundado as questões tangentes à relação federativa e o ICMS, para, por fim, estudar a reforma tributária e analisar se corresponde as demandas percebida nesse cenário.

4 A GUERRA FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA

Evidenciados alguns dos principais problemas do federalismo fiscal, se sublinha a “deterioração das relações entre os entes federados, o deslocamento improdutivo de mercadorias no território nacional, a erosão na base de tributação do ICMS e a insegurança jurídica” (HAULY, 2017, p. 1), que é elemento suficiente para justificar a imperatividade de alteração da forma como se arrecada o tributo. O manejo de concessões de benefícios e isenções tributárias pelos entes federados remonta desde antes da Constituição de 1988, no entanto, após a promulgação, tais competições aumentaram, sem “meios de regulação capazes de atenuar seu impacto negativo sobre as relações federativas” (DULCI, 2002, p. 1).

Referidas competições são denominadas de “guerra fiscal”, conceito que detém forte conotação: “traduz um problema de cunho eminentemente constitucional, no sentido pleno do termo, ou seja, quanto ao grau de consenso sobre os fundamentos da ordem política” (DULCI, 2002, p. 1). Destaca-se que como majoritária justificativa desse fenômeno tem-se o desamparo de políticas de controle, bem como a proeminência de atitudes autônomas dos estados federados, que, diante da retirada de ações discricionárias pela União, passaram a disputar livremente as oportunidades e formas de desenvolvimento (DULCI, 2002).

4.1 Guerra Fiscal

É de suma importância vislumbrar os problemas decorrentes do federalismo – tais quais o desequilíbrio tributário, seja na distribuição da arrecadação ou na manutenção da autonomia dos entes federados, e ainda, como elucida Pereira, na “guerra fiscal” delimitada entre os Estados:

A “Guerra Fiscal” é considerada uma disputa entre as unidades federativas pela atração de investimentos e empresas, no caso prático denominado de incentivos fiscais, visto como um conflito entre as Administrações para o oferecimento de isenções de impostos ou diminuição na carga tributária. Os empresários instalam suas empresas no local mais vantajoso para o faturamento e aquele município, estado ou país que oferece boa infraestrutura e melhores condições deterá maior capacidade de atrair empresas, gerando empregos e desenvolvimento na região. (PEREIRA, 2019, p. 8).

A fim de conceituar a “guerra fiscal”, Alves (2018, p. 25), sustenta que é uma “distorção no federalismo fiscal brasileiro”, causado pela escassez de recursos e consequente disputa por formas de financiamento. Ao realizar uma análise da política fiscal nacional, Maneira e Lima (2018) dissertam sobre a ausência de uma manutenção saudável da relação tributária, que ocasiona problemas em sede federativa – quanto à relação entre União, Unidades Federativas e Municípios.

Nesse sentido, insta mencionar quais são os tipos de incentivo concedidos pelos membros federados na tentativa de atrair investimento externo e fixá-lo em seu território, Nascimento (2008) elenca as principais três formas. A primeira pautada em concessões anteriores ao início das atividades, como doação de facilidades de infraestrutura; a segunda, corresponde aos benefícios de crédito relativos ao investimento inicial e disponibilizados por instituições bancárias de investimento, utilizando fundos do estado; o terceiro tipo de benefício, objeto do presente estudo, são os tributários, podendo ser a redução ou postergação do recolhimento ou mesmo a isenção de impostos.

Em regra, os benefícios tributários se alocam no ICMS, dada a sua representatividade (NASCIMENTO, 2008). Na tentativa de definir o desvio sofrido pelo ICMS, que assume, nesse viés, um caráter oposto ao bom tributarismo, identifica-se a não uniformização das regras constitucionais como responsável pelo surgimento de subsistemas tributários:

No caso do ICMS, [...] ele é regido com grande autonomia por leis estaduais. As regras constitucionais não preveem a uniformização de sua aplicação em todo o território nacional, propiciando a existência de distintos subsistemas tributários. Quando se aliam a isso as normas aplicáveis à tributação das transações interestaduais – o imposto é cobrado parcialmente segundo o princípio da origem, aplicando-se nas vendas às regiões mais pobres uma alíquota inferior à praticada nas trocas internas –, tem-se um quadro extremamente favorável à sonegação, a práticas de guerras fiscais e a grandes distorções na distribuição geográfica da produção e dos investimentos. (AFONSO *ET AL*, 2000, p. 154).

A descentralização tributária – uma característica da autonomia federalista, é apontada como a causadora de disputas entre os entes federados, que competem entre si,

mediante a concessão de benefícios e isenções tributárias a fim de atrair e manter investimentos, como se aduz do excerto a seguir:

A descentralização da legislação tributária, causa também desequilíbrio na Federação pelas disputas de interesses entre os Estados e Municípios, que para atrair investimentos e arrecadação concedem incentivos fiscais sem observância de normas básicas atinentes à lealdade federativa. É o que se dá com a chamada “guerra fiscal”, oposto dos objetivos do federalismo cooperativo, que é fundado na ajuda mútua dos entes federados. (SIQUEIRA, 2015, p. 113).

Assim, em que pese seja característica da formatação federativa, tal descentralização aparenta não ser benéfica aos entes federados, nesse cenário, Dulci (2002) também relaciona a possibilidade de atribuição de alíquotas do ICMS como fator responsável pela “guerra fiscal”:

Considera-se, em geral, que o leilão de incentivos fiscais promovido pelos governos estaduais não tem sido importante para que essas grandes empresas definam-se por novos projetos no Brasil. Elas o fariam de qualquer maneira pelas razões de mercado. E instalar-se-iam em princípio na área economicamente central do país. Ora, é precisamente essa opção que o leilão de incentivos pretende alterar. Trata-se de cobrir com vantagens financeiras o custo da alocação de uma empresa em outra parte que não aquela que ela escolheria por uma lógica de mercado. Portanto, a guerra fiscal é fomentada pela internacionalização, na medida em que a disputa por capitais externos obriga a crescentes concessões dos estados. (DULCI, 2002, p. 3).

Com isso, é seguro dizer que na concessão de benefícios ou vantagens tributárias percebe-se como principal consequência o ônus do ente federado, bem como a ascensão de conflitos federativos e desamparo de políticas públicas, uma vez que perdem receita para fomentá-las. Em contrapartida, como maior beneficiado, tem-se as grandes empresas multinacionais:

As principais vencedoras da guerra fiscal são as empresas multinacionais, às quais se destinam os maiores incentivos. As grandes empresas nacionais arranjam-se, pelo volume de vendas internas, mas perdem relativamente se não receberem incentivos. Já os micro e pequenos empresários perdem em competitividade de seus concorrentes dos estados que adotam esquemas de incentivo. Estabelece-se uma situação de franca desigualdade: enquanto algumas empresas poderosas são beneficiadas, as demais são oneradas com a carga normal de impostos, que tendem

a considerar muito alta (porque mal distribuída), queixando-se ainda dos governos por um tratamento que identifica inadimplência com sonegação. (DULCI, 2002, p. 3).

Os maiores beneficiados pelos incentivos fiscais são, de fato, as empresas destinatárias, em detrimento de relações federativas enfraquecidas e tensionadas e do abalo da arrecadação, onerando investimentos em políticas de públicas. Evoca-se, diante dessa realidade, a atuação do Legislativo para controlar as ações subnacionais no federalismo, a fim de coordenar e conduzir o investimento privado, garantir a justa arrecadação do ente federado e a manutenção de sua autonomia.

4. 2 A Necessidade de Reforma Tributária e o Imposto sobre Valor Agregado

A pesquisa de Felício e Martinez, sobre a percepção de operadores do direito tributário sobre o sistema tributário atual, obteve como resultado que:

[...] o sistema tributário brasileiro é considerado regressivo, com forte incidência sobre o consumo, onerando os mais pobres e a classe trabalhadora; ineficiente, já que a percepção foi de que o Fisco tem se preocupado principalmente com o combate à corrupção, à medida que a legislação incentiva o planejamento tributário; e complexo, tendo como principais causas a deficiência na redação da legislação e a sua contínua modificação. No geral, concluímos que os operadores do direito tributário brasileiro entendem que há uma necessidade de uma reforma global no sistema tributário nacional. (FELICIO; MARTINEZ, 2019, p. 22).

Explanados brevemente os fundamentos do direito tributário, bem como algumas das principais problemáticas, vislumbra-se, em conformidade com o proposto por Felício e Martinez, no trecho acima, a necessidade de uma reforma no sistema tributário atual, que atenda aos princípios federativos e contenha as tentativas de competição entre os estados-membros sem onerar sua arrecadação. Como já evidenciado, a organização tributária apresenta alguns problemas, o que inspira teóricos e doutrinadores a buscar a solução dessas questões. Oliveira (2010) ressalta a necessidade de renovação no sistema tributário, mas aponta alguns óbices, como a inexistência de união de setores diversos afetados por eventual reforma, que juntos tentem conciliar suas necessidades:

Na atualidade, a reforma do sistema tributário permanece paralisada à espera de um consenso das forças, setores e segmentos da sociedade que serão afetados com suas mudanças. [...] A ausência de preocupação com uma reforma mais abrangente, que concilie os diversos interesses dos agentes envolvidos em sua realização, porque excessivamente focada na meta do ajuste fiscal, como ocorreu com as propostas anteriores, dificilmente abrirá caminhos para uma efetiva modernização e para sua transformação em instrumento vital que permita ao Estado a promoção de políticas mais favoráveis para a sociedade, sem ter, para isto, de descuidar dos compromissos assumidos com a política de austeridade fiscal. (OLIVEIRA, 2010, p. 50).

Analisados os elementos constituintes da concorrência fiscal entre os entes federados, e a regressividade e neutralidade do sistema tributário apontados como aspectos favoráveis à iniquidade fiscal por Passos, Guedes e Silveira (2018), são apontadas uma série de falhas no modelo tributário, responsáveis pela sua ineficiência:

[...] confusão de tributos e complexa legislação; base tributável ausente de coerência e com caráter pró-cíclico; sobreposições das bases, incidência cumulativa dos impostos e a incidência na origem, e a guerra fiscal. (PASSOS; GUEDES; e SILVEIRA, 2018, p. 96).

Introíni *et al* (2018), defendem a simbiose entre desigualdades econômicas e a tributação regressiva e assinalam uma característica determinante para a injustiça fiscal: “elevada participação dos tributos indiretos no total da arrecadação tributária do país e na reduzida participação dos tributos sobre a renda e sobre o patrimônio” (p. 264). A complexidade da formatação tributária, além de facilitadora para a sonegação fiscal, de encarecer os custos para o contribuinte apurar, é onerosa para as empresas: “uma empresa padrão de porte médio precisa de 2.600 horas de trabalho anuais, o que é mais do que o dobro do país segundo colocado” (Passos, Guedes e Silveira, 2018, p. 98), e favorece a insegurança jurídica, gerando contencioso nas esferas administrativas e judiciais.

Em relação à sonegação fiscal referida, é de se mencionar a estimativa de perda de arrecadação trazida por Musse (2018), com dados do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS de 2017, no qual os municípios deixaram de arrecadar mais de R\$13 bilhões, ao passo que os Estados podem ter deixado de arrecadar mais de R\$ 18 bilhões, entre repasses federais e tributos próprios. Passos, Guedes e Silveira (2018, p. 99) elencam também como outro facilitador da injustiça fiscal a cumulatividade de impostos. Ressaltam os impostos e

contribuições incidentes sobre o consumo, como o PIS e a Confins. Ainda, analisam a “guerra fiscal” como influenciador da questão. Souza aborda a cumulatividade de tributação e faz um diagnóstico:

O Brasil adota a tributação no consumo há muito tempo, sendo a cumulatividade o seu principal problema – incidência em todas as etapas de comercialização, gerando acréscimo no preço final dos produtos. (SOUZA, 2018, p. 506).

Em relação ao ICMS, a doutrina há muito defende a ineficácia do tributo face a sua imprescindibilidade para a arrecadação dos entes federados. A principal justificativa para tanto é a autonomia estatal, que não tem regulação constitucional que vise a uniformidade:

A ausência de coordenação interna nas regras de cobrança do ICMS – que é responsável por cerca de um quarto da arrecadação tributária global –, além de provocar os problemas supracitados, impede que seja alcançada a harmonização internacional. Levando em consideração que também não há coordenação entre o ICMS e os tributos cobrados pelas demais esferas de governo, tornam-se ainda mais evidentes os impactos negativos provocados pelo sistema de tributação de vendas nacional. Ou seja, o sistema é ruim porque conta com tributos de natureza cumulativa e porque é caracterizado pela existência de diferentes legislações. (AFONSO *ET AL*, 2000, p. 155).

Assim, posta a complexidade e a insuficiência tributária do modelo atual, exsurtem algumas propostas de alteração, giza-se, no entanto, que é fundamental que a modificação concilie a necessidade de substituição dos tributos cumulativos e múltiplos à autonomia dos entes federados. Diante disso, a solução mais comum apresentada é a implantação de um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), gravame incidente sobre bens e consumo na esfera federal, com a partilha da receita com as unidades subnacionais. Tal implantação é capaz de facilitar arrecadação e controle e evita os problemas de coordenação oriundos da extensa legislação esparsa (AFONSO *ET AL*, 2000).

No Brasil, tem-se o Imposto sobre a Produção Industrial (IPI), de competência da União, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos estados federados, e o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), de competência dos Municípios, todos pautados na tributação objeto do IVA. A utilização deste tributo é difundida em inúmeros países:

Em meados da década de 60, apenas dois países, França e Alemanha, haviam adotado o IVA em seus sistemas jurídicos fiscais, ao passo que, em 2005, esse número já havia se expandido para cento e trinta e cinco países, e, em 2012, cerca de mais de cento e cinquenta já tinham adotado o modelo de tributação das transações. (COSTA, 2014, p. 28).

Vislumbra-se com isso, que é caro ao sistema tributário a evolução e atualização, cumulados os predicados de simplicidade, transparência e controle somado à manutenção da autonomia constitucional dos entes federados. Nesse contexto, imperioso destacar a Proposta de Emenda Constitucional n.º 45/2019, que propõe a implantação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e cumula uma série de alterações do sistema tributário nacional a fim de alcançar tão cara modernização almejada.

4.3 Análise da PEC n.º 45/2019

A PEC n.º 45/2019 tem por principal objetivo acrescentar ao texto constitucional o art. 152-A, que introduz uma nova modalidade de tributo, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com todas as características de um Imposto sobre Valor Agregado, nos seguintes termos:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas (BRASIL, 2019, p. 2).

Referida Proposta pretende, mediante a implantação do IBS, substituir cinco tributos atuais, são eles o imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), e contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) (BRASIL, 2019).

A PEC ainda enuncia as principais características do IBS: incidência em “base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da

denominação” (BRASIL, 2019, p. 27), com o intuito de tributar o consumo; cobrança “em todas as etapas de produção e comercialização” (BRASIL, 2019, p. 27); não cumulatividade; não oneração das exportações, uma vez que conta com ferramentas de rápido ressarcimento e créditos; não oneração sobre investimentos; incidência “em qualquer operação de importação” (BRASIL, 2019, p. 28); garantia do “exercício da autonomia dos entes federativos”, diante da utilização da fixação de alíquotas pelo ente federado; alíquota uniforme; e, nas operações interestaduais ou intermunicipais, pertencerá ao estado ou município de destino (BRASIL, 2019).

Em termos de operacionalidade, o imposto será composto de três alíquotas, resultantes da soma das alíquotas federal, estadual e municipal, “calibradas de forma a repor a perda de receita dos tributos que estão sendo substituídos pelo IBS” (BRASIL, 2019, p. 32). As alíquotas referenciais serão apuradas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e submissas ao veto do Senado Federal (SF). Ressalta-se, nesse sentido que a alíquota será aplicada a todas as operações, não podendo ser flexibilizada para determinado produto ou serviço (BRASIL, 2019).

A repartição do tributo entre as esferas federativas será gerida por um comitê nacional, contando com representantes da União, dos Estados e dos Municípios – fator que renova os termos da manutenção do pacto federativo. Nesse sentido, prioriza-se a manutenção da autonomia do ente federado, na possibilidade de fixação de sua alíquota, mesmo que limitado a valor próximo ao estipulado pelo TCU e pela vedação de concessão de benefícios fiscais, a fim de extinguir a “guerra fiscal”, sem “gerar complexidades para os contribuintes” (BRASIL, 2019).

Os tributos que se pretendem substituir são muito relevantes para a manutenção pública, o que justifica a longa transição até a plena utilização do IBS. Nos primeiros dois anos após a reforma tributária, seguirá um período de teste, posteriormente, com alíquota de 1% “sendo o aumento de arrecadação compensado pela redução das alíquotas da Confins, não afetando, portanto, estados e municípios” (BRASIL, 2019, p. 35), nos próximos oito anos, a transição em si ocorrerá com a redução das alíquotas dos tributos substituídos em 1/8 por ano, ao fim do oitavo ano, haverá a extinção de tais tributos (BRASIL, 2019).

A transição tributária não se encerrará com a extinção dos cinco tributos e implantação do IBS, mas durará por mais 50 anos:

[...] nos primeiros vinte anos contados do início da transição, a distribuição da receita do IBS será feita de modo a repor, para cada Estado e para cada Município, o valor correspondente à redução da receita de ICMS e de ISS em cada ano da transição, corrigido pela inflação. (BRASIL, 2019, p. 38).

É prioridade na transição a manutenção da arrecadação pelos entes federados, uma vez que o ICMS e o ISS são fontes relevantes de receita. Depois dos 20 anos, seguirá a fase final de transição, que durará mais 30 anos, estabelecida para repor a perda de receita dos entes federados, no ritmo de 1/30 por ano “havendo convergência completa para a distribuição da receita do IBS pelo princípio do destino apenas no quinquagésimo ano contado do início da transição” (BRASIL, 2019, p. 39). Vislumbra-se, no projeto elaborado a longo prazo a tendência de proteção dos interesses dos estados e municípios, principalmente no foco a evitar a perda de receita.

O tratamento das questões federativas também é objeto da reforma. Em relação à competição de concessão de benefícios e isenções tributárias – geradores da “guerra fiscal” em níveis estaduais e municipais, pela incidência, respectivamente do ICMS e do ISS, eis que fica vedada pelo texto da PEC, no art. 152-A, §1º, IV:

Art. 152-A, §1º: O imposto sobre bens e serviços:

IV: não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente em carga tributária menor do que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais (BRASIL, 2019, p. 3).

A autonomia dos estados, na fixação da alíquota também é destacada na proposição do tributo, que terão mantidas a competência de administrar suas receitas, sem, no entanto, a complexidade característica do sistema atual, diante da incidência concomitante de diversos tributos. Cada ente federado deverá fixar sua alíquota por meio de lei ordinária, na ausência dessa, aplicar-se-á a porcentagem de referência, no entanto, e esse é um diferencial trazido pela PEC, não haverá alíquotas específicas para cada produto ou serviço, mas somente um valor geral, aplicado a todos os bens e serviços (BRASIL, 2019).

Quanto aos bens e serviços que são prestados ou adquiridos em localidade diferente da onde foi oferecido, atualmente é arrecadado na origem, eis que pela proposta da nova redação, serão cobrados em favor do estado ou município de destino, nos termos do art. 152-A, §3º, I e II. Por fim, outro impacto federativo digno de nota é a “alteração dos critérios de distribuição da cota-parte do ICMS, que é a parcela correspondente a 25% da receita do ICMS, transferida aos Municípios do Estado” (BRASIL, 2019, p. 35). Pela proposta, a distribuição, que hoje é 3/4 alocados proporcionalmente aos municípios e 1/4 com base em lei estadual, e que desatende municípios com grande população face pequenos municípios com grandes empresas, passará a ser distribuída de acordo com a população do município (BRASIL, 2019).

Assim, à primeira vista, a PEC n.º 45/2019 atende às necessidades federativas, ante a vedação de práticas componentes da “guerra fiscal”, tais quais a concessão de incentivos e benefícios tributários e a fixação de alíquota sem parâmetros legais específicos e concilia-as aos benefícios de simplicidade e coesão advindos de uma unificação tributária, seja por intermédio da vedação às concessões de benefícios e incentivos tributários e da necessidade de fixação de alíquotas atreladas base referencial, pelo impedimento da livre modulação demonstra ser suficiente para dirimir a problemática tributária atual.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo visou analisar a PEC n.º 45/2019, principalmente quanto às alterações de arrecadação suportadas pelos entes federados e constatar de se fato a PEC corresponde à necessidade percebida na gestão tributária, mediante a análise pormenorizada dos conceitos que torneiam o direito tributário, como tributo e sistema tributário nacional e da investigação dos mais proeminentes problemas, dos quais destaca-se a competição entre os estados federados, que se utilizam de benefícios tributários para auferir e fixar investimentos em seu território, bem como a pronunciada cumulatividade e complexidade da tributação brasileira.

Tem-se, com isso, que o Poder de Tributar do Estado decorre da sua função de suprir as necessidades coletivas, que, por sua vez, precisa de capital, assim, a tributação é o modo de custeio das políticas públicas. Ademais, o próprio Direito Tributário diferencia-se do Direito Fiscal e do Direito Financeiro uma vez que aquele se baseia na captação e utilização de receita no sustento dos direitos fundamentais. Para compreender a tributação, seu conceito e limites, necessita-se do estudo de suas fontes, materiais – tais quais a lei e os princípios, e formais, subdivididas em próprias – atos normativos escritos e costumes, e impróprias – como a doutrina e a jurisprudência. O conceito de tributo revela-se, com isso, como a última manifestação do Poder Estatal, na imposição fática, correspondente à obrigação decorrente da lei.

Em relação à Ordem Tributária Nacional e o Federalismo, destaca-se as características constitucionais do Estado Federalista: unicidade e descentralização simultâneas. A primeira significa a união indissolúvel entre os entes subnacionais e a segunda implica na autonomia de organização político-administrativa dos entes, resultante na distribuição de competências administrativas e legislativas. Com isso, exsurge a discussão acerca da delimitação de matéria, evitando a colisão de competências, a teoria mais aceita é a da predominância do interesse, na qual pertence à União legislar sobre interesses gerais, aos Estados, interesse regional e aos Municípios, interesse local, cabe ao Distrito Federal,

temas de interesse regional e local. Por isso, a legislação tributária cabe somente à União, aos demais entes federados fica a cobrança e fiscalização.

Para que seja possível a cobrança de determinado tributo, deve conter na lei a hipótese de incidência; a base de cálculo e a alíquota; e os sujeitos passivo e ativo. São tributos vinculados aqueles associados necessariamente a alguma prestação do Estado, como taxas, contribuições, ao passo que os impostos correspondem a modalidade de tributo não vinculado a uma contrapartida específica. Para o financiamento dos entes federados, mostra-se representativo o ICMS, incidente sobre a circulação de mercadorias, e prestação de alguns serviços, tem, outrossim, como característica fundamental, a não cumulatividade e a seletividade – implicam no abatimento e compensação da cota paga anteriormente, evitando a bitributação e na diferenciação de alíquota de acordo com a essencialidade do produto, respectivamente.

A autonomia na gestão de alíquotas pelos entes federados ocasiona, muitas vezes, uma competição que visa a atração e a fixação de investimento em seu território, em regra, mediante a concessão de benefícios tributários. Tal fenômeno denomina-se de “guerra fiscal”, dessa forma, além de deteriorar as relações federativas, uma vez que instaura uma competição constante, prejudica o financiamento das políticas públicas, diante da redução de arrecadação. Ademais, verifica-se que a modalidade tributária atual facilita a sonegação fiscal, a oneração do contribuinte para apurar os tributos, e a insegurança jurídica. Nesse cenário, emergem discussões acerca da necessidade de alteração e evolução do sistema tributário, visando sua modernidade, simplicidade e transparência, para tanto, a implantação de um tributo de cobrança unificada, nos moldes de um Imposto sobre Valor Agregado, corresponde às necessidades tributárias.

Adotado em mais de 150 países, o IVA, deve ser cobrado pela União e dividido com os entes federados, prática facilitadora da arrecadação e do controle. Nesse sentido, a PEC n.º 45/2019, que propõe a alteração da matriz tributária por intermédio da implantação de um Imposto sobre Bens e Serviços, nos moldes do IVA, substituiria cinco tributos atuais: o imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações relativas à circulação

de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), e contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), sendo sua alíquota a soma dos índices municipais, estaduais e federais.

Referida PEC mitiga as práticas nocivas à organização federativa, especialmente como a “guerra fiscal” uma vez que os entes federados deverão seguirão um índice médio de referência, elaborado pelo Tribunal de Contas da União e vetados pelo Senado Federal, além disso, a impossibilidade de concessão de benefícios tributários age, de igual modo na supressão de insalubre competição subnacional. Com isso, a PEC n.º 45/2019 aparenta suprir as necessidades tributárias, em processo lento e gradual, a fim de não onerar entes federados, investidores e contribuintes, e manejando a competição tributária entre os entes federativos pela impossibilidade de concessão de incentivos e benefícios, pelas alíquotas a respeitarem o valor de referência e pela simplicidade e não cumulatividade prometida pelo novo sistema.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues, et al. A tributação Brasileira e o Novo ambiente Econômico: A Reforma Tributária Inevitável e Urgente. **Revista do BNDS**, Rio de Janeiro, v. 7, n.13, p. 137-170, jun. 2000.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Federalismo Fiscal e Distorções do Modelo Brasileiro. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 6.2018.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Alberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 ago. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional PEC 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC. Acesso em 25 set. 2019.

BRASIL. **Lei no 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em :19 jun. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Reforma Tributária Propostas**, Brasília, DF, 2017. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17ResumodaReformaTributria.pdf>

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **RE 572.672/SC: Federalismo Fiscal e a Importância da Interpretação Estrutural**. Disponível em: https://www.academia.edu/37729650/FEDERALISMO_FISCAL_E_A_IMPORTANCIA_DA_INTERPRETACAO_ESTRUTURAL. Acesso em: 15 jun. 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

COSTA, Nina Gabriela Borges. **A implantação do IVA no Brasil: oportunidades e dificuldades de contexto**. Coimbra, 2014. Disponível em:

<https://eg.uc.pt/bitstream/10316/34935/1/A%20implantacao%20do%20IVA%20no%20Brasil%20oportunidades%20e%20dificuldades%20de%20contexto.pdf>. Acesso em: 26 set. 2020.

FAGNANI, Eduardo (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e Premissas**. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. Disponível em :<http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf> Acesso em: 15 jun. 2020.

FELICIO, Raphael Maleque e MARTINEZ, Antônio Lopo. **Sistema Tributário Brasileiro**: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. *Revista Ambiente Contábil*, Natal, v. 11, n. 1, jan/jun. 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/13975/10855> ; acesso em: 15. jun. 2020.

INTROÍNI, Paulo Gil Hölck *et al.* Tributação sobre a Renda da Pessoa Física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. *In*: FAGNANI Eduardo. **A Reforma Tributária Necessária**: diagnósticos e premissas. Brasília: ANFIP, 2018. p.245-280.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.

MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. **30 anos da Constituição**: Sistema Tributário Nacional e a Necessária Reforma na Tributação Sobre o Consumo. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 34, dez. 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tratado de Direito Financeiro**, volume 1. São Paulo: Saraiva, 2013.

MORAES, Alexandre et al. **Constituição Federal Comentada**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

MORAES, Guilherme Peña de. **Curso de Direito Constitucional**, 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MUSSE, Juliano Sander. Proposta de Reforma Tributária no Atual Governo: ainda injusta e regressiva. *In*: FAGNANI Eduardo. **A Reforma Tributária Necessária**: diagnósticos e premissas. Brasília: ANFIP, 2018. p.130-136.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes. **Econ. Apl.**, Ribeirão Preto , v. 12, n. 4, p. 677-706, Dez. 2008. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502008000400007&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 24 Set. 2020.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de Direito Constitucional**, 9. ed. São Paulo: Método, 2014.

OLIVEIRA, Fabrício A. **Texto para discussão N°1469: a evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Brasília, 2010. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1469.pdf . Acesso em 15 jun. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva Educação. 2019.

PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Justiça Fiscal no Brasil: que caminhos trilhar. *In*: FAGNANI Eduardo. **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018. p.93-111.

PEREIRA, Rener Ribeiro Guimarães. **Reforma Tributária e Federalismo Brasileiro**. São Paulo, 2019, 30 f. Monografia de Graduação do Curso de Direito – Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ROCHA, Sergio André. **Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal**. Consultor Jurídico, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>. Acesso em: 24 set. 2019.

SOUZA, João Marcos de. Tributos sobre Consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. *In*: FAGNANI Eduardo. **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018. p.501- 516.

VENTURA, Deisy. **Monografia jurídica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.