

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

ANDREW SOUZA DE LIMA

ICMS PERSONALIZADO E PROPOSTAS DE REFORMA
TRIBUTÁRIA NO BRASIL: PROBLEMAS E POSSIBILIDADES

JOÃO PESSOA – PB

2021

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

ANDREW SOUZA DE LIMA

ICMS PERSONALIZADO E PROPOSTAS DE REFORMA
TRIBUTÁRIA NO BRASIL: PROBLEMAS E POSSIBILIDADES

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas (PPGCJ) da UFPB, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico, Linha 1 - História do Direito, Constitucionalismo e Desenvolvimento Econômico.
Orientadora: Professora Dra. Ana Paula Basso.

JOÃO PESSOA

2021

L732i Lima, Andrew Souza de.

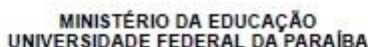
ICMS personalizado e propostas de reforma tributária no
Brasil:| problemas e possibilidades / Andrew Souza de
Lima. - João Pessoa, 2021.
153 f. : il.

Orientação: Ana Paula Basso.
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCJ.

1. ICMS. 2. Imposto - Personalização. 3. Reforma
tributária. I. Basso, Ana Paula. II. Título.

UFPB/BC

CDU 336.22(043)



João Pessoa-PB, 27 de Abril de 2021

Às 15h do dia 23 de abril de 2021, por meio de ambiente virtual (<https://meet.google.com/qbt-ejeg-dox>), conforme recomendado pela Portaria nº 323/GR/Reitoria/UFPB e Portaria nº 54/PRPG/UFPB, reuniu-se a Comissão Examinadora formada pelos seguintes Professores Doutores: Ana Paula Basso (Orientadora PPGCJ/UFPB), Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer Feitosa (Avaliadora Interna PPGCJ/UFPB), Bruno Bastos de Oliveira (Avaliador Externo) e Leonam Baesso da Silva Liziero (Avaliador Externo/UFPB), para avaliar a dissertação de mestrado do aluno Andrew Souza de Lima, intitulada: "TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E DEFORMIDADES SOCIOECONÔMICAS: ICMS PERSONALIZADO E PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM FACE DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO", candidato ao grau de Mestre em Ciências Jurídicas, área de concentração em Direito Econômico. Compareceram à cerimônia, além do candidato, professores, alunos e convidados. Dando início à solenidade, a professora Ana Paula Basso (Orientadora PPGCJ/UFPB) apresentou a Comissão Examinadora, passando a palavra ao mestrando, que discorreu sobre o tema dentro do prazo regimental. O candidato foi a seguir arquiado pelos examinadores na forma regimental. Ato contínuo, passou então a Comissão, em caráter secreto, à avaliação e ao julgamento do referido trabalho, concluindo por atribuir-lhe o conceito **APROVADO**, o qual foi proclamado pela Presidência da Comissão, achando-se o candidato legalmente habilitado a receber o grau de Mestre em Ciências Jurídicas, cabendo à Universidade Federal da Paraíba providenciar, como de direito, o diploma de Mestre a que o mesmo faz jus. Nada mais havendo a declarar, a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, Ananda Brito N. Diniz Lourenço, Assistente em Administração do Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas, lavrei a presente ata, que assino juntamente com a presidente da comissão examinadora, para certificar a realização desta defesa, assim como também a participação dos membros acima descritos na comissão examinadora. João Pessoa, 23 de abril de 2021 xx

(Assinado digitalmente em 28/04/2021 10:54)
ANA PAULA BASSO
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
Matrícula: 1058740

Para verificar a autenticidade deste documento entre em <https://sipac.ufpb.br/documentos/> informando seu número: 42, ano: 2021, documento(espécie): ATA, data de emissão: 27/04/2021 e o código de verificação: f4239a1b02

Dedico este trabalho a minha esposa Rebeca e aos meus filhos Joaquim e Benício, pelo apoio incondicional durante toda a minha jornada acadêmica.

AGRADECIMENTOS

À Deus, em toda sua misericórdia, por conceder proteção e sabedoria para trabalhar com pesquisa em tempos tão difíceis para a humanidade. Por iluminar meus passos e por ter me dado forças para alcançar mais uma meta de vida.

Aos meus pais Orival e Fátima, sempre tão próximos, ainda que distantes pelo isolamento social necessário, amorosos e particulares em seus jeitos de se preocupar. A vocês dois devo tudo.

Especialmente a minha esposa Rebeca. Sem seu suporte incondicional, com toda certeza, eu não teria conseguido seguir com a vida acadêmica. Obrigado por tanto cuidado, pelo carinho, todas as renúncias e, indiscutivelmente, por existir em minha vida. Te amo.

Aos meus filhos Joaquim e Benício, os picotêtos saltitantes e gritantes que alegam a nossa casa e revigoram o nosso dia. É tudo para vocês.

À professora Dra. Ana Paula Basso, pela paciência e profissionalismo em orientar meu trabalho. Pela forma especial de lidar com as adversidades que se apresentam e por ajudar a trilhar os caminhos dessa pesquisa.

Aos professores do PPGCJ/UFPB por compartilharem tão rico conhecimento nas disciplinas ministradas, essencial na composição da dissertação.

Aos colegas do programa da pós graduação, em particular aqueles que se submeteram ao processo de seleção no ano de 2017. Agradeço o esforço em conjunto na busca pelos nossos direitos. A conclusão deste trabalho é uma prova de que a luta não foi em vão.

À Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba – SEFAZ/PB por incentivar os auditores fiscais a permanecerem em processo contínuo de melhoria e especialização de seus trabalhos.

Por fim, ao professor, parceiro de trabalho e amigo Nestor com quem pude compartilhar vivências da jornada científica e fui prontamente acolhido quando necessário. Um forte abraço.

“O imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele”

Thomas Piketty.

RESUMO

A presente dissertação objetiva identificar uma alternativa de redução das deformidades socioeconômicas promovidas pela tributação sobre o consumo, com foco na onerosidade do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS sobre os contribuintes de fato, em razão da normatividade existente. Sabe-se que a carga tributária brasileira é fortemente impactada pelos tributos sobre o consumo e, o ICMS, nesse sentido, destaca-se como o imposto de maior relevância para os entes da federação. Dada a incidência do ICMS sobre as operações mercantis, identifica-se que a regressividade tributária, característica intrínseca àquele, acaba por onerar demasiadamente os contribuintes de fato. Nesse sentido, o questionamento que se levanta é se haveria um meio de reduzir as deformidades socioeconômicas decorridas da tributação sobre o consumo, em virtude da normatividade do ICMS consoante o federalismo fiscal vigente. Utilizar-se-á o método científico dedutivo, uma vez que o estudo avançará dos aspectos centrais da tributação do ICMS até a sua particularização, apontando as distorções e vislumbrando medidas de reforma. No que se refere à abordagem, adotar-se-á o método exploratório e dialético, porquanto a temática apresentada deve ser analisada considerando os anseios da coletividade. No que diz respeito à técnica de pesquisa, esta será bibliográfica e elaborada a partir da leitura, reprodução e sistematização da normatividade e dos pensamentos doutrinários e jurisprudenciais do tema proposto, bem como do detalhamento de dados de arrecadação obtidos juntos aos órgãos de fiscalização. A partir da problemática acima explicitada, propõe-se como hipótese a personificação do ICMS àqueles que efetivamente suportam o ônus de sua aplicação, bem como, analisa-se o que as propostas de reforma tributária em discussão no Congresso, PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019, vislumbram para o futuro da tributação sobre o consumo. Em tal contexto, verifica-se a possibilidade de adequação das medidas de reforma à solução pretendida, sem desconsiderar, contudo, o caos sanitário, social e econômico promovido pela pandemia de COVID-19.

Palavras-chave: ICMS. Deformidades socioeconômicas. Personalização do imposto. Reforma Tributária.

ABSTRACT

This dissertation aims to identify an alternative to reduce socioeconomic deformities promoted by consumption taxation, focusing on the onerosity of the Tax on Operations Relating to the Circulation of Goods and on the Provision of Interstate and Intermunicipal Transport and Communication Services - ICMS on taxpayers in fact, due to the existing normativity. It is known that the Brazilian tax burden is strongly impacted by taxes on consumption, and the ICMS, in this sense, stands out as the most relevant tax for the entities of the federation. Given the impact of the ICMS on market operations, it is identified that the tax regressiveness, a characteristic intrinsic to that, ends up placing a burden on taxpayers in fact. In this sense, the question that arises is whether there would be a way to reduce the socioeconomic deformities resulting from taxation on consumption, due to the norms of the ICMS according to the current fiscal federalism. The deductive scientific method will be used, since the study will advance from the central aspects of ICMS taxation to its particularization, pointing out the distortions and envisioning reform measures. With regard to the approach, the exploratory and dialectical method will be adopted, as the theme presented must be analyzed considering the desires of the collectivity. With regard to the research technique, it will be bibliographic and elaborated from the reading, reproduction and systematization of the normativity and doctrinal and jurisprudential thoughts of the proposed theme, as well as the details of collection data obtained from the supervisory bodies. Based on the problem explained above, we propose as a hypothesis the personification of the ICMS to those who effectively bear the burden of its application, as well as analyzing what the tax reform proposals under discussion in Congress, PEC No. 45/2019 and PEC nº 110/2019, envision for the future of taxation on consumption. In this context, the possibility of adapting the reform measures to the intended solution is verified, without disregarding, however, the sanitary, social and economic chaos promoted by the COVID-19 pandemic.

Keywords: ICMS. Socioeconomic deformities. Tax customization. Tax reform.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ANC	Assembleia Nacional Constituinte
ANFIP	Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil
ASCOM/SP	Associação Comercial de São Paulo
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CBS	Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços
CCIF	Centro de Cidadania Fiscal
CCP	Coordenação de Comissões Permanentes da Câmara dos Deputados
CEE	Comunidade Econômica Europeia
CEPAL	Comissão Econômica para América Latina
CEEA ou EU-RATOM	Comunidade Europeia da Energia Atômica
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CF/88	Constituição Federal da República Brasileira de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNI	Confederação Nacional das Indústrias
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COVID-19	Coronavirus Disease 2019
CPF	Cadastro Pessoa Física
CTN	Código Tributário Nacional
EUA	Estados Unidos da América
FACESP	Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo
GST	Goods and Service Tax
HST	Harmonized Sales Tax
HST	Harmonized Sales Tax
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICMS/ST	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – Substituição Tributária
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPM	Índice de Participação dos Municípios
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física

IRBES	Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade
IS	Imposto Seletivo
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
NF-e	Notas Fiscais Eletrônicas
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PBF	Programa Bolsa Família
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
QST	Quebec State Tax
RFB	Receita Federal do Brasil
RST	Retail Sales Tax
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas Fiscais
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
UE	União Europeia
VAT	Value Added Tax

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 PORCENTAGEM DE PARTICIPAÇÃO DAS BASES DE INCIDÊNCIA NA ARRECADAÇÃO TOTAL – 2016 A 2018.....	21
QUADRO 2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E PARTICIPAÇÃO POR SEGMENTO NA ARRECADAÇÃO	22
QUADRO 3 SALES/USE TAX ESTADUAL (ESTADOS UNIDOS).....	30
QUADRO 4 ÍNDICE DE RETORNO DE BEM-ESTAR À SOCIEDADE. TRIBUTAÇÃO X PIB X IDH.....	60
QUADRO 5 ARRECADAÇÃO DO ICMS NO BRASIL NOS ÚLTIMOS ANOS.....	75
QUADRO 6 ILUSTRAÇÃO DA REGRESSIVIDADE DO ICMS.....	80
QUADRO 7 ALÍQUOTAS DO ICMS NO COMÉRCIO INTERESTADUAL	82
QUADRO 8 INCIDÊNCIA MENSAL DO IRPF	100
QUADRO 9 RENDA MENSAL POR FAIXA DE DECIL	108
QUADRO 10 CARGA TRIBUTÁRIA POR CLASSE DE RENDA	109
QUADRO 11 COMPARATIVO ENTRE AS FORMAS DE ARRECADAÇÃO E REPARTIÇÃO DE RECEITAS NO FEDERALISMO FISCAL VIGENTE X PEC Nº 45/2019 E PEC Nº 110/2019.....	120

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 NECESSIDADE DE ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS E OS PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	18
2.1 TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE MANUTENÇÃO DA MÁQUINA ESTATAL	18
2.2 ASPECTOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	23
2.3 HISTÓRICO CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	33
2.4 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	38
2.4.1 IGUALDADE, JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A EFETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA	40
2.4.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A OBSERVÂNCIA DA DISPONIBILIDADE DE RENDA	42
2.4.3 VIÉS DE OBRIGATORIEDADE DA ESSENCIALIDADE E SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA	45
2.5 PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM E NO DESTINO COMO FUNDAMENTO DAS RELAÇÕES COMERCIAIS	48
3 FEDERALISMO FISCAL E DESTINO DA ARRECADAÇÃO COMO FATORES DAS DEFORMIDADES ADVINDAS DA PARTILHA DA RECEITA DO ICMS NA C.F/1988.....	52
3.1 REPÚBLICA FEDERATIVA E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	52
3.2 FEDERALISMO FISCAL E A REPARTIÇÃO INEFETIVA DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS	59
3.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUAS IMPLICAÇÕES NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL REGIONAL	67
3.4 A REGÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES SOBRE O CONSUMO SEGUNDO A NORMATIVIDADE VIGENTE.	75
3.5 REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA: CARACTERÍSTICA INTRINSECA AO ICMS E IMPEDITIVA DO ALCANCE DA JUSTIÇA FISCAL	78
3.6 PECULIARIDADES DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS	81
3.7 DESCENTRALIZAÇÃO NORMATIVA E CONTROVÉRSIAS JURÍDICAS DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ...	85
3.8 GUERRA FISCAL E AS CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS E SOCIAIS DA TRIBUTAÇÃO INTERESTADUAL DO ICMS	92
4 FUTURO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: ICMS PERSONALIZADO E PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM DISCUSSÃO NO CONGRESSO NACIONAL	97
4.1 NORMATIVIDADE ACERCA DA CONSIDERAÇÃO DA RENDA PARA O MÍNIMO EXISTENCIAL	98

4.2	ICMS PERSONALIZADO COMO POSSIBILIDADE DE DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIOECONÔMICAS.....	101
4.3	PEC nº 45/2019: O IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS – IBS E IS EXTRAFISCAL COMO PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA	110
4.4	PEC nº 110/2019: O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES COM BENS E SERVIÇOS - IBS E O IMPOSTO SELETIVO - IS COMO SOLUÇÕES À TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA.....	115
4.5	REFORMA TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA PROPOSTA PELA ANFIP E PELA FENAFISCO COMO RESPOSTA AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	121
4.6	TRIBUTAÇÃO E REFORMAS FISCAIS NO CONTEXTO DA PANDEMIA DE COVID-19.....	124
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....		132
REFERÊNCIAS		137

1 INTRODUÇÃO

A tributação sobre o consumo é responsável por grande parte da carga tributária brasileira suportada pelos contribuintes e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, é o que se apresenta como mais relevante em termos arrecadatórios para as vinte e sete Unidades Federativas.

Conforme o boletim de arrecadação de tributos estaduais elaborado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ¹, no ano de 2020, cerca de R\$ 520 bilhões de reais foram arrecadados a título de ICMS e, apesar da situação de Pandemia de COVID-19, tal montante representou uma variação positiva de 2,02% em relação ao ano de 2019.

Em que pese a proeminente robustez do montante acima mencionado, observa-se que o ICMS apresenta distorções em sua aplicação no que toca a partilha da arrecadação, às operações interestaduais e a descentralização normativa, fato que impacta significativamente na manutenção das desigualdades socioeconômicas suportadas pelas diferentes regiões do país.

Destarte, a presente dissertação questiona: Existe possibilidade de redução das deformidades sociais e econômicas promovidas pela tributação sobre o consumo, em virtude da normatividade do ICMS, consoante o federalismo fiscal vigente?

No que concerne ao objetivo geral, tenciona-se identificar uma alternativa capaz de atenuar a onerosidade do ICMS sobre os contribuintes de fato, uma vez que a normatividade posta contribui para o cenário de manutenção das desigualdades socioeconômicas entre as diferentes regiões do país.

Os objetivos específicos são: apontar, dentre os princípios constitucionais tributários, aqueles que, a priori, não se percebem efetivamente aplicados quando da incidência do ICMS, analisar o federalismo fiscal e a repartição de receitas tributárias na Constituição de 1988, constatar as distorções socioeconômicas provocadas pela incidência do ICMS em face da normatividade em curso e identificar nas propostas de reforma tributária em discussão no congresso nacional a possibilidade de adequação a hipótese proposta nesta dissertação de personificação do ICMS aos contribuintes de fato.

¹ Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais. Os dados constantes no Boletim de Arrecadação são de responsabilidade exclusiva das Secretarias de Fazenda, Economia, Tributação e Receita dos Estados e do Distrito Federal (CONFAZ, 2021).

A delimitação do objeto se dá em torno do ICMS no tocante ao seu caráter regressivo² para com os contribuintes de fato, a forma de tributação das operações interestaduais e a descentralização normativa.

Os fatores acima são pontos que corroboram para um cenário de disputas entre os Estados por mais investimentos por meio do oferecimento de benesses fiscais e de manutenção das desigualdades, indo de encontro aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, especificamente tratando-se da redução das desigualdades sociais e regionais³.

Para tanto, utilizar-se-á o método científico dedutivo, uma vez que o estudo avançará dos aspectos centrais da tributação do ICMS até a sua particularização, apontando as distorções e vislumbrando medidas de reforma.

No que se refere a abordagem adotar-se-á o método exploratório e dialético, porquanto a temática apresentada deve ser analisada considerando os anseios da coletividade. No que diz respeito à técnica de pesquisa, esta será bibliográfica e elaborada a partir da leitura, reprodução e sistematização da normatividade e dos pensamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da tributação do ICMS, bem como do detalhamento de dados de arrecadação obtidos juntos aos órgãos de fiscalização.

O debate em torno do ICMS não pode ser tomado sem a compreensão de como a tributação sobre o consumo se inseriu no tecido normativo brasileiro. Desse modo, o início do trabalho debruçará sobre a necessidade de arrecadação para manutenção da máquina estatal e os aspectos jurídicos da tributação sobre o consumo, ressaltando como esta se originou no território internacional (União Europeia, EUA e Canadá) e destacando sua implementação na Constituição pátria.

Em seguida, serão estudados os princípios norteadores da tributação sobre o consumo e os princípios jurisdicionais de tributação, ressaltando a igualdade e justiça tributária, a capacidade contributiva e a seletividade e essencialidade como intrínsecos, especificamente, ao ICMS e pertinentes a pesquisa por não se vislumbrar a efetiva aplicação daqueles quando da consideração dos contribuintes de fato do imposto.

² A característica regressiva do imposto se expressa quando este incide com alíquotas iguais sobre uma mesma base tributável a ser paga por todos os contribuintes. O recolhimento uniforme faz com que a renda das famílias com menor disponibilidade financeira seja fortemente impactada em detrimento dos contribuintes com maior poder aquisitivo (KRIEGER, 2019).

³ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

Posteriormente, analisar-se-á o federalismo fiscal, a arrecadação tributária e a avidez dos Estados pela partilha da arrecadação, merecendo destaque a concentração de recursos na esfera federal e as implicações de tal modelo no desenvolvimento econômico nacional. Nesse contexto, serão elencadas as particularidades que fazem do ICMS um imposto regressivo e participe na manutenção das desigualdades. As distorções causadas pela tributação interestadual e a descentralização normativa contribuem tanto para os imbróglis judiciais como para o acirramento da guerra fiscal entre os Estados.

Nesse sentido, delinear-se-á a hipótese de abrandamento das deformidades decorridas da incidência do ICMS nas operações de circulação de mercadorias, que seria a por meio da personificação do imposto. A partir da identificação da pouca capacidade contributiva dos consumidores finais, especificamente, as camadas mais pobres e beneficiárias de programas sociais, buscar-se-á por meio da devolução do encargo tributário suportado, ser possível contribuir para a diminuição das desigualdades sociais e para o crescimento econômico.

Ademais, realizar-se-á o esboço das propostas de reforma tributária atualmente em discussão no congresso (PEC nº 45/2009, PEC nº 110/2009) e da Reforma Tributária Solidária lançada pela ANFIP e FENAFISCO, discorrendo sobre o que tais medidas apontam para o futuro do que se pretende da tributação indireta, relevando-se a situação de pandemia sanitária e de crise econômica e social e destacando-se as orientações tributárias traçadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE e recomendadas aos países no sentido de mitigar os efeitos de tal crise.

Importa frisar que o enfoque temático desta pesquisa se baseia em campo bastante explorado tanto no meio acadêmico como nas casas legislativas brasileiras. A problemática aqui mencionada insere no contexto da busca pela tão almejada Reforma Tributária.

2 NECESSIDADE DE ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS E OS PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

O presente capítulo irá tratar acerca da instituição de tributos pelos Estados como forma de garantia de manutenção da prestação de serviços públicos e do próprio funcionamento da máquina administrativa. Serão abordados também aspectos jurídicos e doutrinários do conceito de tributo e da tributação sobre o consumo, trazendo ainda um referencial de como ocorre a tributação indireta em regiões externas ao Brasil.

Especificamente no que se refere aos territórios estrangeiros acima suscitados, delinear-se-á a tributação sobre o consumo na União europeia, nos Estados Unidos e no Canadá, localidades que servem de mote para as discussões apresentadas nessa dissertação, tendo em vista que as reformas tributárias em curso no congresso nacional tencionam reproduzir uma adaptação do que lá se executam.

Será traçado, ainda, um histórico constitucional da tributação sobre o consumo no país, desde o Brasil colônia até a atual constituição de 1988, em que se apresentam os princípios jurisdicionais e constitucionais relevantes para a temática em questão, posto que se buscará explicitar acerca da efetividade da aplicação dos seguintes princípios sob a ótica dos contribuintes de fato: igualdade e justiça tributária, capacidade contributiva e essencialidade e seletividade tributária. Ainda, tomar-se-ão para análise os princípios jurisdicionais de tributação, como elementos estruturantes da jurisdição tributária nas relações comerciais.

2.1 TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE MANUTENÇÃO DA MÁQUINA ESTATAL

É cediço que nas civilizações antigas os povos dominantes atuavam no sentido de criar direitos, deveres e obrigações perante as populações a eles submetidas. Através do aprimoramento dos meios de produção, as relações comerciais se intensificaram ainda em tal período e os governos de então, utilizavam-se de seu poder arrecadatário, e não raras vezes de confisco, com vistas a suprir as necessidades da coletividade.

Quanto a isso, Dejalma Campos (2007) afirma que para satisfazer as necessidades coletivas e as vontades pessoais, os chefes exigiam de seus súditos, através da força e arbitrariedade, prestações em forma de trabalho, natureza ou pecúnia. Discorre, ainda, o referido autor que os povos antigos, tais como: egípcios, assírios e fenícios utilizavam o tributo como instrumento de servidão, por meio de sua imposição sobre os povos conquistados.

Ao discorrer acerca da existência dos tributos e de sua imposição perante a sociedade Aliomar Baleeiro (2010) afirma que aquele, há mais de 20 séculos, é a fiel sombra do poder político instituído. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação e incontáveis testemunhos, desde o mundo antigo até hoje, excluem qualquer dúvida.

Essa obrigação de caráter compulsório, portanto, servia para custear as despesas com a manutenção dos exércitos, com o planejamento de novas investidas por expansão das fronteiras e, como não poderia deixar de ser, com a continuidade do alto padrão de vida da realeza.

A partir do período supracitado e com o desenvolvimento da máquina administrativa dos governos, percebeu-se a implantação de um conglomerado de normas de regulação das relações econômicas, tanto na idade moderna e, mais ainda, no período contemporâneo. Tais regramentos estabeleceram diversas situações nas quais a sociedade passou a contribuir ainda mais para os cofres públicos, seja com parte da renda patrimonial ou através de uma parcela da produção do seu trabalho.

No século XVIII, os registros históricos na Inglaterra, França e EUA indicavam uma estrutura política pautada no custeio dos gastos públicos e pela pressão para arrecadar. Conforme Fernando Zilveti (2017), em tal período percebeu-se também o uso da filosofia na formação do pensamento tributário, conferindo ao Sistema Tributário um caráter mais humanista e valorativo. No mesmo sentido posiciona-se Balthazar e Machado (2017) ao afirmar que:

(...) no século XVIII a tributação recebeu uma atenção maior dos influentes políticos, financistas e economistas americanos e europeus, em virtude das manifestações quanto a existência de um sistema de arrecadação tributária mais racional e igualitário (BALTHAZAR; MACHADO, 2017, p. 222).

O século XIX, por sua vez, ficou marcado como o “período das luzes”, época na qual a humanidade observou avanços em tecnologia, ciência e teorias político ideológicas, a exemplo de Karl Marx e seu “Manifesto Comunista de 1848”. Houve também a intensificação do comércio internacional e a dificuldade deste em se adequar as diversas políticas aduaneiras fiscais.

O período seguinte notabilizou-se pelas grandes guerras, as formações dos blocos econômicos e as crises econômicas globais, o que desencadeou todo um processo de busca pelo aprimoramento do direito internacional tributário. Consoante lembra Zilveti (2017), após a Primeira Grande Guerra convenções foram celebradas entre os países europeus no sentido

de se eliminar a dupla tributação, configurando assim uma evolução da tributação internacional.

A era contemporânea, no entanto, tem mostrado que o desejo de harmonização tributária nas relações comerciais e a unidade financeira dos blocos econômicos internacionais ainda se mantém no escopo das tentativas. Há que se consignar que cada integrante dos blocos econômicos possui uma forma particular de lidar com o controle de gastos públicos.

O que não se discute é que a renda e o consumo seguem dominando a arrecadação mundial, divididos em categorias de impostos diretos e indiretos a serem cobrados da sociedade civil e empresarial. Contudo, a participação social para com o Estado e a compreensão dos contribuintes em dispender recursos na forma de tributos sempre despertou sensações antagônicas.

De um lado, o reconhecimento da necessidade de provimento de direitos e manutenção dos serviços ofertados a população e, do outro, o sentimento da má aplicação ou mesmo o desvio dos recursos ofertados compulsoriamente ao poder público.

Como exemplo dessa dualidade de sentimentos, Benjamin Franklin [s. d.] apud Nabais (2002, p.22) referia-se à tributação de forma resignada ao dizer que “neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos”. Mais enérgico ainda foi John Marshall citado na mesma obra ao afirmar que o poder de tributar envolvia o poder de destruir.

De outro flanco, o autor afirma ainda que havia quem considerasse os efeitos benéficos da aplicação dos impostos, tal como Abraham Lincoln, que assim verbalizara: “acabem com os impostos e apoiem o livre comércio e os nossos trabalhadores em todas as áreas da economia passarão a servos e pobres como na Europa” Abraham Lincoln [s. d.] apud Nabais (2002, p. 15).

Desse modo, depreende-se que a instituição do poder de tributar dos Estados é simultânea ao próprio surgimento deles e a discussão acerca da necessidade da tributação concerne ao quanto que os cidadãos estão dispostos a contribuir em prol da coletividade.

Esse invólucro introdutório acerca da arrecadação tributária ao longo dos períodos históricos não pretende e nem seria possível de esgotar a matéria. Contudo, faz-se pertinente no sentido de perceber a evolução arrecadatória mundial antes de adentrar-se nas questões tributárias nacionais.

Prioritariamente, o objetivo da tributação é aportar recursos que propiciem ao Estado exercer os encargos que lhe são específicos. Nesse aspecto, os tributos constituem-se como uma forma daquele se chegar às finalidades constitucionalmente estabelecidas.

Uma vez que existe a necessidade social pelo cumprimento de suas demandas via Estado, os tributos, notadamente, explicam-se como fonte primordial de manutenção de um Estado pautado na coletividade.

Os tributos, por assim dizer, são parte integrante da satisfação do pacto social firmado na busca pelo bem comum. Originam-se, portanto, no Estado com força impositiva tão relevante como o estabelecimento da ordem interna ou da soberania.

O panorama nacional revela que o ordenamento jurídico pátrio é estabelecido pela busca da justiça social. Com fulcro nesse desígnio a tributação é posta pela atual Constituição como mecanismo econômico e normativo de consecução das coletividades pretendidas.

Assim, para que o Estado garanta à população o acesso e a prestação da coisa pública é necessário que a sociedade municie os cofres públicos com recursos, ou seja, contribua por meio de encargos tributários na medida de suas capacidades. A prestação dos serviços estatais, portanto, ocorre com a participação social, ou seja: com a disposição de parte de suas rendas, bens e patrimônio em prol da própria coletividade.

Quanto a isso, afirma Matias-Pereira (2010) que o Estado deve viabilizar a consecução dos serviços essenciais à sociedade e para isso, arrecada recursos por diversas fontes. Entre estas, tem-se o recolhimento impositivo por meio de tributos.

Sob esse aspecto, enfatiza-se que a estrutura tributária brasileira é marcada pela forte aplicação de tributos sobre bens e serviços, conforme dados de arrecadação por base de incidência fornecida pela Receita Federal do Brasil (2020).

Quadro – 1 – Porcentagem de participação das bases de incidência na arrecadação total – 2016 a 2018

Tipo de Base	2016	2017	2018
Renda	22,62	21,75	21,62
Folha de salários	27,86	27,75	27,39
Propriedade	4,52	4,58	4,64
Bens e serviços	43,33	44,28	44,74
Transf. Financeiras	1,66	1,63	1,60
Outros tributos	0,01	0,01	0,01
Total	100,00	100,00	100,00

Fonte: Elaborado pelo Autor (2021) adaptado da Receita Federal do Brasil (2020)

Conforme apresentado no quadro acima, a tributação de bens e serviços responde por mais de 43% da arrecadação total nos anos analisados, ao passo que a tributação sobre a renda e propriedade respondem por pouco mais de 25% do total arrecadado. Neste passo, evidencia-se que o Sistema Tributário Brasileiro pretere a renda e a propriedade (tributação direta) em função dos bens e serviços, ou seja, em razão da tributação indireta. O quadro a seguir apresenta a disposição percentual da incidência dos tipos de tributos por segmento com base nos dados acima dispostos.

Quadro 2 – Sistema Tributário Nacional e a participação por segmento na arrecadação

TIPOS DE TRIBUTOS	SEGMENTO	PORCENTAGEM
Diretos	Renda e Patrimônio	25%
Indiretos	Bens de Consumo, Produção e Serviço	43%

Fonte: Elaborada pelo Autor (2021) adaptado da Receita Federal do Brasil (2020).

Sob esse aspecto, os tributos diretos são aqueles que se lançam sobre os bens e patrimônio pessoais, com incidência proporcional ou progressiva, ou seja: ao passo que a renda aumenta a parcela a recolher aos cofres públicos também cresce. No entender de Jordeana Davi *et al* (2011, p. 66) “*um tributo é considerado progressivo quando aumenta a participação do contribuinte à medida que cresce sua renda*”. Conforme Fábio de Castro e Maurício Bugarin (2017):

Diz-se que um tributo é progressivo se a alíquota média (também chamada de alíquota efetiva) atribuída a uma "unidade tributável", aumenta na medida em que cresce sua renda. Isso significa que uma unidade com maior renda não só paga mais tributo, mas também perde uma parcela maior de sua renda pagando o imposto (CASTRO; BUGARIN, 2017, p. 264).

Esse tipo de tributação é observado no Imposto de Renda, bem como o IPTU e no IPVA que apresentam a particularidade de estarem ligados diretamente a pessoa do contribuinte, não podendo, por conseguinte, serem transferidos a terceiros.

No que tange aos tributos indiretos, são aqueles que se lançam sobre um serviço ou produto. Tais encargos configuram-se pela ocorrência sobre o consumo e, a depender da situação de incidência, especificamente sobre produtos considerados essenciais, pode haver uma não consideração da disposição de recursos por parte dos indivíduos que suportam a exação fiscal.

Dessarte, ainda que direcionada a toda a sociedade, a tributação sobre consumo pode influir significativamente na disposição de renda da população, especialmente nas camadas menos favorecidas, em face da necessidade destas de adquirir ao menos bens de consumo e de

serviços essenciais para a sobrevivência. Conforme Ricardo Lodi Ribeiro (2015) isso reflete diretamente na possibilidade de ascensão financeira dessa parte da população.

Assim, a população brasileira contribui de forma elevada, mas não recebe ou percebe a contento um retorno dessa disposição de recursos na promoção de bens e serviços públicos por parte do Estado. Essa desigualdade social deve ser enfrentada pela sociedade e cobrada uma mudança do Estado, para que seja reduzida e os direitos fundamentais sejam concretizados (SILVA; MOULIN, 2017).

Nessa toada, Machado (2017) afirma que quem detém maior capacidade financeira deve arcar com uma tributação maior em detrimento daqueles de menor poder aquisitivo. A capacidade contributiva, princípio constitucional sobre o qual se discorrerá mais adiante, portanto, deveria ser observada mesmo nos encargos tidos como indiretos, pois só assim poder-se-ia alcançar a chamada igualdade tributária.

2.2 ASPECTOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

A definição de tributo pode assumir variantes e não se enquadrar em um enunciado uniforme a depender do horizonte de quem o enxergue. Por exemplo, ao se tomar os sujeitos dispostos na relação tributária (Estado e Contribuinte) este, certamente, ao conceituar os tributos o fará de forma diametralmente oposta aos agentes de fiscalização. Há também nuances econômicas, sociais, políticas e jurídicas (valores e princípios) que podem moldar diferentemente a conceituação de um encargo tributário.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2017), existem ao menos seis empregos para a palavra tributo, conforme a doutrina, legislação e jurisprudência. Tais acepções foram agrupadas por Octávio Campos Fischer (2000) consoante o entendimento dos doutrinadores. Colacionam-se aquelas a seguir:

- a) 'Tributo como quantia em dinheiro' entregue ao Poder Público pelo Contribuinte, é a noção adotada pelo art. 166 do CTN e, também, por autores como Alfredo Augusto Becker e Heinrich Wilhelm Kruse; b) 'Tributo como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo' é assim visto por Arnaldo Borges, José L. Perez de Ayala, Giuliani Fouroungue, Alberto Xavier, Dino Jarach, Zelmo Denari, Ricardo Lobo Torres e Eduardo Ferreira Jardim; c) 'Tributo como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo' é o conceito adotado por Ernst Blumenstein, Rubens Gomes de Souza, Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira, José J. Ferreiro Lapatza e José Eduardo Soares de Melo; d) 'Tributo enquanto relação jurídica' é o conceito de Geraldo Ataliba e de Fernando Sainz de Bujanda; e) 'Tributo enquanto norma jurídica' é a posição adotada pelo próprio Paulo de Barros, como sendo uma concepção estática do referido instituto jurídico, e, também, por José Roberto Vieira, Marco Aurelio Greco e Américo M. Lacombe; f) 'Tributo enquanto norma, fato e relação jurídica', segundo Paulo de Barros Carvalho,

seria o conceito prescrito pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, e que exprime ‘toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo fato concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele evento. (FISCHER, 2000, p. 44)

As acepções supracitadas estão inseridas na regra-matriz de incidência tributária, vez que são parte integrante do objeto da relação jurídica tributária, composta por direito de sujeito ativo com a manifestação de um dever pelo sujeito passivo.

A regra-matriz em âmbito tributário compõe-se pela norma jurídica em *stricto sensu*, pois representa a inclusão de várias acepções e ainda a possibilidade referente à hipótese individualizada e concretizada quanto ao antecedente da norma. Souto Maior Borges, ainda afirma a existência de uma sétima acepção para o termo tributo:

Trata-se de ‘tributo’ como processo de positivação, cadeia de normas que tem início no altiplano constitucional com as regras de competência (entre elas as de imunidades) e vão progredindo para baixo, em termos hierárquicos, passando pela regra-matriz de incidência, até atingir, frontalmente, os comportamentos concretos que se consubstanciam numa efetiva prestação pecuniária (BORGES, 2011, p. 173).

Enquanto o entendimento de Carvalho (2017) isola a norma matriz, que efetua a criação do tributo – por meio da indicação de critérios, Borges (2011) já entende que não existe uma separação de caráter absoluto entre a atribuição de competência de caráter constitucional e a criação do tributo em lei, constituindo-se este por uma cadeia de normas que se externaliza e extingue-se com a efetiva prestação pecuniária.

Em análise ao que o Código Tributário Nacional - CTN afirma como definição do instituto ora analisado, o artigo 3º do referido Código, define tributo como 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, online).

Logo, não basta que alguém tenha a obrigação de efetuar ao Estado o pagamento, mas que o faça na forma de prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, deve ter caráter compulsório ou obrigatório, não advindo de sanção de ato ilícito e tipificado em lei, sendo o lançamento efetuado por meio de atividade administrativa com vínculo direto à vontade legal (ICHIHARA, 2011).

No que se refere a expressão “tributação sobre o consumo” José Guilherme de Basto (1991) afirma que esta abrange uma larga gama de tributos, de naturezas diversas, não sendo fácil se chegar a uma definição de compreensão amplamente satisfatória, tendo em vista a diversificação composta por tal conjunto.

Há, por vezes, o risco de uma definição acerca de tal expressão excluir espécies que pertencem a tal conjunto e de se incluir outras que a priori dele não faça parte. Contudo, ainda conforme Basto (1991) pode se conceituar os tributos sobre o consumo como “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”.

Sob tal aspecto, Sandra Paulino *et al* (2013) afirmam que essa espécie de encargo fiscal se caracteriza por repercutir na cadeia econômica produtiva na forma de tributação indireta, de forma que se transfere o encargo fiscal ao consumidor final, por meio da inclusão do tributo no preço do bem ou serviço ofertado.

Outrossim, Paulo Antônio da Silveira (2009) discorre que tributar o consumo repercute essencialmente no valor final dos produtos, uma vez que sua atuação não recai de forma direta para os contribuintes, mas sim na cadeia produtiva – que realiza o acréscimo do valor para as mercadorias antes de ofertá-las no mercado.

Nesse aspecto, Valcir Gassen *et al* (2013) salientam que os impostos sobre o consumo respondem pela principal marca da estrutura tributária do Brasil. Entretanto, esse modo de tributação é amplamente criticado, pois traz à tona um encargo que recai de modo igual para quem pertença a parcela de baixa renda e também para a renda alta, ensejando que, o consumidor que possuía menor renda tenha um gasto maior quanto a aquisição de um produto, impactando de modo significativo na parcela de sua renda, situação divergente da população de alta renda.

Há, contudo, quem defenda que a tributação sobre o consumo seja na realidade uma derivação da tributação sobre a renda. É o caso de Luís Eduardo Shoueri (2013) ao pontuar que, nas relações econômicas, a riqueza tende a circular entre as famílias e as empresas e, ademais, quando as pessoas auferem renda resultado da força de seus trabalhos, por exemplo, tal capital é revertido em patrimônio, poupado para uso futuro ou utilizado para aquisição de bens e serviços.

Ainda no entendimento de Shoueri (2013) os impostos sobre a renda têm a mesma base somatória de um imposto sobre o consumo, vez que aquilo que está sendo consumido proveio de uma renda anteriormente auferida. No caso, a renda estaria sendo tributada indiretamente por meio da incidência do tributo sobre a mercadoria.

Pensamento semelhante ao acima exposto é o de José Casalta Nabais (2019, p. 81) ao dizer que “nos impostos sobre o consumo tributa-se o rendimento ou o patrimônio (que, por via de regra, mais não é do que o rendimento de “ontem”) utilizado no consumo”.

Depreende-se da ideia acima transcrita que exista apenas uma riqueza posta em circulação sendo tributada em momentos distintos, sendo os fatos geradores analisados e criados a depender do critério político, econômico ou social a ser dado.

Em que pese o entendimento dos doutrinadores acima, aponta-se que no plano normativo os tributos sobre o consumo não incidem sobre a riqueza acumulada pelo sujeito passivo para utilização na aquisição de bens e serviços. São sim, traçados por meio de regimentos que tratam das situações hipotéticas para a sua ocorrência. Contudo, no plano fático, observa-se a implicação de tal tributação sobre a disponibilidade de renda dos consumidores.

Conforme discorre Alessandra Machado Teixeira (2002), o tributo sobre o consumo:

(...) deve incidir sobre aquele valor que não representa o custo do produtor na confecção daquele bem, mas sim sobre a quantia que represente o valor que o consumidor terá de assumir para usufruir de determinado bem ou serviço produzido por outrem (TEIXEIRA, 2006, p. 64).

Ao se verificar a ocorrência de uma relação negocial entre o contribuinte e o consumidor que é quem, de fato, suporta a carga fiscal, estar-se-á diante de uma tributação sobre o consumo, consoante a legislação, a doutrina e a jurisprudência pátria (MOREIRA, 2010). Ainda consoante o autor, a possibilidade de transferência do encargo fiscal em cada operação de circulação de mercadorias é exatamente o que caracteriza tal tipo de exação fiscal.

No âmbito jurídico, portanto, o tributo sobre o consumo, atenta para o texto positivo, a um dever ser capaz de configurar a incidência daquele sobre as relações negociais e, o Sistema Tributário Nacional, dispõe dos elementos caracterizadores de tal forma de tributação, conforme o que está insculpido na Constituição Federal de 1988.

Sob esse aspecto interrelacional da tributação com as operações consumeristas, importa trazer ao corpo do trabalho as experiências de tributação sobre o consumo em lugares afora o Brasil, posto que a temática apresentada se insere num contexto global de busca pela harmonização tributária.

Nesse sentido, referencia-se a estrutura tributária existente na União Europeia - UE, local em que, como se verá adiante, institui-se o primeiro imposto sobre o valor agregado – IVA, bem como a tributação sobre o consumo nos EUA, caracterizada por ser descentralizada do governo federal americano, modelos tributários que se vislumbram como aplicáveis, em certo modo, nas propostas de reforma em discussão no congresso brasileiro.

Também, aborda-se a tributação sobre o consumo no Canadá, visto que tal país adota um sistema de compensação da regressividade tributária para com os mais pobres, quesito essencial para a proposição de hipótese desta pesquisa.

Destarte, a União Europeia - UE, conglomerado de 27 países concatenados de forma não só econômica, mas também política e juridicamente, dispõe a respeito de cessão de competências dos Estados com interesses afins, tais como: instituição de moeda própria, livre comércio e circulação de pessoas dos países membros.

Consoante Aline Krieger (2019), a União Europeia foi instituída em 1957 pelo tratado de Roma, o qual em seu art. 93 dispõe que os países devem “*acting unanimously on a proposal from the Commission and after Consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee*”⁴ agir no sentido de promover a harmonização dos tributos na comunidade.

Entretanto, entre as competências dispensadas pelos países participantes ao bloco econômico, não se incluiu a de dispor sobre a estrutura tributária. Cada membro permaneceu com seu regramento fiscal independente.

Ocorre que conforme Fábio Canazaro (2015), a fim de realizar um dos objetivos do bloco, qual seja: promover o progresso econômico e social equilibrado e sustentável, foi estabelecido um processo de aproximação das legislações fiscais, especificamente sobre os tributos que incidem sobre o consumo, sem restringir, contudo, a soberania de cada Estado.

Desse modo, pode se afirmar que entre os países integrantes do bloco, em que pese não exista uma harmonização da legislação tributária, há sim uma harmonização dos sistemas, o que significa que cada país busca observar as instruções do conglomerado econômico no sentido de se flexibilizar a política aduaneira e de encargos de importação, por exemplo.

De acordo com Canazaro (2015) tais orientações são levadas a efeito por meio de diretivas harmonizadoras e de aproximação de leis. Assim, no âmbito comunitário, as diretivas mostram-se como relevante forma de orientação político-fiscal para os Estados.

Quanto a harmonização tributária Heleno Taveira Tôrres (1997) afirma que ela significa uma tentativa dos Estados de reduzir as contradições e dúvidas relativas às situações que se refiram a matéria tributária e que envolvam mais de um ordenamento jurídico, sem necessariamente significar uma unificação das respectivas disposições normativas.

⁴ “Deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social” (tradução nossa). Em 25 de Março de 1957, foram assinados dois tratados – o Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia (CEE) e o Tratado que institui a Comunidade Europeia da Energia Atómica (CEEa ou EURATOM). As decisões das duas Comunidades foram tomadas pelo Conselho, mediante proposta da Comissão (UNIÃO EUROPEIA, 2021)

Nesses termos, a influência do sistema comunitário europeu na esfera tributária é norteada em prol da liberdade de circulação, seja ela de pessoas, riquezas, mercadorias e serviços, sem que reste por influenciada a soberania nacional. Pode-se entender as diretivas europeias como sendo normas gerais que delineiam a legislação da tributação sobre o consumo. De forma análoga, seria como as normas gerais de competência tributárias definidas na Constituição Federal, que não restringem a sujeição ativa dos Estados e Municípios, mas indicam os objetivos a serem alcançados pelo Sistema Tributário Nacional.

Assim, em razão da diversificação normativa e das ponderações em relação as soberanias fiscais, face aos objetivos da UE em fazer-se palpável a promoção da liberdade e igualdade de circulação, seja pessoal ou negocial, os Estados adotaram o *Value Added Tax* (VAT) ou Imposto Sobre Valor Agregado - IVA como o principal tributo incidente sobre a tributação sobre o consumo.

Consoante Jeanlise Veloso Couto (2006) o método de tributação sobre o valor agregado, desenvolvido por W. Von Siemens em 1919, foi primordialmente adotado pelo governo francês em 1948. A propagação de tal mecanismo no continente, só ocorreu anos depois, já no seio da comunidade econômica formada e com a instituição da Primeira Diretiva do Conselho que orientou seus participantes a harmonizar a taxação das relações comerciais.

Tal Diretiva, norteou a substituição da estrutura tributária então vigente sobre as relações negociais por um imposto sobre o valor agregado, bem como estabeleceu os liames desse novo mecanismo de tributação. Segundo Canazaro (2015), um imposto geral de base uniforme sobre o consumo, comunitário, proporcional ao preço dos bens e serviços independentemente do número de transações e neutro, pois deduz-se previamente o montante de imposto que tenha incidido sobre o custo dos elementos constitutivos do preço.

Ainda conforme o autor, o IVA adotado pelos Estados membros da União Europeia apresenta as seguintes características:

(...) é um imposto sobre o consumo geral de cunho indireto, pois comporta a transferência de ônus para o consumidor; - é um imposto plurifásico, pois atinge todas as fases de circulação das mercadorias e dos serviços; É um imposto neutro, pois não é cumulativo em razão da adoção de um sistema de creditamento financeiro, baseado no método da subtração indireta – na apuração do IVA, os sujeitos passivos subtraem o imposto dedutível (das compras) além disso o IVA, inobstante o número de operações, terá sua carga sempre suportada exclusivamente pelo consumidor; Deve ser graduado em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços, por meio da adoção de uma ou duas alíquotas diferenciadas (reduzidas) segundo o grau de necessidade/ utilidade de bens e serviços submetidos à tributação (seletividade);- Pode incidir mediante a adoção de regimes especiais, a exemplo do aplicável às pequenas empresas e aos produtores agrícolas (CANAZARO. 2015, p 25).

Contudo, há que se considerar que a tributação do IVA em cada Estado membro da UE, no que se refere as alíquotas e a seletividade do que vem a ser passível ou não de incidência, não ocorre de forma uniforme. Tal situação decorre exatamente em virtude da própria soberania fiscal garantida aos participantes da comunidade europeia.

Ainda assim, conforme Canazaro (2015) os países membros tem buscado aderir a recomendação da Sexta Diretiva do Conselho no que concerne a incidência do IVA. Tal diretiva estabeleceu três classes de incidência sendo a primeira sobre produtos e serviços essenciais, a seguinte sobre produtos e serviços de interesse econômico e a última, de caráter residual, na qual inserem-se produtos e serviços não inclusos nas classificações anteriores.

À guisa exemplificativa, o IVA na França, chamado de *Taxe Sur La Valeur Ajoutée* é estabelecido pela autoridade central francesa que determina a taxa do imposto a ser aplicada, a base de cálculo e a política fiscal. Os valores auferidos no IVA francês vão para autoridade central e a seguridade social (não há repasses às autoridades locais); o sujeito passivo do imposto é qualquer pessoa que possua atividade econômica e a alíquota padrão é de 20% (vinte por cento)⁵.

O sistema tributário dos Estados Unidos, por sua vez, reflete a característica do federalismo do país, particularizando a tributação por esferas de governo, sendo a renda o fundamento da seara federal, o consumo a base da esfera estadual e a propriedade o bojo da tributação local.

De acordo com Aliomar Baleeiro (2015), os norte-americanos possuem um sistema tributário flexível e a Constituição se limita a dar ao Congresso o direito de decretar impostos, reservando para o governo federal unicamente os direitos alfandegários, mas proíbe os de exportação. Por adotar um sistema federativo, a liberdade tributária dos entes da federação americana é bastante ampla.

A carga tributária americana incide fortemente sobre a renda dos contribuintes em detrimento do consumo. Especificamente, 80% das receitas fiscais americanas decorrem dos impostos incidentes sobre a renda (AVI-YONAH, 2007). No que se refere a tributação sobre o consumo, os EUA não cobram o VAT ou IVA na esfera federal, mas localmente.

Destarte, os Estados americanos detêm autonomia federativa para cobrança do chamado *Sales Tax*, imposto incidente sobre as vendas no varejo que se caracteriza pela não taxação das etapas de produção, mas apenas da ponta final da cadeia (consumo).

⁵ União Europeia. Generic part: France Indirect taxes – Value Added Tax. Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=299/1527062820>>. Acesso em 20 jan. 2021.

Com o crescimento das vendas pela internet, passou-se também a taxar tais transações por meio do chamado *Use Tax*. Tal cobrança também é lançada sobre as transações entre pessoas jurídicas, quando a empresa destinatária das mercadorias as utilize para consumo próprio e não para revenda. A seguir, apresentam-se as alíquotas de *Sales/Use Tax* aplicáveis no ano de 2020⁶:

Quadro 3 – *Sales/Use Tax* Estadual (Estados Unidos)

Estado	Alíquota
Alabama	4.00%
Alaska	0.00%
Arizona	5.60%
Arkansas	6.50%
California (b)	7.25%
Colorado	2.90%
Connecticut	6.35%
Delaware	0.00%
D.C.	6.00%
Florida	6.00%
Georgia	4.00%
Hawaii (c)	4.00%
Idaho	6.00%
Illinois	6.25%
Indiana	7.00%
Iowa	6.00%
Kansas	6.50%
Kentucky	6.00%
Louisiana	4.45%
Maine	5.50%
Maryland	6.00%
Massachusetts	6.25%
Michigan	6.00%
Minnesota	6.875%
Mississippi	7.00%
Missouri	4.225%
Montana (d)	0.00%
Nebraska	5.50%

⁶Alíquotas aplicáveis em 2020 nos Estados americanos. Disponível em: <https://taxfoundation.org/2020-sales-taxes/> Acesso: em 20 jan. 2021.

Nevada	6.85%
New Hampshire	0.00%
New Jersey (e)	6.625%
New Mexico (c)	5.125%
New York	4.00%
North Carolina	4.75%
North Dakota	5.00%
Ohio	5.75%
Oklahoma	4.50%
Oregon	0.00%
Pennsylvania	6.00%
Rhode Island	7.00%
South Carolina	6.00%
South Dakota (c)	4.50%
Tennessee	7.00%
Texas	6.25%
Utah (b)	6.10%
Vermont	6.00%
Virginia (b)	5.30%
Washington	6.50%
West Virginia	6.00%
Wisconsin	5.00%
Wyoming	4.00%

Fonte: taxfoundation.org. 2021.

Observa-se pelo quadro alhures que os Estados americanos utilizam uma alíquota de *Sales/Use Tax* que varia de 2% a 7%. Salienta-se o fato de cinco Estados não tributarem a venda sobre o consumo. É o caso do Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire e Oregon. Consoante a *Federation of Tax Administrators - FTA* (2021):

5 states have 0.000% sales tax: Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire, and Oregon do not impose state sales taxes, but each state has its own regulation on excise taxes, income taxes, and taxes imposed on tourist locations - as well as local sales taxes that may be imposed by cities or municipalities (TAX FOUNDATION, 2021, online)⁷.

⁷ Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire e Oregon não impõem impostos estaduais sobre vendas, mas cada Estado tem sua própria regulamentação sobre impostos especiais de consumo, impostos de renda e impostos

No que se refere ao Canadá registra-se que seu sistema federativo é formado pelo Estado Central e por províncias, o que se equipara no Brasil a União e os Estados e DF, respectivamente. De acordo com Bird e Gendron (2010):

(...) a tributação sobre o consumo canadense ocorre de forma coordenada entre os níveis federal e estadual. Tal autor afirma ainda que o sistema tributário canadense é formado por quatro impostos incidentes sobre o consumo, um sendo federal e três estaduais. (BIRD, 2010, p. 580).

Na seara federal, os impostos sobre o consumo se lançam por meio do *Goods and Service Tax – GST* (Imposto sobre Bens e Serviços). No âmbito estadual existem três impostos, a saber: *Harmonized Sales Tax – HST* (Imposto sobre Vendas Harmonizadas), surgido em 1997 para três províncias orientais; o *Quebec State Tax – QST* (Imposto da Província de Quebec) e o *Retail Sales Tax – RST* (Imposto sobre Vendas Provincial).

Destaca-se, ainda, que tanto na seara federal como na estadual as alíquotas da tributação sobre o consumo são uniformes. Tal característica, segundo Krieger (2019), fez o país perceber que tributação sobre o consumo onerava sobremaneira a população mais carente, uma vez que nem ao menos a seletividade conforme a essencialidade era lá aplicada.

Assim, com o fim de promover a redução da regressividade da tributação sobre o consumo a partir da uniformidade das alíquotas do GST e do HST, o governo canadense instituiu uma sistemática de devolução deste tributo às famílias de baixa renda.

O crédito GST é um pagamento trimestral não tributável que ajuda indivíduos e famílias com rendas baixas e moderadas a compensar a totalidade ou parte do imposto sobre bens e serviços e o imposto sobre vendas harmonizado (GST e HST) que pagam (CANADÁ, 2018, online).

Marciano Godoi (2017) afirma que a sistemática de devolução do imposto canadense funciona de modo a se conceder créditos em dinheiro, a cada trimestre, para famílias que preenchem certos requisitos, tais como quantitativo de renda, número de dependentes e rendimento líquido familiar. O valor creditado não é apurado a partir do consumo específico de produtos no momento da emissão dos documentos fiscais de aquisição, mas a partir de uma estimativa de gastos familiar calculada pela Receita Federal Canadense. Baseado na declaração de imposto de renda dos indivíduos, a Receita Federal de tal país estima o poder de

cobrados em locais turísticos - bem como impostos locais sobre vendas que podem ser impostos por cidades ou municípios. Federation of Tax Administrators. "State Sales Tax Rates and Food & Drug Exemptions." (TAX ADMIN, 2021).

compra das famílias no período compreendido entre julho de um ano e junho do ano seguinte e a cada trimestre retorna em forma de pecúnia os valores aferidos.

Não de hoje, existe no Brasil a discussão quanto a Reforma Tributária com ampla repercussão política e social. Dentre as diversas sugestões apresentadas está a proposta de implantação do chamado Imposto sobre o Valor Agregado - IVA. A configuração de tal proposta será objeto de análise mais adiante nesta dissertação.

2.3 HISTÓRICO CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Já fora falado que a instituição do poder de tributar dos Estados foi comoriente a aparição deles. O Brasil, logicamente, seguiu o mesmo caminho dos outros países no tocante a implementação das políticas tributárias em seu território. Durante o período colonial, o país se prestava basicamente a suprir as necessidades da coroa portuguesa. De acordo com Alexandre Salema Ferreira (2007):

A tributação no Brasil se inicia, concomitantemente, com a implantação das capitanias hereditárias. Junto com a concessão das capitanias hereditárias foram especificados os monopólios reais e demais rendas atribuídas ao Rei e aos donatários' (FERREIRA, 2007, p. 69).

Sobre esse aspecto, Murta e Carvalho (2018) pontuam que:

No período das grandes descobertas, que se pautou entre os anos de 1500 e 1532, o primeiro encargo fiscal amparado pelo Brasil foi na indústria extrativa (por meio da extração do pau-brasil). A coroa portuguesa, ao vislumbrar lucro com a extração vinda pelo cultivo do pau brasil, determinou o início da colonização e o pagamento do quinto do pau-brasil (quinta parte do produto resultante da venda da madeira). Logo adiante, surgem as capitanias hereditárias. Com o objetivo de proteger as terras recém-descobertas, o Imperador D. João III, decide povoar o Brasil. Para isso, dividiu a parte litorânea do país em quinze partes, destinando-as a donatários. Frisa-se que, nesta época, não havia nenhum tipo de organização fiscal. Sendo assim, os tributos eram pagos in natura, ou seja, em espécie e eram encaminhados para a então metrópole Portugal (MURTA; CARVALHO, 2018, p. 27).

De acordo com Benedito Ferreira (1986) o segundo momento de tributação no Brasil ocorreu a partir da nomeação de Thomé de Sousa como Governador Geral em 1548 e perdurou até 1667. Em tal período, as terras cedidas por meio do sistema de sesmarias rendiam tributos à coroa em forma de cessão dos sesmeiros de parte do que era produzido em suas terras. Murta e Carvalho ainda apontam que:

Entre os anos de 1808 a 1822, após as tropas de Napoleão invadirem Portugal, a família real portuguesa veio para o Brasil. Instaurou-se assim, um novo período na história do Brasil. Como agora o Brasil passou a ser a sede da monarquia portuguesa, várias leis são criadas. Em 1808, o Brasil abriu as portas "as nações amigas", autorizando a atividade comercial do país com outros países. Produtos estrangeiros, que até então, tinham sua importação vedada no Brasil, se tornaram, a partir de então,

permitidos. Todo este aparato advindo com a chegada da corte portuguesa em terras brasileiras, fez que com os gastos aumentassem e as despesas para os cofres públicos alavancassem. Fato este, não dando outra opção à corte, a não ser na instituição e no aumento de novos tributos. Surge, com isso, as taxas. O Direito Tributário somente foi devidamente fundamentado com a decretação dos Atos Adicional de 1834 (MURTA; CARVALHO, 2018, p.28).

Com o advento do Rei Dom João VI em terras brasileiras, os tributos arrecadados passaram a ser aplicados no próprio Brasil, mas com benefícios para a família real e não para a sociedade brasileira da época. Em 1837 ocorreram diversas transformações no direito fiscal brasileiro, a partir das mudanças implementadas pelo Marquês de Olinda, consoante as palavras de Benedito Ferreira (1986):

Foram abolidos os 40% de adicionais sobre a aguardente da Bahia; • Foi substituída a décima da chancelaria por uma taxa de 2% sobre o valor das transações e abolidos os direitos cobrados sobre os couros destinados ao consumo das províncias; • Foi fixado o imposto de exportação em 2% sobre o gado; • Foi alterado o imposto sobre lojas, passando a ser cobrado na base de 10% sobre o valor locativo do estabelecimento; Foram abolidos os direitos de 50 réis nos couros, de Pernambuco e Alagoas; - Foram abolidos os donativos do azeite; - Foi abolida a contribuição sobre a saca de algodão exportado; - Foram abolidos os 10% sobre a carne seca exportada (FERREIRA, 1986, p. 55).

Com a proclamação da maioria de D. Pedro II e a empolgação criada em torno de tal momento, em 1840, as alterações no sistema tributário continuaram a ser imprimidas. Nas palavras de Ferreira (1986) em tal período, as alíquotas existentes foram quase que triplicadas e novos tributos e taxas também emergiram. Dentre as alterações implantadas destacam-se a preservação da alfândega como provedora das despesas primárias, o imposto sobre indústrias e profissões e a duplicação do imposto sobre leilões.

Dito isto, até por volta de 1864, seguiu-se uma trilha de prosperidade e tranquilidade no Brasil que acabou sendo perturbada pelo início da Guerra do Paraguai. A situação de combate com o país vizinho culminou na necessidade de aumento de arrecadação para custeio do conflito e, nos anos de 1870 a 1880, foi o que se observou das decisões políticas tomadas (TRISTÃO, 1998). Entre estas, merecem destaque o reestabelecimento do Imposto adicional de 50% sobre os direitos de importação dos vinhos secos, a elevação ao dobro o Imposto de farol de navegação e o retorno dos serviços de capatazia e docas a competência do governo.

Em 1891 foi institucionalizada na Constituição brasileira o regime federativo, imensamente influenciado pela federação norte-americana. Os Estados puderam, então, dispor de Constituição própria e organizar os municípios, respeitando os ditames da Lei maior. Nas palavras de Ferreira (1986) as províncias passaram simplesmente a serem consideradas ‘estados federativos’ vinculados aos Estados Unidos do Brasil com as competências tributárias estratificadas entre a União e os Estados.

A Constituição de 1934, por sua vez, além de discorrer sobre as competências tributárias da União e dos Estados, incluiu em seu corpo normativo as disposições referentes aos Municípios (TRISTÃO, 1998). Nessa senda, os Estados adquiriram competência para a cobrança do Imposto de Vendas e Consignações - IVC e, assim, a alíquota do Imposto de Exportação foi reduzida em um total de 10%, com censura quanto a sua exigência para as operações realizadas de modo interestadual (MURTA; CARVALHO, 2018).

O IVC caracterizava-se por ser cumulativo, ou seja, sem direito a compensações com o montante do imposto já pago em operações anteriores. A incidência do IVC se dava em todas as operações de venda, desde a saída da mercadoria do produtor até o consumidor final.

Com relação à Constituição Republicana de 1937, José Américo Tristão (1998) assim dispôs:

A Federação afirmada na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 10 de novembro de 1937, restou meramente formal, porque na realidade, no período de 1937 a 1945 pouca obediência se prestou à Constituição. Os Estados regiam-se pelo Decreto-Lei 1202, de 8 de abril de 1939, verdadeira "lei orgânica" dos entes federados e eram governados por interventores nomeados pelo Presidente da República. As eleições para o Parlamento jamais foram convocadas. Na Constituição de 1937 os municípios e suas competências tributárias avançaram um pouco mais, mantendo-se, todavia, atados aos limites impostos pelas respectivas Constituições estaduais (TRISTÃO, 1998, p. 27).

O retorno de fato ao modelo federativo só ocorreu após a promulgação da Constituição de 1946 com o reestabelecimento de garantias à autonomia dos entes estatais. O poder legislativo retornou a ser bicameral, modelo perdido em 1934 pela criação de um Conselho Federal que havia extinguido o Senado.

No que concerne ao Sistema Tributário, Pablo Dutra Martuscelli (2010) afirma que a Carta Régia acima descrita instituiu os princípios da anualidade, anterioridade e legalidade tributária, bem como alguns benefícios fiscais, tais como isenções e imunidade a pequenas propriedades rurais, consoante o art. 19, § 1º da Constituição de 1946.

Na década de 50 a principal receita arrecadatária da União era decorrente do imposto de importação, mas todos os impostos federais tiveram ganho de crescimento percentual ano a ano em tal período (LUIZ CARLOS FERREIRA, 2012). Contudo, conforme o referido autor, ainda assim as despesas suplantaram as receitas na época referida, gerando um déficit de mais de 145,5 milhões.

Os anos 60 foram marcados na história brasileira como a era do período militar, a partir do golpe de 1964 que depôs o então presidente João Goulart. Em que pese se conheça tal década como o período do “milagre do crescimento econômico” no país, consoante

Ferreira (2012), os militares não mediram esforços para a tomada de empréstimo no exterior, o que ocasionou no aumento absurdo da dívida externa brasileira.

Assim, em 1966, o então ministro da Fazenda, Otávio G. de Bulhões concebeu uma reforma no Sistema Tributário brasileiro, pautada pelo crescimento e pela característica essencialmente privatista decorrentes das reformas administrativa e financeira.

Dentre as metas a serem alcançadas pela reforma acima citada estavam o aumento da exação fiscal incidente sobre a sociedade, afim de que o Estado pudesse captar mais recursos, bem como a modernização tributária de modo que se conseguisse diminuir as desigualdades de renda nas diversas regiões do país. Para tanto, conforme Tristão (1998), previu-se uma reanálise normativa de alguns tributos a ponto de identificar possíveis falhas técnicas, como por exemplo, na conceituação de determinados fatos geradores da imposição tributária, de modo a se adequar o sistema tributário ao cenário econômico então existente.

Nesse sentido, nos termos adiante, Murta e Carvalho (2018) afirmam que a reforma tributária de 1966 intentou restaurar ao estado federal a sua capacidade de financiamento:

A reforma tributária de 1966 tencionava a restauração da capacidade de financiamento do ente federativo estatal, a operação do sistema tributário como ferramenta do processo de acumulação de capital e incentivo para os setores estratégicos. Desse modo, a principal finalidade da reforma tributária de 1966 era a modificação do sistema tributário como meio capaz de promover o equilíbrio de orçamentos e promover o desenvolvimento econômico (MURTA E CARVALHO, 2018, p. 30).

O modelo de reforma tributária implementado em 1966 também ampliou a atuação dos impostos indiretos, com a instituição do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM, de competência estadual, que se notabilizou pela característica do critério do valor agregado e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, de competência da União. O ICM funcionava de forma não cumulativa na cadeia produtiva, atenuando-se a base de cálculo das operações posteriores relativas à circulação das mercadorias. Contudo, o poder de legislar dos Estados quanto a esse imposto foi restringido, sobretudo quanto às alíquotas, que passaram a ser fixadas pelo Senado Federal.

No que tange ao IPI, foi definida estrutura de alíquotas divergentes, conforme o aspecto essencial dos produtos, de modo que a tributação foi realizada de forma mais rígida para produtos que eram considerados menos essenciais (AMED; NEGREIROS, 2000).

Ressalta-se, ainda, acerca do ICM, que foram estabelecidas uma série de desonerações tributárias a exemplo de isenções, não incidência e reduções de alíquotas. Como resultado dessa política de desoneração fiscal, os recursos advindos da arrecadação passaram a cair de forma preocupante e governo federal não se demorou em criar alternativas de custeio, tal

como em 1970, com a instituição do Programa de Integração Social -PIS, tributo cumulativo e incidente sobre o faturamento mensal das empresas e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, custeado pela contribuição de entidades de natureza pública (MURTA; CARVALHO, 2018).

A promulgação da Constituição Federal de 1988, por seu turno, trouxe um capítulo exclusivo para o Sistema Tributário Nacional - STN. No teor dos artigos 145 a 162, encontram-se, claramente, os princípios constitucionais para a tributação, as competências e limitações dos entes da Federação em matéria tributária, assim como a repartição das receitas. Assim, o STN foi pautado pelo aumento das transferências de receitas aos Estados e Municípios, pela garantia da autonomia entre os entes federados e pelo reconhecimento dos Municípios como integrante da federação brasileira.

Quanto ao Sistema Tributário Nacional, lembra Francisco Dornelles (2013) que:

A Constituição de 1988, no seu capítulo tributário, manteve praticamente a estrutura da Emenda nº 18 de 1966. O IR e o IPI continuaram sendo o carro chefe da arrecadação da União e o ICM (que se tornou ICMS), a principal fonte de arrecadação dos estados. A ênfase do legislador constituinte foi promover uma acentuada descentralização dos recursos tributários e assim fortalecer financeiramente os estados e os municípios, sendo estes últimos os maiores beneficiados (DORNELLES, 2013, p. 7).

Ainda consoante Dornelles (2013), o antigo ICMS incorporou outros tributos incidentes sobre combustível e lubrificantes, sobre energia elétrica e mineração, bem como comunicações e transportes, todos que antes eram da esfera federal, e converteu-se no ICMS (art.155, I, b). Além disso, no campo da repartição da receita desse imposto, a cota-parte dos municípios foi elevada de 20 a 25% (art.158, IV).

Os estados adquiriram competência para fixar as alíquotas internas do ICMS, que passaram a ser definidas pelos regulamentos de cada estado, contanto que fossem superiores às alíquotas interestaduais. As alíquotas aplicadas nas operações interestaduais e nas exportações, bem como as alíquotas máximas nas operações internas, seriam definidas pelo Senado (MURTA; CARVALHO, 2018).

Buscou-se, ainda, na Constituição Federal de 1988 que o Estado exercesse amplamente a sua função social. Tal fato repercutiu no pleno direito de acesso à previdência, bem como no aumento dos programas de assistência social e também no crescimento das despesas de saúde.

Assim, ao passo em que se promoveu um maior alcance da mão estatal ao meio social, também se procedeu com a repartição aos entes federados das receitas tributárias. Entretanto, consoante Sue-Ellen Nonato Paz (2008) não houve uma concatenação nesse processo de descentralização de receitas com a definição das responsabilidades públicas.

Ao passar dos anos, tal desarmonia ou falta de concatenação entre as diversas regiões do país ocasionou em um desenvolvimento econômico e social nacional desordenado. Tal fato trouxe à tona a discussão de uma nova reforma tributária, que, dentre diversas finalidades, resultaria na repartição com equidade da carga tributária bem como na redefinição do destino da arrecadação.

2.4 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

A exação tributária deve ser compreendida como o poder demarcado pelo direito inerente ao estabelecimento de obrigações de ordem pecuniária, essenciais para a manutenção do funcionamento satisfatório do Estado, ou seja: para garantia do custeio administrativo estatal indispensável a consecução dos anseios da sociedade⁸ (PROBST, 2018).

Para chegar-se a tal feito a administração tributária detém de instrumentos fiscalizatórios, corroborados por um corpo normativo, que atuam de forma imperiosa sobre os contribuintes a partir da observância da ocorrência do fato gerador, a saber: o lançamento, o auto de infração, inscrição em dívida ativa, entre outros.

Vinícius Garcia (2019) preceitua que a Constituição Federal de 1988 e o ordenamento jurídico brasileiro, foram estabelecidos justamente para evitar o esvaziamento do Estado social e a mitigação dos direitos humanos constitucionalmente estabelecidos no Brasil.

No que tange a legislação tributária, cumpre dizer que esta é delineada por um arcabouço de princípios tais como: da legalidade, da irretroatividade, da capacidade contributiva, da vedação da utilização do tributo com efeito confiscatório, da anterioridade da lei tributária, da não discriminação de pessoas ou bens em razão da sua procedência ou destino, da uniformidade geográfica, todos, conformadores da estabilidade das relações, isto é: da segurança jurídica⁹.

⁸ Miranda (2015, p. 119-120) delimita a criação e o funcionamento do Estado: “Mas o Estado não existe em si ou por si; existe para resolver problemas da sociedade, quotidianamente; existe para garantir segurança, fazer justiça, promover a comunicação entre os homens, dar-lhes paz e bem-estar e progresso. É um poder de decisão no momento presente, de escolher entre opções diversas, de praticar os atos pelos quais satisfaz pretensões generalizadas ou individualizadas das pessoas e dos grupos. É autoridade e é serviço. Repartido juridicamente por órgãos e agentes do Estado, o poder toma, por outro lado, a configuração de um conjunto de competências ou poderes funcionais de tais órgãos, poderes esses estabelecidos pela Constituição, poderes constituídos e, portanto, definidos e circunscritos por suas normas” ou poderes funcionais de tais órgãos, poderes esses estabelecidos pela Constituição, poderes constituídos e, portanto, definidos e circunscritos por suas normas”.

⁹ Geraldo Atatiba (2016) pontua que o princípio da segurança jurídica é a essência do próprio direito. Constitui, mesmo, decorrência do próprio Estado Democrático de Direito e se estriba nos postulados da certeza e da igualdade.

Neste sentido, Regina Helena Costa (2020) afirma que os princípios constitucionais, integrantes do chamado Estatuto do Contribuinte¹⁰ revelam-se limitações ao poder de tributar, na medida em que apontam como deve ser exercida a competência conferida aos entes federados.

Os princípios representam, ainda, os alicerces ou elementos de estruturação e coesão das normas, podendo apresentar-se de forma positiva/explicita ou implícita/não expressos. Enquanto os princípios positivos são aqueles expressos na linguagem do direito, os implícitos, embora não escritos nas normas legais, atuam como bases dos direitos, preceitos fundamentais para a prática e proteção de direitos.

A Constituição Federal de 1988 admite as duas espécies supracitadas de princípios¹¹, porquanto, ao tempo em que apresenta em seu escopo alguns princípios, também atua como fonte de inspiração para outros.

Contudo, mesmo diante dos institutos constitucionalmente consagrados e limitantes do poder de tributar dos Estados, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA (2011) ressalta que o sistema tributário brasileiro exerce força excessiva sobre as camadas pobres e intermediárias de renda, o que se deve, especialmente, dos impostos indiretos (sobre o consumo).¹²

Ao se comparar o Brasil com os demais países componentes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), considerando tão-somente os tributos indiretos (sobre bens e serviços), o país subiria do vigésimo para o segundo lugar no *ranking* dos países com maior carga tributária¹³; se fossem considerados apenas os tributos diretos (sobre renda e patrimônio)¹⁴, o país cairia para o trigésimo lugar (ORAIR, 2015).

¹⁰ Expressão utilizada para designar os direitos e os deveres do contribuinte.

¹¹ No entendimento de Luís Roberto Barroso os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie [...] Em toda ordem jurídica existem valores superiores e diretrizes fundamentais que ‘costuram’ suas diferentes partes. Os princípios constitucionais consubstanciam as premissas básicas de uma dada ordem jurídica, irradiando-se por todo o sistema. Eles indicam o ponto de partida e os caminhos a serem percorridos (BARROSO, 2014, p. 147 a 149).

¹² O IPEA (2011, p. 17) se utilizou dos dados da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) para a “realização de estimativas da incidência dos tributos indiretos sobre a renda das famílias, pois a POF coleta os dados relativos às despesas efetuadas com bens e serviços, base para a aplicação das alíquotas legais ou efetivas incidentes sobre o consumo”.

¹³ O autor Orair (2015, p. 7) fala a respeito do assunto carga tributária e ressalta que este “é notoriamente controverso e assumiu crescente relevância no debate sobre a política fiscal brasileira em razão do movimento de ascensão que vem desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), quando partiu de níveis próximos a 23% para superar 33% do produto interno bruto (PIB) em 2014”.

¹⁴ Segundo Castro (2014), devem ser revistas as políticas de tributação no país, onde uma das formas de redução da desigualdade social brasileira seria a adoção da tributação com incidência maior sobre os impostos diretos que,

Da ideia extraída na doutrina internacional, Carlos Araújo Leonetti (2015) descreve que a renda de um contribuinte também pode ser medida em função do consumo realizado. O consumo, ao lado da renda e do patrimônio, constitui um dos índices presuntivos da riqueza, universalmente considerados pela tributação (COSTA, 2020).

Laura de Carvalho (2018) reforça a premissa de que esta modalidade de tributação, não se faz como uma das melhores alternativas existentes, visto que uma tributação indireta sobre consumo (e produção) é capaz de contribuir para o aumento da desigualdade de renda social.

Diante destas colocações passa-se a destacar alguns princípios que norteiam as normas tributárias e que, aparentemente, configuram-se como não observáveis no que se refere a tributação sobre o consumo, sobretudo ao se considerar os contribuintes de fato que são os que efetivamente suportam a carga fiscal. A aplicação daqueles, conforme se verá não é perceptível aos olhos da coletividade brasileira diante da perenidade da situação de desigualdade social e econômica vivida pelas camadas mais pobres.

São eles: a igualdade e justiça tributária, o princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade. Abordar-se-á ainda, os chamados princípios jurisdicionais de tributação, relativos à origem e ao destino das relações negociais, vez que relevantes a temática da tributação sobre o consumo.

2.4.1 IGUALDADE, JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A EFETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

A igualdade tributária pode ser compreendida como consequência do princípio de igualdade consagrado pelo art. 5º da Constituição Federal de 1988 e responsável pelo direcionamento de todo o ordenamento jurídico.

No aspecto normativo, consoante Luciano Amaro (2014), o princípio em comento está positivado no art. 150, II da Carta Magna, o qual dispõe sobre a proibição para os entes políticos de tratar de modo desigual os contribuintes que estejam inseridos na mesma situação, vedando também toda e qualquer distinção em função da ocupação profissional ou função.

Nesse sentido, Humberto Ávila (2008) define a igualdade tributária como um método de moderação da igualdade entre particulares, pois, o contribuinte deve receber tratamento

em tese, seriam mais progressivos. Dentre os tributos que seriam mais eficazes para a redução da desigualdade, destacam-se os impostos que incidem sobre renda e propriedade.

diferenciado nos requisitos de sua diferenciação, consoante as suas peculiaridades, executando as suas obrigações pela sua capacidade contributiva.

Todavia, o mesmo autor aponta que os elementos de diferenciação (que não devem ser contrários as normas constitucionais) podem ocorrer de dois modos: quando existe a proibição quanto ao elemento de comparação, conforme as situações discriminatórias proibidas pelo teor do art. 3º, inciso IV da Carta Magna e também, quando existe a expressa definição do uso específico de uma medida de comparação para tributo, conforme o art. 145, § 1º, que determina que, os impostos serão pessoais e em conformidade a capacidade econômica do indivíduo.

No intento de se construir a uma resposta acerca do que seria justo, igual ou desigual, Misabel Derzi (1982) afirma ser bastante controverso separar tais termos, vez que sujeitos os conceitos a variações histórico-culturais. Não obstante, segundo a autora, o preceito da igualdade, conforme disposto na Constituição prescreve uma ação positiva do legislador, sendo-lhe proibido deixar de considerar as disparidades advindas de fatos para conferir-lhes diferenciação de tratamento.

Para Sacha Calmon Coelho (2018) uma norma tributária que criasse um imposto fixo ou, ainda, que fosse um tanto gravosa, a ponto de não ser sentido o seu encargo pela parcela mais abastada da população, em detrimento do seu não suporte pelas faixas mais pobres, seria extremamente infratora do princípio em comento.

Assim, conforme o autor acima, tem-se dois marcos limitadores obrigatórios para o legislador tributário no que toca a observação do princípio da igualdade, a saber: a força coercitiva fiscal deve atentar sempre para além da renda mínima existencial perante a necessidade de subsistência dos indivíduos. De outro flanco, também não pode o sujeito passivo ser tolhido em seus rendimentos de forma excessiva, a ponto de tornar-se tal mecanismo um instrumento confiscatório.

No que tange ao sistema normativo tributário, hodiernamente, a sociedade tem se indagado a respeito de sua funcionalidade quanto a justiça fiscal, em face da percepção daquela de suportar grande parte do encargo de manutenção do aparelho estatal.

Sobre esse aspecto, aponta-se que o Estado, como ente garantidor das políticas públicas e direitos fundamentais pode e deve ser o vetor de promoção da justiça social. Nesse sentido, a política tributária que vise a consecução de tais premissas deve pautar-se por preceitos de isonomia e justiça, posto que, de outro modo, não se observará a diminuição das desigualdades sociais.

O caráter regressivo de alguns tributos, especificamente os que incidem sobre as relações consumeristas é um fator limitante do alcance da justiça tributária. Não se pode olvidar que tais tributos incidem sobre as operações, sem a consideração da condição aquisitiva da pessoa que de fato suporta o encargo fiscal.

A guisa de exemplo, tem-se o ICMS que normalmente incide com uma alíquota interna de 18% sobre as circulações de mercadorias. Se tomarmos em conta um trabalhador que tenha como rendimento um salário mínimo e necessite, a partir deste, de adquirir alimentos e produtos de maior necessidade, logo se verá que seu poder de compra e subsistência é fortemente afetado pela tributação, em que pese, de direito, seja o comerciante o contribuinte do imposto, conquanto os repasse as mercadorias vendidas.

Diante de tais considerações, defende-se que a política fiscal deve cingir-se segundo o aspecto progressivo da incidência tributária, considerado tal como aquele que se opera segundo a capacidade contributiva. Alguns tributos como o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU e o Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF exemplificam amplamente a possibilidade de aplicação desse caráter progressivo. Quanto a regressividade tributária dos impostos sobre o consumo, aprofundar-se-á a sua análise no tópico 3.5.

2.4.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A OBSERVÂNCIA DA DISPONIBILIDADE DE RENDA

Conforme abordado anteriormente, existe a compreensão de que a sociedade deve contribuir com parte de sua riqueza para o custeio das despesas do Estado, consoante a sua capacidade contributiva. Nessa toada, insta registrar que desde a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, originária na França, já se percebia a partir do seu art. 13 institutos concernentes a participação social dos cidadãos para manutenção do Poder Público, segundo as suas capacidades¹⁵.

A participação dos indivíduos para com o Estado por meio de suas riquezas, portanto, deve revestir-se de uma obrigação solidária, orientada e caracterizada para atendimento do interesse público, não sendo o patrimônio individual separado dos aspectos coletivos (MOSCHETTI, 1980).

¹⁵ Art. 13. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés (DÉCLARATION DES DROITS DE L'HOMME ET DU CITOYEN, 1789).

O princípio da capacidade contributiva esclarece, portanto, que o ânimo arrecadatário estatal deve sopesar a necessidade de manutenção da renda dos cidadãos, confluindo assim, como instituto fundamental para a minimização das desigualdades sociais.

Com o advento da Lei Maior e também da redemocratização, foi assegurado em seu teor a capacidade contributiva, consoante o art. 145, §1º, ao qual aponta que, sempre que foi possível, os impostos serão pessoais e conforme a capacidade econômica do contribuinte, com a prerrogativa concedida a Administração Pública para a conferência da efetividade dos objetivos, identificação do respeito aos direitos individuais, patrimônio, rendimentos e demais atividades econômicas do indivíduo (BRASIL, 1988, online).

Desse modo, tal princípio interliga o legislador e a obrigação de observância quanto as possibilidades financeiras dos contribuintes, para que assim, exista uma diferenciação precisa entre os desiguais e não para os iguais, os quais devem ter um tratamento isonômico.

Cai a lançar notar que a capacidade contributiva, hodiernamente, aplica-se somente aos impostos, pois, seu fato gerador é referente a situação consoante do contribuinte, desconsiderando qualquer atividade do Estado. Assim, seu emprego não seria atinente aos tributos de contraprestação, que são operados por meio de custo e benefício colhido e aplicado para o contribuinte, como no caso das taxas e das contribuições sociais.

Também, assim, entende Hugo de Brito Machado (2017) ao destacar que a tributação conforme a proporcionalidade da capacidade financeira dos contribuintes vincula o legislador infraconstitucional apenas o que concerne aos impostos. Em relação aos demais tributos – taxas e contribuições sociais – poderia ser realizado juízo de valor e discricionário quanto a oportunidade e conveniência de aplicação do princípio em comento.

Há, todavia, entendimento doutrinário de modo oposto ao acima apresentado, no sentido de que o princípio da capacidade contributiva deve atuar como um fator de inspiração para as demais figuras de tributação que fazem parte do ordenamento tributário, mesmo que seu uso não possa ser de modo direto (LEJEUNE VALCÁRCEL, 1980).

Assim, para os tributos que são vinculados a uma contraprestação do Estado, a capacidade contributiva deve ser aplicada, mesmo que de modo restrito, com respeito as características e limites para cada espécie de tributos, por intermédio da vedação do confisco e também da ciência quanto ao mínimo essencial para cada contribuinte.

Como visto, a capacidade contributiva observa-se propriamente nos impostos e há quem defenda que, de forma reflexiva, também atua sobre os demais tipos de tributos. No que toca a identificação do princípio ora estudado sobre a tributação sobre o consumo, convém ressaltar três correntes interpretativas lembradas por Alessandra Teixeira (2002).

A primeira defende que a tributação sobre o consumo alcança a capacidade contributiva do contribuinte de direito (comerciante ou produtor de bens e serviços). Contudo, a autora discorda no sentido de que tais atividades são tributadas pela renda. Ademais, os comerciantes costumam repassar o ônus fiscal aos consumidores, contribuintes de fato.

A segunda linha compreende que a capacidade contributiva dos contribuintes de fato é que é tocada pela tributação sobre o consumo. Mais uma vez, discorda a autora supracitada ao dizer que a tributação indireta considera os valores dispendidos pelos indivíduos para a aquisição de determinado bem ou serviço.

A terceira corrente, a qual acosta-se Alessandra Teixeira (2002), afirma que a própria operação, seja de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços, é que é atingida pela tributação sobre o consumo. Conforme a autora, à guisa de exemplo, quando se busca a redução de alíquota sobre determinado tributo, na verdade, quer se alcançar a desoneração da operação em si e, não, o consumidor final.

Perante as linhas interpretativas acima apresentadas, parece plausível acostar-se a segunda linha, vez que o consumidor final é que oferta parte de sua renda para adquirir um bem ou serviço gravado por tributos, que embora assumidos pelo contribuinte de direito são integralmente transpassados aos seus consumidores.

Convém notar, ainda, nos termos do art. 145, §1º da C.F/1988 que o princípio da capacidade contributiva possui uma peculiaridade em sua redação legislativa, especificamente quanto a expressão “sempre que possível”.

Por meio da análise história do instituto jurídico em comento, aponta-se que, a expressão supracitada possui relação com o caráter pessoal da responsabilidade tributária, uma vez que nem todas as espécies de exação possuem tal graduação. Nesse sentido, o artigo 202 da Constituição Federal de 1946, apontava que o termo “sempre que possível” estaria atrelado ao caráter pessoal dos impostos¹⁶.

Convém lembrar, conforme outrora explanado, que os impostos são distintos em diretos e indiretos. Essa espécie tributária na modalidade direta tem incidência sobre patrimônio e renda, com característica progressiva.

Os tributos indiretos, por seu turno, são aqueles incidentes sobre as atividades econômicas para consumo de bens e serviços. O contribuinte, em tais casos é o comerciante, que repassa o valor do encargo fiscal incidente sobre suas mercadorias para o preço final. De tal modo, até pouco tempo, imaginava-se que não seria possível a identificação das

16 Conforme a Constituição Federal de 1949, em seu art. 202, os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

características pessoais dos indivíduos que realmente arcam com o ônus financeiro da tributação.

Contudo, com a implantação de ferramentas tecnológicas a administração tributária, particularmente no que tange aos fiscos estaduais (detentores da legitimidade ativa para lançamento e cobrança de um dos principais tributos incidentes sobre o consumo – ICMS), detém de perfeitas condições de identificar cada consumidor no momento da emissão dos documentos fiscais, que atualmente é realizada de forma eletrônica.

Por meio de um esforço entre os órgãos fazendários federais, estaduais e municipais seria possível, por exemplo, mapear o caráter pessoal e contributivo de cada consumidor assistido por programas sociais do governo no momento da emissão do documento fiscal e, por conseguinte, imaginar a implementação de políticas públicas de caráter extrafiscais.

A par disso, o que se observa é a tentativa de se exteriorizar alguma assistência fiscal as pessoas de menor poder aquisitivo conforme o aspecto da essencialidade de determinados produtos. Conforme essa análise, os produtos que são indispensáveis para a vivência humana devem ser tributados com carga nula ou reduzida, enquanto os considerados fúteis ou supérfluos detém onerosidade expressiva, pelo seu uso costumeiro por aqueles que possuem maior capacidade econômica.

Esse aspecto resulta na praticidade de tributação das atividades econômicas concernentes a oferta e demanda de produtos e serviços. A administração tributária, por conseguinte, fica refém de tal limitação propondo soluções fiscais que pouco contribuem para a busca da justiça fiscal e social tão almejada (SALDANHA SANCHES, 2010).

2.4.3 VIÉS DE OBRIGATORIEDADE DA ESSENCIALIDADE E SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

O pensamento de se tributar o consumo conforme a condição de essencialidade das mercadorias ou serviços não é novo no ordenamento jurídico brasileiro. Isto porque, ao contrário do que se observa no regramento de alguns países, tais como os pertencentes à União Europeia¹⁷ em que não existe manifestação explícita quanto a essencialidade, as Constituições brasileiras apresentaram interesses peculiares no sentido de se identificar a finalidade para que se destinam as mercadorias.

¹⁷ Embora não se observe na Comunidade Europeia dispositivos expressos no sentido de se observar a essencialidade na graduação do imposto sobre o consumo, é possível citar um movimento, ainda que desuniforme de se tributar com alíquotas menores os bens mais essenciais. A Exemplo disso, na Espanha as refeições são tributadas com uma alíquota menos gravosa e na Itália, as frutas e verduras são oneradas com mais suavidade em comparação a outros produtos.

Sobre esse aspecto, ainda na constituição de 1946, o critério da essencialidade já era observado, embora não de forma expressa, visto que seu texto desonerava a tributação de mercadorias consideradas indispensáveis à habitação, o vestuário, a alimentação e ao tratamento médico das pessoas em condições econômicas desfavoráveis¹⁸. No mesmo sentido, posicionou-se o texto constitucional de 1967 ao afirmar que o legislador infraconstitucional deveria isentar os produtos definidos como de primeira necessidade¹⁹. Foi também na Constituição Federal de 1967 que o termo “essencialidade” passou a ser expressamente adotado, contudo em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI²⁰.

A partir da promulgação da Constituição de 1988 o critério da essencialidade passou a vincular-se não apenas ao IPI, mas também ao ICMS, conforme o conteúdo disposto pelo o art. 153, §3º, I, no que concerne ao IPI (que seria seletivo, em função da essencialidade do produto) e pelo art. 155, §2º, III, quanto ao ICMS (que poderia ser seletivo, em função da mesma condição).

Nessa senda, percebe-se que a redação de tais dispositivos que compreendem a exteriorização da legitimidade ativa tributária de cada ente federado não é exatamente idêntica, vez que na esfera federal a característica da seletividade, segundo o texto constitucional, deveria ser observada. Já no âmbito dos Estados e Distrito Federal, tal termo seria apenas facultativo.

A partir da vinculação constitucional entre os termos “seletividade e essencialidade” no que tange a observância da tributação sobre o consumo, a doutrina passou a considerar a seletividade como sendo um princípio ou dever de observância ao legislador ordinário.

Continuando a análise a respeito do princípio da seletividade há na doutrina discussão acerca da sua aplicação sobre o ICMS, uma vez que conforme a redação constitucional tal imposto poderá ser seletivo, ensejando, portanto, apenas uma opção ou faculdade a normatividade infraconstitucional.

Quanto a isso, Hugo de Brito Machado (2015) posiciona-se de modo a concordar que a seletividade no caso do ICMS seria uma faculdade ao legislador. Contudo, se o ente estatal

¹⁸ Já o art. 15 da Constituição de 1946 estabelece que compete à União decretar impostos sobre: [...] §1º São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

¹⁹ Por sua vez a Constituição Federal de 1967, em seu art. 24, dispõe que compete aos Estados e ao distrito Federal decretar impostos sobre: [...] §6º Os Estados isentarão do imposto sobre a circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade [...]

²⁰ A citada Constituição Federal de 1967, em seu art. 22, dispõe que compete à União decretar impostos sobre: [...] V – produtos industrializados; §4º O imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores [...].

resolver empregá-la, deverá o fazer consoante a essencialidade da mercadoria e não de acordo com outros critérios, principalmente se contrários ao que preconiza a Carta Magna.

Conforme o autor, o critério da seletividade não pode ser outro, senão a essencialidade, de forma que a mercadoria considerada essencial há de ter alíquota mais baixa. Em contrapartida, a menos essencial, cuja gradação vai até o que se considera como supérflua, há de ser onerada de maneira mais gravosa.

A justificativa doutrinária para a defesa da seletividade como uma faculdade ao legislador baseia-se, primeiramente, na literalidade do texto normativo. Assim, o constituinte teria tido a intenção de exatamente diferenciar a essencialidade no caso do IPI e do ICMS, notadamente tributos com características distintas.

Há ainda um segundo fator, no sentido de o ICMS ser originário do antigo ICM, o qual era exigido mediante a aplicação de alíquotas uniformes. Desse modo, estaria o constituinte a alerta o legislador ordinário sobre a possibilidade de utilização de tal instituto, vez que outrora, o imposto sobre o consumo se dava de forma linear (ESTURILIO, 2008).

Roque Antônio Carrazza (2009), contudo, reclinase de forma oposta ao pensamento de Machado, ao dizer que a aplicação da seletividade, mesmo no ICMS, seria obrigatória. Diz mais, que a utilização do termo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”. O legislador, por conseguinte, não estaria diante de uma faculdade, mas, sim, de uma norma cogente com observância vinculada.

Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela, *ipso facto*, está lhe imputando um dever. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm *poderes-deveres* (ou como mais apropriadamente proclama Celso Antônio Bandeira de Melo, *deveres-poderes*) (CARRAZZA, 2009, p.458).

A presente pesquisa acosta-se ao pensamento do autor supracitado, porquanto existe um dever e não uma discricionariedade quanto a concretização da essencialidade tributária. Afirmar a essencialidade de modo optativo ou facultativo seria reconhecer a ausência de sentido e função para a norma constitucional.

Consoante apontado por Carrazza (2009), as normas constitucionais que integram o Sistema Tributário Nacional não se configuram como sugestões ou dicas ao legislador ordinário, mas sim deveres como corolário da limitação constitucional ao poder de tributar. Ainda consoante a esse aspecto, se o conteúdo disposto no inciso III, §2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 fosse mero conselho, sua concretização não seria observada.

Ao se verificar as legislações estaduais no tocante ao exercício da competência tributária percebe-se que os Estados optaram por instituir um ICMS seletivo, independentemente de compreendê-lo como obrigatório ou facultativo.

Tal constatação indica que os entes estatais assimilaram a seletividade com um viés obrigacional e não propriamente optativo, em face do histórico da má vontade consciente da classe política quanto a livre criação de dispositivos normativos concernentes a consecução dos imperativos de justiça.

De mais a mais, cumpre salientar que a seletividade em razão da essencialidade na tributação sobre o consumo deve atenção ao princípio da igualdade, sendo, por conseguinte, um mecanismo que dispõe o legislador para consecução da justiça fiscal no momento de eleger as operações mercantis passíveis de tributação.

2.5 PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM E NO DESTINO COMO FUNDAMENTO DAS RELAÇÕES COMERCIAIS

É sabido que o mundo se encontra a cada dia mais conectado em virtude do avanço tecnológico, seja no plano pessoal, político ou econômico, confluindo para um cenário de formação de uma verdadeira aldeia global. Conforme Ricardo Lodi Ribeiro (2019) o desenvolvimento do comércio internacional, o avanço tecnológico e a universalização da circulação de ideias e pessoas acabaram por romper com a acepção da *Era Moderna* de que a sociedade vive em espaços demarcados pelos Estados nacionais.

Nesse sentido, a globalização na concepção de Frédéric Vandenberghe (2011, p. 86), *“se refere à integração sistêmica da vida social e sua subordinação à lógica abstrata do capitalismo financeiro e do desenvolvimento tecnológico”*.

Contudo, para o referido autor, o globalismo deve ir além de um sistema mundial unificado apenas por um substrato econômico e tecnológico, sendo, portanto, necessário a construção de diálogos interculturais e sociais com fins de promoção de um projeto comum para a humanidade. A esse processo de união simbólica entre as civilizações por uma visão que englobe e situe a figura humana no universo dá-se o nome de cosmopolitismo (VANDEBERGHE, 2011).

Tal perspectiva de universalização econômica, tecnológica e humanitária aponta para que o direito se comunique com os Estados no intuito de se adequar às diversas transformações em andamento. A tributação sobre o consumo, nesse sentido, vê-se

completamente implicada, porquanto presente nesse cenário de integração política e econômica.

Quanto ao termo integração, na concepção de Karl Wolfgrang Deutsch (1982), significa este compor um todo com as partes, transformando unidades originariamente distantes em componentes de um sistema harmônico. É, portanto, um relacionamento entre unidades que mutuamente interdependentes produzem propriedades de um sistema que por si mesmas não teriam.

No que se refere a integração política, o referido autor entende como sendo a adequação de comportamentos dos atores ou unidades políticas, sejam eles indivíduos, grupos, países ou regiões. A integração econômica, por seu turno, consiste na concatenação de aspectos econômicos por duas ou mais regiões distantes que se aproximam e se expandem por meio de tal união.

Consoante Diaz Labrano (1998), a integração econômica é entendida, ainda, da seguinte forma:

El status jurídico en el cual los Estados entregan, ceden o trasladan alguna de sus prerrogativas soberanas con el fin de constituir una área de la cual, por la eliminación de las barreras, circulan libremente las personas, los bienes, los servicios y los capitales, mediante la armonización de las políticas correspondientes y bajo una égida supranacional (LABRANO, 1998, p. 60).

Nesse enfoque, relevante é observar que tais processos de integração, sejam econômicos ou políticos devem acompanhar-se, também, de uma integração normativa, posto que cada unidade partícipe em tais relações possui juridicidades peculiares.

Desse modo, conforme Valcir Gassen (2013), há que se considerar os princípios jurisdicionais de tributação como elementos essenciais e presentes em todas as relações comerciais, sejam elas internas, interestatais ou internacionais.

Compreender tais princípios é assimilar satisfatoriamente em que termos estão ocorrendo a globalização, a regionalização, as transações de mercado e a alocação de recursos financeiros. A discussão acerca da tributação na origem ou no destino inclui, ainda, o aspecto da titularidade da arrecadação de tributos incidentes sobre o consumo. Estas ferramentas serão analisadas a seguir.

A instrumentalização da jurisdição tributária ocorre por meio dos princípios de origem e de destino e é justamente através destes que se é possível compreender a sistemática atual de tributação do ICMS nas operações interestaduais.

Valcir Gassen (2013) estabelece, para fins didáticos, que o princípio da origem pode ser entendido como aquele no qual a tributação é feita no Estado em que as mercadorias são produzidas, isto é, produz-se determinada mercadoria no Estado A e neste mesmo se tributa.

Nessa senda, o referido autor afirma ainda que a adoção do princípio de origem salienta-se no sentido de determinar o “Estado” em que é produzida uma mercadoria em detrimento do “Estado” em que a mercadoria será consumida.

A adoção do princípio da tributação na origem considera, pois, a competência fiscal do Estado de origem para onerar as saídas das mercadorias produzidas em seu território, independentemente do local onde elas serão consumidas.

Assim, pode-se entender que, com o princípio da tributação na origem, tanto as mercadorias comercializadas internamente como aquelas negociadas com os demais entes federativos serão agravadas pela alíquota do ICMS praticada no Estado de saída. Por conseguinte, resta claro que ao Estado destinatário não caberá onerar nenhuma mercadoria ou serviço que seja a ele destinado.

Menciona, ainda, Gassen (2013) que o princípio de tributação no Estado de destino se manifesta quando a coerção tributária ocorre no Estado de destino das mercadorias. Assim, produz-se uma mercadoria no Estado A e o tributo incidirá no Estado B, de destino destas.

Ao passo que no princípio da origem se tributam as saídas das mercadorias dos Estados emitentes, no princípio da tributação no destino os bens e serviços são onerados pela fiscalização dos Estados destinatários. Desoneram-se, então, as exportações e tributam-se as importações com carga tributária equivalente à que é aplicada ao produto nacional ou estadual.

Há que se notar o caráter estritamente consumerista quando da aplicação do princípio em tela, pois o ICMS neste caso está pautado pelo consumo e não pela produção. Sobre isto, Gassen (2013) ensina que o elemento de conexão no princípio do destino é o consumo, sendo irrelevante, em termos conceituais, se os produtos comercializados foram ou não produzidos no Estado de destino.

Ricardo Varsano (1997) aponta que, em aspectos teóricos, a tributação interestadual do ICMS, com uso do princípio do destino seria como um catalisador para a inibição e minimização ao estímulo da guerra fiscal, favorecendo, em segundo plano, a distribuição de recursos tributários para estados importadores líquidos.

Compreende-se por estados importadores líquidos os responsáveis pela importação de volume de produtos e serviços maior do que o volume de exportação. Mediante esse aspecto, os Estados que não possuem tanto desenvolvimento exigem mudanças para a distribuição das receitas tributárias, sendo retirada da arrecadação pelo Estado origem e repassado para o

Estado destino, pois, com aplicação do princípio da origem, sua atuação seria como fundamento para a incidência do imposto de modo a propiciar o desenvolvimento apenas para alguns estados (RATH, 1997).

No direito pátrio, embora o ICMS esteja elencado no rol de tributos indiretos sobre o consumo, o princípio do destino se encontra quase que inutilizado quando da consideração das operações comerciais para efeito de tributação. Como exceção, a Constituição Federal prevê em seu art. 155, § 4º, I a tributação no local do consumo para as operações com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo.

No que tange ao comércio internacional, a regra é utilizar-se o princípio do destino, que se expressa quando um Estado, por exemplo, retira os encargos tributários sobre um produto por ele produzido que será exportado a outro parceiro comercial.

De outro flanco, quando o Estado importador recebe tal mercadoria, esta é tributada integralmente em seu território. “Tal mecanismo reflete-se como corolário dos incentivos comerciais praticados entre os Estados no sentido de se promover o intercâmbio de mercadorias” (GASSEN, 2013, p. 87).

Nessa toada, a discussão acerca da tributação na origem ou no destino inclui, portanto, o aspecto da titularidade da arrecadação de tributos de consumo, qual seja: se o Estado que foi responsável pela produção de determinado produto seria responsável pela sua tributação e percepção dessa arrecadação ou se o Estado destinatário de tais relações negociais seria responsável por tal imposição fiscal.

A materialização de tais princípios, no que tange as operações gravadas pelos impostos indiretos, pelo ICMS especificamente, acarreta discussões relativas a não resolução dos problemas sociais existentes no território brasileiro, em especial a desigualdade social e regional e questões de cunho concorrencial em matéria de competência tributária.

3 FEDERALISMO FISCAL E DESTINO DA ARRECADAÇÃO COMO FATORES DAS DEFORMIDADES ADVINDAS DA PARTILHA DA RECEITA DO ICMS NA C.F/1988

Com o advento da Constituição da República de 1988 procurou-se descentralizar as receitas tributárias entre os diversos entes da federação, a fim de assegurar o pacto federativo e a autonomia das esferas de governo.

Em que pese tal intuito e a atuação dos entes federados na constituinte acerca das atribuições tributárias, a arrecadação ainda se concentrou nas mãos da União que, além disso, passou a utilizar-se de outras formas de captação de recursos, tais como por meio de contribuições, que a bem da verdade, não se repartem com os demais pares federados.

Assim, este capítulo tratará sobre o federalismo fiscal brasileiro que embora encrustado como princípio na atual Carta Constitucional, acaba por materializar-se de forma desarmônica, uma vez que as regiões menos desenvolvidas socioeconomicamente continuam a dessa maneira figurar no cenário nacional. Apontar-se-ão, ainda, as deformidades advindas da partilha interestadual da receita do ICMS, conforme os preceitos constitucionais vigentes.

3.1 REPÚBLICA FEDERATIVA E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

É cediço que, essencialmente, o Estado Moderno se revela pelas formas federativa e unitária, sendo esta caracterizada politicamente, pela unidade do sistema jurídico, centralização da execução das leis e da gestão dos serviços. Tem-se, ainda, em tal forma de Estado a figura da desconcentração, na qual os entes não têm autonomia e personalidade jurídica, sendo subordinados hierarquicamente ao governo central que age sempre em nome do Estado.

Na forma federativa, reconhecida a partir de 1787 com a Constituição americana, cada Estado continua autônomo e é dotado de prerrogativas próprias, mas existe cooperação entre eles em prol de fins congêneres. Sobre o Estado federal americano, Alberto Diniz de Souza assim discorre:

O primeiro Estado federal foi o americano. Na época, inúmeras argumentações a favor do federalismo foram expostas por Hamilton, Madison e Jay, no célebre “The Federalist”, em favor da ratificação da Constituição de 1787 (criadora do Estado federal), entre as quais a necessidade de separação dos poderes em legislativo, administrativo e judiciário, bem como a necessidade de dividir os poderes entre o governo federal e os governos estaduais, tudo para que os Estados se unissem para a consecução de objetivos comuns, a exemplo da somatória de forças contra ameaças externas e contra os problemas políticos, administrativos e econômicos internos (SOUZA, 2005, p.170).

Há, portanto, descentralização do poder e cada ente federado tem suas competências previstas na Constituição, que dispõe de meios para que aqueles auferam recursos próprios para alcançar seus fins. No que se refere as formas de governo a acepção clássica denota a Aristóteles e Platão e é baseada no número de governantes (realeza, aristocracia e democracia), sendo tais expressões sinônimos de tomadas decisórias baseadas, respectivamente, na representação de um, de poucos ou pela maioria (MIRANDA, 2004).

Atualmente, conforme proposto por Maquiavel, tem-se a monarquia e a república como as formas fundamentais de governo, sendo a ideia republicana a que de fato interessa à compreensão do pacto federativo adotado pelo Estado brasileiro (SGARBOSSA; IENSUE, 2018).

O Brasil, como se sabe, é um Estado Republicano, no qual os Poderes são repartidos entre Executivo, Legislativo e Judiciário²¹. Tais poderes, consagrados na contemporaneidade, como independentes e harmônicos entre si, enfrentaram adversidades no que tange ao pleno exercício de suas atribuições durante a intervenção militar²².

Como exemplo, citam-se os 17 Atos Institucionais decretados pelo referido regime entre 1964 e 1969, entre os quais, o Ato Institucional nº 5 que, notoriamente, sobressaiu-se por permitir ao Presidente da República, dentre outras, decretar recesso do Congresso Nacional, das Assembleias Legislativas e das Câmaras de Vereadores, bem como intervir nos Estados e Municípios sem necessidade de observâncias às limitações constitucionais previstas. Ainda, a suspensão dos direitos políticos e da garantia de *habeas corpus* nos casos de crimes específicos e a impossibilidade de apreciação judicial dos dispositivos dispostos no AI – 5²³.

Após duas décadas de regime militar, quando direitos foram suspensos e liberdades cerceadas conforme o acima explicitado, sobreveio ao país o período de redemocratização, balizado pela atual Carta Constitucional, a qual observa-se já em seu art. 1º, a consagração do Estado federal brasileiro²⁴.

²¹ “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário” (BRASIL, 1988).

²² A Ditadura Militar no Brasil, período entre 1964 a 1985, marcou uma época de intervenção direta dos militares nas três esferas do poder nacional: Legislativo, Executivo e Judiciário. Caracterizado também pela censura, perseguição política, direitos constitucionais feridos e repressão a qualquer pessoa que manifestasse oposição aos ideais ditatoriais, representou um dos momentos mais dramáticos da história do país, isso porque configurou em violência e desrespeito aos direitos dos cidadãos. (PALHARES; GALVÃO, 2019).

²³ Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968: São mantidas a Constituição de 24 de janeiro de 1967 e as Constituições Estaduais; O Presidente da República poderá decretar a intervenção nos estados e municípios, sem as limitações previstas na Constituição, suspender os direitos políticos de quaisquer cidadãos pelo prazo de 10 anos e cassar mandatos eletivos federais, estaduais e municipais, e dá outras providências (BRASIL, 1968).

²⁴ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) (BRASIL, 1988).

Antes de prosseguir com a explanação, pertinente se faz diferenciar os conceitos de federalismo e Estado federal, porquanto possuam objetos distintos em que pese a proximidade temática e, por vezes, confundidos quando dos respectivos empregos.

Para Raul Machado Horta (1957) o federalismo, na variedade de seus tipos e na pluralidade de suas formas, é dado constante da organização política moderna como técnica de organização estatal. Paulo Bonavides (2007) identifica o federalismo como técnica vertical de organização do poder político.

José Alfredo Baracho (1986), por sua vez, entende o federalismo como uma receita para garantir a diversidade na unidade, face a variedade de necessidades locais, sendo que não se abandona certo controle do poder central. E continua:

O federalismo contribui para descongestionar a administração central; possibilita à administração melhor conhecimento dos problemas administrativos de ordem local; a descentralização territorial é sobretudo fruto de fator político, [...] relacionando a organização constitucional com a administrativa (BARACHO, 1986, p. 117-118).

O Estado federal, por seu turno, é “*criação jurídico-política e pressupõe na sua origem a existência da Constituição federal, para instituí-lo*” (HORTA, 1985, p. 6).

A construção normativa do Estado federal pressupõe a adoção de determinados princípios, técnicas e de instrumentos operacionais que podemos condensar na seguinte relação, recolhendo subsídios da contribuição doutrinária e da organização constitucional dominante do federalismo: 1. A decisão constituinte criadora do Estado Federal e de suas partes indissociáveis, a Federação ou União, e os Estados-Membros; 2. A repartição de competências entre a Federação e os Estados-Membros; 3. O poder de auto-organização constitucional dos Estados-membros, atribuindo-lhes autonomia constitucional; 4. A intervenção federal, instrumento para restabelecer o equilíbrio federativo, em casos constitucionalmente definidos; 5. A Câmara dos Estados, como órgão do Poder Legislativo Federal, para permitir a participação do Estado-Membro na formação da legislação federal; 6. A titularidade dos Estados-Membros, através de suas Assembleias Legislativas, em número qualificado, para propor emenda à Constituição Federal; 7. A criação de novo Estado ou modificação territorial de Estado existente dependendo da aquiescência da população do Estado afetado; 8. A existência no Poder Judiciário Federal de um Supremo Tribunal ou Corte Suprema, para interpretar e proteger a Constituição Federal, e dirimir litígios ou conflitos entre a União, os Estados e outras pessoas jurídicas de direito interno (HORTA, 1985, p. 8).

Ao discorrer sobre o tema, José Afonso da Silva (2014) afirma que o Estado federal se caracteriza pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa. No entendimento de Leonam Liziero (2017, p. 98), o “*federalismo é princípio reitor da forma de organização de Estado e a federação é a própria forma de organização de Estado em si*”.

Sob tal perspectiva, depreende-se que o federalismo preconiza a busca pelo equilíbrio e cooperação das relações entre o poder central e os poderes estaduais e municipais e a des-

centralização normativa e repartição de competências, nesse condão, apresentam-se como instrumentos para efetivação de tal desiderato.

Nesse sentido, Raul Machado Horta (1991) lembra que somente é possível construir normativamente um Estado Federal a partir do momento em que princípios, técnicas e instrumentos operacionais visem de fato compensar a relação entre os entes federados, indo além do clássico modelo de repartição de competências.

Voltando a análise sobre o Estado federal brasileiro, registra-se que os debates na constituinte²⁵ de 1988 pautaram-se em dar nova cara ao federalismo brasileiro ao conferir maior autonomia e descentralização de competência aos entes. Exemplifica-se tal percepção no parecer do Anteprojeto da Comissão da Organização do Estado da Assembleia Nacional Constituinte – ANC, relatado pelo Constituinte Jose Richa em 1987:

Preocupou-nos sobremaneira deixar patente a questão da autonomia, tanto que, dos 25 artigos do substitutivo, 18 a ela se referem, direta ou indiretamente também esteve sempre presente em nossas cogitações o problema da descentralização, pois, em nosso entender, a via democrática passa, necessariamente, pela descentralização do poder, e é preciso retomá-la com urgência se quisermos construir um estado tia direito (ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE, 1987).

Da mesma forma se procedeu no anteprojeto da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas da Comissão do sistema Tributário, Orçamento e Finanças da ANC, relatado por Fernando Bezerra Coelho em 1987.

O anteprojeto elaborado parte do princípio de que, depois dos últimos vinte anos, o Sistema Tributário Nacional está a merecer algumas importantes e profundas reformulações. Reconhece-se a racionalidade intrínseca do sistema, mas, sem feri-la, parece oportuno fortalecer intensamente os estados e municípios. A concentração de impostos gerou concentração de recursos, tornando insuficiente a máquina estatal. No momento em que se está convencido da necessidade de descentralização de encargos, é imperativo promover a redistribuição de recursos, contemplando, inclusive, um tratamento diferenciado para os Estados menos desenvolvidos (ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE, 1987).

Entretanto, em pese o texto constitucional de 1988 tenha sido moldado pelo princípio federativo com fins de prover maior descentralização política e administrativa aos entes instituídos, o que se apresentou, de fato, foi um emaranhado de competências distribuídas entre União, Estados e Municípios, sendo que a União continuou com enorme carga de atribuições

²⁵ Participaram da Assembleia Nacional Constituinte (1987 – 1988) trinta partidos, dos quais doze elegeram representantes para a ANC, sendo que o PMDB possuía a maior bancada. As eleições de 1986 ocorreram no auge da euforia com o aparente sucesso do Plano Cruzado, gerando pouco debate em relação à Constituinte. O PMDB e o PFL reunidos asseguraram quase 80% dos membros da ANC e os partidos considerados progressistas (PT, PDT, PSB, PCdoB e PCB) tinham, juntos, 9,5%4. (CELINA SOUZA, 2001, p. 515).

e poderes, conferindo, portanto, a atual Carta constitucional, ainda a característica de forte concentração de poder²⁶. Sob esse aspecto, pontua Liziero:

O resultado dos debates na constituinte de 1988 foi um texto constitucional com uma complicada cadeia de competências distribuída entre os três níveis federativos, mas aparente predomínio da União nos outros, além da possibilidade de um forte intervencionismo, seja pela disposição da ordem financeira e do sistema de tributação, seja pelas amplas possibilidades de intervenção federal, seja pelo alto número de competências exclusivas da União (LIZIERO, 2017, p. 78).

Leonam Liziero (2017) expõe, ainda, que em razão da grande concentração de competências na União, os demais entes federativos caracterizam-se como meros executores das políticas em nível federal, havendo, portanto, a observação do movimento centrípeto em relação aos poderes e do centrífugo em relação à execução das políticas planejadas pelo governo federal.

Ainda, leciona o referido autor, que não obstante a existência de um federalismo que conduz à descentralização simétrica nos aspectos da representação e da autonomia, seria interessante pensar em reformas que conduzissem à descentralização pela diversidade, ou seja, que considerassem a assimetria. Quanto a isso, ensina, ainda, Liziero (2017):

Em um cenário assimétrico, certas unidades federativas podem ter mais competências e prerrogativas que outras, e neste aspecto, para elas, maior autonomia em relação ao poder federal. Há Estados federais, como Canadá e Rússia, em que há diferenças entre suas unidades componentes. O Brasil, enquanto federação com grande disparidade entre seus Estados, pode ser pensado também de modo assimétrico (LIZIERO, 2017, p. 170).

Consoante dito, o Estado federal no Brasil se apresenta de modo simétrico no que tange a autonomia e representação e, isso, reflete-se no Sistema Tributário pátrio diante da repartição de competências legislativas entre a União e os Estados-membros²⁷. Cada ente político pode legislar sobre matéria tributária, dentro da competência que lhe é atribuída pelo constituinte, sendo que o exercício desta competência por um ente não pode conflitar com o exercício das prerrogativas dos demais entes da Federação.

²⁶ Na Constituição de 1988 está presente a técnica de poderes enumerados da União (art. 21 e 22) e poderes remanescentes aos Estados (art. 25, § 1º), combinada com a técnica do federalismo alemão de delegação de competências (art. 22, Parágrafo único) e competências comuns e concorrentes (art. 23 e 24), na qual a União possui o condão de determinar normas gerais, enquanto os Estados legislam suplementarmente. (...) Basicamente em um primeiro momento é possível separar em competências materiais e legislativas. As da primeira espécie são exclusivas da União (art.21), comuns entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art.23) e exclusivas dos Estados (art. 25, § 2º). As da segunda são divididas em exclusivas dos Estados (art.25, §§ 1º e 3º), privativas da União (art. 22) e concorrente entre União, Estados e Distrito Federal (art.24). Deste modo, se os poderes da União são amplos, a Constituição imprimiu ao modelo concebido uma tendência centralizadora. A distribuição atual das competências na Constituição é altamente centralizadora e demonstra um predomínio da União sobre os outros entes federativos (LIZIERO, 2017, p. 79).

²⁷ Carrazza (2009) ensina que, por conta do princípio federativo, convivem harmonicamente a ordem jurídica global (Estado Brasileiro), as ordens jurídicas da União e Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, com campos de atuação bem delineados pela Constituição, lei maior do Estado.

Ao entregar aos Estados a competência para a instituição de um imposto, a Constituição brasileira dá aqueles também o poder de legislar sobre esses. Porém, deverão ser respeitadas, além das limitações que foram estabelecidas anteriormente na Constituição, as Leis Complementares, de acordo com o art. 146 do mesmo diploma legal.

Segundo Roque Antônio Carrazza (2009) a competência tributária se dá pela concessão vinda da Constituição a algumas pessoas jurídicas de direito público interno para, mediante lei, poderem tributar, aumentar ou diminuir a carga do tributo. De igual forma, é a competência tributária que possibilita aos entes federados não tributar, fazendo isso pela supressão ou isenção.

Nessa senda, a União tem competência para instituir os seguintes tributos: imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; imposto sobre a exportação; imposto sobre a importação; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações de créditos, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; imposto sobre a propriedade territorial rural; imposto sobre grandes fortunas; impostos extraordinários; taxas; contribuições de melhorias; empréstimo compulsório e contribuições especiais.

Por sua vez os Estados possuem atribuição para instituir esses tributos: imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; imposto sobre a propriedade de veículos automotores; taxas; contribuições de melhoria e contribuições de previdência dos servidores.

Já os Municípios poderão instituir os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; imposto sobre serviço de qualquer natureza; taxas; contribuições de melhorias; contribuições de previdência dos servidores e a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

Cabe destacar que apenas a União poderá instituir alguns tributos, como o empréstimo compulsório e as contribuições, ficando os Municípios e os Estados impedidos de tal exercício. Desta feita, a competência tributária é o poder outorgado pela Constituição da República aos quatro entes políticos, União, Estados, Municípios e Distrito Federal (que engloba as competências dos Estados e dos Municípios) para criar tributos, sendo esta competência indelegável pelos outorgados.

Como se percebe a Constituição Federal de 1988 manteve grande parte da matriz tributária existente sob a competência da União. Some a isso o fato de que nos anos 90 as re-

formas fiscais promovidas pelo governo federal conferiram ainda mais poder aquele ente federado e ter-se-á a atual situação de ampla dependência dos Estados e Municípios dos repasses federais.

Dentre as reformas fiscais que conferiram mais poder à União nos anos 90 destaca-se a criação do Fundo Social de Emergência em 1993, transformado em 1996 no Fundo de Estabilização Social²⁸, que destinou parcela significativa das receitas da União que integravam os repasses constitucionais a Estados e Municípios, além de outras, para o custeio das ações nos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada. Quanto a isso, mencionam Azevedo e Melo (1997, p. 6):

o governo federal decidiu patrocinar iniciativas que visavam reter parcelas das transferências constitucionais aos estados e municípios e retirar parcelas dos recursos que compõem as fontes dessas transferências (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Imposto sobre Produtos Industrializados) (Santos, Rua e Machado, 1993). Essa disputa federativa evoluiu gradativamente e ganhou certa permanência com a criação, em 1993 — e as sucessivas prorrogações —, do Fundo Social de Emergência (transformado em 1996 no Fundo de Estabilização Fiscal).

Ainda, a promulgação da Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir²⁹, que ao regulamentar o ICMS acabou por desonerar as operações de exportação de produtos primários e semielaborados da incidência de tal imposto, fato que também contribuiu para a diminuição das receitas dos Estados. Sobre tal ambulação, pontua Alves Batista Junior:

²⁸ Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social. Parágrafo único. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9.º do art. 165 da Constituição. Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações; II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória n.º 419 e pelas Leis n.ºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995; III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988; IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III; V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; VI - outras receitas previstas em lei específica. (BRASIL, 1994).

²⁹ 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). (...) Art. 3º O imposto não incide sobre: (...) II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (BRASIL, 1996).

O incentivo à exportação de produtos primários e semielaborados dado pela Lei Kandir ocorreu às custas não apenas da arrecadação estadual, mas de parcela da autonomia dos Estados, os quais viram reduzida a sua competência tributária constitucionalmente firmada. A União, para não desvalorizar o real e reverter a queda das exportações líquidas, empurrou a conta para os Estados, retirando dos entes estaduais parcela da arrecadação tributária (BATISTA JUNIOR, 2018, p. 455).

Desse modo, tem-se evidenciado que a desoneração do ICMS promovida pela Lei Kandir ocasionou perdas diretas a arrecadação dos Estados, atingindo o equilíbrio federativo almejado na Constituição federal de 1988.

No que concerne à repartição de receitas, anota-se que a Constituição da República de 1988 traz, em seu Título VI – “Da Tributação e do Orçamento”, Capítulo I, que trata do sistema tributário, seção específica dispondo acerca das regras gerais a respeito dos repasses entre os entes.

Ao dissertar sobre o tema Roque Joaquim Volkweiss (2002) salienta que a repartição de receitas tributárias ocorre quando uma pessoa jurídica de direito público interno transpassa a outra, por determinação constitucional, o resultado positivo de sua arrecadação tributária irrestituível. Diz, ainda, o autor que aquela não se confunde com a definição de competências, uma vez que esta é a faculdade, constitucionalmente atribuída a uma pessoa jurídica de direito público interno, de criar e de, conseqüentemente, exigir determinado tributo.

Factualmente, a repartição se faz do ente maior para o menor, ou seja, a União³⁰ repassa parte da sua arrecadação, proveniente de sua competência tributária, para os Estados e Municípios, ao mesmo tempo em que os Estados repassam parte de sua arrecadação aos Municípios, conforme as regras e percentuais estabelecidos na Constituição. No próximo tópico discorre mais a respeito da partilha de receitas.

3.2 FEDERALISMO FISCAL E A REPARTIÇÃO INEFETIVA DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Sabidamente, para além da função arrecadatória os tributos, como fonte de recursos estatais, devem também cumprir com o desiderato constitucional de satisfação dos anseios sociais. Sob esse aspecto, observa-se que o ordenamento jurídico brasileiro tem percebido críticas no que concerne à efetiva concretização da função social do tributo³¹. Consoante Vi-

³⁰ No exercício de suas atividades, a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios necessitam de recursos financeiros, e estes são obtidos essencialmente através da tributação. Recursos públicos, portanto, que devem ser partilhados entre as várias pessoas jurídicas que desempenham atividade estatal (MACHADO, 2015).

³¹ No que consiste a tributação social? Não se trata apenas em atender as necessidades mais elementares da população, mas sim respeitar a dimensão individual e familiar, considerando a capacidade contributiva entre outros princípios constitucionais de proteção ao contribuinte (VINHA e RIBEIRO, 2004).

nha e Ribeiro (2004) quando a tributação impede ou dificulta a realização do essencial em relação a sociedade ou até mesmo em relação a uma pessoa será aquela considerada desmedida e confiscatória.

Arion Sayão Romita (2007) afirma que a arrecadação tributária é percebida como instrumento de realização das políticas públicas com fins de garantia dos direitos fundamentais. Entretanto, diz ainda o autor que, lamentavelmente, no Brasil pouco se vê de responsabilização dos agentes públicos na execução do orçamento previsto para o cumprimento das tarefas e serviços sociais (ROMITA, 2007).

Maria Teresa Lobo (2007), por seu turno, afirma que há uma verdadeira compulsão por aumento de tributos para sustentar as despesas públicas, o que faz com que a carga tributária se eleve, convertendo o Estado de tributador em triturador.

Nesses termos, “*é imperativo que tratem o tributo sob a ótica da harmonização social e da moralidade por forma a que o tributo seja realmente a contrapartida em serviços públicos e bens postos aos cidadãos-contribuintes*” (LOBO, 2007, p. 186).

O discernimento acerca da má aplicação das receitas tributárias e, por conseguinte, da não efetivação da função social do tributo se revela a partir da análise do Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade - IRBES³², estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT em 2018, que tomou em consideração o encargo fiscal em relação ao Produto Interno Bruto – PIB³³ e ao Índice de Desenvolvimento Humano – IDH³⁴ em 30 países de elevada carga tributária.

Quadro 4 - Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade. Tributação X PIB X IDH

DISCRIMINAÇÃO	IRBES - ÍNDICE DE RETORNO DE BEM-ESTAR À SOCIEDADE				
	ANO 2015	ANO 2015	ÍNDICE OBTIDO	RESULTADO	RESULTADO
30 PAÍSES DE MAIOR TRIBUTAÇÃO	C.T SOBRE O PIB	IDH	IRBES	RANKING	RANKING ANTERIOR
IRLANDA	23,10%	0,923	166,89	1º	5º
ESTADOS UNIDOS	26,20%	0,920	163,07	2º	3º
SUIÇA	27,70%	0,939	162,96	3º	1º
CORÉIA DO SUL	25,20%	0,901	162,61	4º	2º
AUSTRÁLIA	28,20%	0,939	162,39	5º	4º
JAPÃO	30,70%	0,903	156,45	6º	7º

³² O IRBES – Índice de Retorno De Bem-Estar à Sociedade, é resultado da somatória da carga tributária, ponderada percentualmente pela importância deste parâmetro, com o Índice de Desenvolvimento Humano - IDH, ponderado da mesma forma (IBPT, 2018).

³³ A Carga Tributária (arrecadação em relação ao PIB) foi obtida junto à OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, referente ao ano de 2015 (última atualização) (IBPT, 2018).

³⁴ O IDH – Índice de Desenvolvimento Humano, foi colhido conforme dados do PNUD - (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento), com o índice final também para o ano de 2015 (IBPT, 2018).

CANADÁ	32,00%	0,920	156,40	7°	6°
ISRAEL	31,30%	0,899	155,42	8°	9°
REINO UNIDO	32,50%	0,909	154,89	9°	10°
NOVA ZELÂNDIA	33,00%	0,915	154,83	10°	8°
NORUEGA	37,40%	0,949	152,66	11°	16°
URUGUAI	27,00%	0,795	151,53	12°	14°
REPÚBLICA TCHECA	33,30%	0,878	151,34	13°	15°
ESPANHA	33,80%	0,884	151,27	14°	12°
ISLÂNDIA	36,70%	0,921	151,08	15°	21°
ALEMANHA	37,10%	0,926	151,05	16°	11°
ESLOVÁQUIA	32,30%	0,845	149,68	17°	13°
LUXEMBURGO	36,80%	0,898	149,01	18°	19°
ESLOVÊNIA	36,60%	0,890	148,56	19°	18°
ARGENTINA	32,10%	0,827	148,38	20°	17°
GRÉCIA	36,40%	0,866	146,75	21°	20°
DINAMARCA	43,90%	0,925	143,14	22°	24°
BÉLGICA	42,80%	0,896	141,94	23°	22°
ÁUSTRIA	42,70%	0,893	141,80	24°	23°
ITÁLIA	42,30%	0,887	141,75	25°	27°
SUÉCIA	44,01%	0,910	141,74	26°	28°
FRANÇA	43,20%	0,897	141,57	27°	26°
HUNGRIA	39,00%	0,836	141,21	28°	25°
FINLÂNDIA	42,90%	0,895	141,74	29°	21°
BRASIL	33,36%	0,754	140,74	30°	30°

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT (2018).

Da análise dos dados contidos no quadro acima o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT apresentou os seguintes resultados:

PRINCIPAIS RESULTADOS ENCONTRADOS: - Entre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil CONTINUA SENDO o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem estar bem-estar da sociedade; - A Irlanda, seguida pelos Estados Unidos, Suíça, Coreia do Sul e Austrália, são os países que melhor fazem aplicação dos tributos arrecadados, em termos de melhoria da qualidade de vida de seus cidadãos; - Também tivemos como destaque, a Irlanda, que no último estudo figurava em 5º lugar e agora aparece na liderança, como o país que, mesmo com uma carga tributária não tão elevada, consegue dar à população, serviços públicos de qualidade. - O Brasil, com arrecadação altíssima e péssimo retorno desses valores, como último colocado, fica atrás, inclusive, de países da América do Sul, como Uruguai (12º) e Argentina (20º) (IBPT, 2018).

Assim, mister se faz que a tributação vá além do fato arrecadatório para provimento da saúde financeira estatal. Deve, pois, se coadunar aos objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira fincados no art. 3º da Constituição Federal de 1988, entre os quais destacam-se: garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e redu-

zir as desigualdades sociais e regionais. A função social do tributo, portanto, perpassa pela busca e alcance de tais objetivos.

Notadamente, como bem disserta Caio Bartine (2012), grande parte dos serviços públicos prestados à população são executados pelos Estados e Municípios. É principalmente nas cidades, que a sociedade enxerga os efeitos de uma boa aplicação dos recursos públicos, bem como da falta ou má execução deles. Tais percepções, há muito, tem se refletido em constatações negativas e isso acaba contribuindo para a repulsa de parte dos cidadãos em ter de pagar tributos.

O problema ganha ainda mais evidência se considerada a extensão territorial do país, a desigualdade social e o grande número de Municípios que não conseguem suprir as suas necessidades básicas, o que revela os problemas na distribuição de recursos e a necessidade de se repensar o sistema tributário.³⁵

Acontece que ao estabelecer a repartição de receitas³⁶ o constituinte se utilizou de duas técnicas para consecução dela, quais sejam: a atribuição de competência tributária própria, discriminada pela arrecadação privativa e, ainda, a participação dos entes na receita arrecada por outros pares federados (discriminação por produto).

Tem-se então, além da arrecadação direta de recursos tributários, as transferências intergovernamentais de receitas, na qual entes participam do montante arrecadado pelos demais pares estatais.

Ocorre que segundo Flávio Rubinstein (2009), em torno de 70% dos Municípios brasileiros têm nas transferências financeiras intergovernamentais (recebidas da União e dos Estados-membros) ao menos 85% de suas receitas correntes. Desse modo, evidencia-se a existência de um desequilíbrio na aplicação do federalismo fiscal brasileiro, porquanto a lógica da concentração distributiva deve-se proceder de forma inversa ao que se pratica aos entes federados.

³⁵ Ribeiro (2009, p. 246) chama a atenção para o fato de que o Brasil, na contramão da tendência mundial, “verificada inclusive nos países unitários [...], de descentralização de recursos e competências em favor dos entes periféricos”, adotando o modelo federativo, vem conhecendo um movimento de “centralização de recursos em favor da União, que não é acompanhada de alteração nas atribuições materiais, causando uma acentuada sobrecarga fiscal aos Estados e Municípios”.

³⁶ Harada (2017), a Constituição Federal, na seção VI, do Capítulo I, que trata da “Repartição de Receitas Tributárias”, traz, na verdade, três modalidades de participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios na receita tributária dos Estados, a saber: participação direta dos Estados, Distrito Federal e Municípios no produto de arrecadação de imposto de competência impositiva da União; participação no produto de impostos de receita partilhada; e, por fim, participação em fundos. A primeira hipótese, de participação direta, se encontra prevista nos incisos I, do art. 157 e I, do art. 158, ambos da Constituição Federal, ao passo que a segunda modalidade, que é a participação no produto de impostos de receitas partilhadas se encontra consagrada nos arts. 157, II, 158, II, III, IV e art. 159, III, também da Constituição Federal. A terceira hipótese, de percepção, está consagrada no art. 159 da Constituição Federal (HARADA, 2017).

De acordo com Eduardo Ramirez Cedillo (2011, p. 15) quando se estabelece uma relação entre federalismo e finanças públicas, teoricamente é possível “*pensar en lo que se conoce como Federalismo Fiscal, que tendrá que ver con la distribución de los recursos y la captación de los mismos por parte del Estado en sus diferentes niveles de gobierno*”³⁷.

Pode se entender a descentralização fiscal, consoante Gerardo Angeles Castro *et al* (2019) como:

el proceso mediante el cual un gobierno central o federal transfiere recursos económicos, poder político y capacidades de decisión a los gobiernos subnacionales. El principal objetivo de este proceso debería ser impulsar el crecimiento económico y reducir las disparidades económicas entre regiones (CASTRO, *et al*, 2019, p. 114)³⁸.

Nas palavras de João Paulo Louzano *et al* (2020) a Teoria do Federalismo Fiscal tem suas bases iniciadas pelos trabalhos de Charles Tiebout e Wallace Oates que discorrem sobre a repartição de competências ideais entre as esferas de governo de acordo com a capacidade de resposta às preferências locais.

A “Teoria do Gasto Local” desenvolvida por Tiebout em 1956, propõe que os gastos públicos devem refletir as preferências e necessidades das populações locais em face dos padrões identificados pelo governo central. Conforme o pensamento de Tiebout (1956, p. 418) “*At the central level the preferences of the consumer-voter are given, and the government tries to adjust to the pattern of these preferences, whereas at the local level various governments have their revenue and expenditure patterns more or less set*”³⁹.

Quanto a tal teoria, discorrem Avarte e Biderman (2013) que o que se propôs foi que no lugar de existir um governo único, que tenta adivinhar as preferências dos cidadãos para lhes ofertar bens públicos, poderia haver várias jurisdições em que cada governo ofertaria uma cesta de bens públicos diferentes, restando a população escolher a jurisdição de sua preferência.

O “Teorema da Descentralização” proposto por Oates em 1972, por sua vez, argumenta que o bem-estar da cidadania é maximizado quando bens públicos específicos são ofertados pelos governos locais, onde as jurisdições atuam sobre as populações a eles submetidas (ENAP, 2017).

³⁷ Pensar no que se conhece como Federalismo Fiscal, que terá a ver com a distribuição dos recursos e sua captação pelo Estado em sua diferentes níveis de governo. Tradução do autor.

³⁸ O processo pelo qual um governo central ou federal transfere recursos econômicos, poder político e capacidade de tomada de decisão para governos subnacionais. O principal objetivo desse processo deve ser impulsionar o crescimento econômico e reduzir as disparidades econômicas entre as regiões. Tradução do autor.

³⁹ No nível central, as preferências do eleitor-consumidor são dadas, e o governo tenta se ajustar ao padrão dessas preferências, enquanto em à nível local, vários governos têm seus padrões de receita e despesa mais ou menos definido. Tradução do autor.

Conforme afirma Oates, em tal teoria:

The central government should have the basic responsibility for the macroeconomic stabilization function and for income redistribution in the form of assistance to the poor. In both cases, the basic argument stems from some fundamental constraints on lower level governments (OATES, 1999, p. 1121)⁴⁰.

Sob o ponto de vista político a descentralização proposta por Oates buscava equacionar as diferenças regionais existentes por meio da repartição das atribuições públicas. No âmbito econômico intentava-se alcançar uma maior eficiência na prestação dos serviços com o mesmo valor de custeio. Na seara fiscal, procurava-se prover maior equidade na relação entre as ações governamentais e os anseios da população.

Sobre a teoria acima citada, Avarte e Biderman (2013) afirmam tratar-se de um meio termo entre uma administração pública centralizada e uma administração amplamente descentralizada, procurando reunir o que há de melhor em cada caso e minimizar os defeitos.

Dizem, também os referidos autores que enquanto Tiebout confia na mobilidade como mecanismo para revelar as preferências dos indivíduos por diferentes cestas de bens públicos, Oates foca na proposição de que o governo local já conhece as necessidades ou preferências da população, ou ao menos melhor que o governo central, sendo necessário, portanto, uma correta divisão das funções entre os níveis de governo (AVARTE E BIDERMAN, 2013).

A respeito do federalismo fiscal brasileiro e da discussão acerca da necessidade de uma reforma no sistema, mormente quanto a transferência de recursos para os Estados-membros e Municípios, e a consequente diminuição da concentração nas mãos da União, Fernando Guimarães Ferreira (2012) afirma que a solução estaria na realização de uma reforma tributária que se pautasse pela disposição de mais autonomia fiscal aos estados e municípios, tornando-os “financeiramente independentes do governo federal”.

O autor afirma, também, que a crise do federalismo fiscal brasileiro deve ser percebida sob o prisma de se descobrir se o desequilíbrio fiscal existente decorre da estrutura normativa ou de consequências do modelo econômico federal, vinculado a uma crescente necessidade de pagamento de juros, gerando demandas cada vez maiores de recursos financeiros (FERREIRA, 2012).

Vê-se que, para o autor, a questão ainda não se encontra sedimentada, e muito ainda há que ser discutido, principalmente de modo a assegurar a efetiva autonomia aos entes federados. Sílvia Brião (2006) enfatiza que o Brasil não consegue exercer um federalismo fiscal

⁴⁰ O governo central deve ter a responsabilidade básica pela função de estabilização macroeconômica e para a redistribuição de renda em forma de assistência aos pobres. Tradução do autor.

verdadeiro e apresenta os motivos pelos quais a divisão dos poderes políticos e econômicos não conduzem a autonomia e equilíbrio que se espera entre os entes federados, a saber:

[...] devido à quatro fatores principais: a forma como foi instituído, a presença de acentuadas disparidades regionais, a pouca atribuição de responsabilidades pelas unidades subnacionais, e, mais recentemente, a recentralização de receitas pela União. O federalismo brasileiro, por causa da maneira como foi criado, por decreto e de “cima para baixo”, ou seja, partiu-se de um modelo centralizado para um modelo descentralizado de poder, ao invés de partir-se de “baixo para cima”, isto é, da organização do governo central, não permitiu que o Brasil conseguisse implantar o federalismo em sua plenitude (BRIÃO, 2006, p. 86).

Semelhante são os ensinamentos de Heleno Taveira Tôrres (2014), para quem o federalismo constitucional brasileiro sempre restou inacabado, e acrescenta:

[...] Sim, temos um “pacto federativo” inacabado, dadas as tantas externalidades interjurisdicionais persistentes, por pressões políticas ou inações legislativas, incessantes litígios judiciais e ausência de adequada coordenação institucional. O jurista, porém, tem que ser um agente permanente de concretização do Estado Democrático de Direito, bem como da forma de Estado eleita pela Constituição (TÔRRES, 2014, p.01).

Ainda sob tal aspecto, Fernando Ferreira (2012) aponta que com o advento da Constituição da República de 1988 houve um processo de deterioração do federalismo fiscal no direito pátrio⁴¹ em virtude da redistribuição das competências e encargos aos entes federados. E o autor, buscando demonstrar a gravidade do problema, enfatiza:

A União, os estados e os municípios deram início a uma guerra silenciosa, por meio da adoção de medidas isoladas que comprometeram ainda mais a qualidade do sistema tributário. Enquanto as trocas comerciais eram relativamente fechadas, modestas, os efeitos negativos do sistema tributário, ainda que relevantes, não tinham a projeção que o tempo lhes conferiu. A inflação e o câmbio favorecido tiveram papel importante durante longo período, mascarando questões como produtividade e competitividade, e até incompetência na gestão de negócios. A União, ao sentir o efeito da Constituição Federal de 1988 em seu caixa, deu ênfase às contribuições sociais que não são repartidas com estados e municípios, via fundos constitucionais: FPE (Fundo de Participação dos Estados) e FPM (Fundo de Participação dos Municípios) e outros como os fundos de financiamentos dos setores produtivos das regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste. Após essa opção, a arrecadação das contribuições PIS/Pasep, Cofins, CSLL e CPMF cresceu em maior proporção que a soma da arrecadação do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e IR (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza), tributos repartidos com estados e municípios por meio dos fundos mencionados. Como elemento agravante, esses fundos constitucionais duplicaram o tamanho ao longo do tempo, desde o início em 1967, reduzindo ainda mais as receitas disponíveis do poder central. A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, fixou em 10% a participação de estados e municípios na arre-

⁴¹ Carvalho e Moraes (2012, p. 30) são enfáticos ao tratar da problemática do federalismo fiscal na atualidade, e enfatizam que o instituto se apresenta como um “conjunto de problemas, métodos e processos relativos à distribuição de recursos fiscais em federações, viabilizando o bom desempenho de cada nível de governo em seus encargos”. O instituto se afastou e muito dos fins originais, pois a finalidade precípua do pacto federativo é assegurar a aliança, a organização dos Estados-membros, de modo a possibilitar a unicidade sem, contudo, retirar a autonomia administrativa, financeira, governamental de cada ente. É, pois, “expressão de garantia de liberdade (uma vez que a centralização guarda uma tendência à arbitrariedade) e esteio fundante da promoção da democracia (CARVALHO; MORAIS, 2012, p. 30).

cadação total de IPI e IR via FPM e FPE (20% no total). (FERREIRA, 2012, p. 105-106).

Ressalta-se, ainda, o fato de que os Estados também não se quedaram inertes em meio a esse grave problema, que fere o princípio federativo, pois “adotando medidas que lhes garantissem mais receita direta, já que as transferências federais não acompanharam o ritmo de crescimento das receitas não repartidas”, passaram a driblar o sistema, instituído verdadeira “guerra fiscal” (FERREIRA, 2012, p. 106).

É urgente, portanto, o enfrentamento do problema no afã de harmonizar o federalismo fiscal nas três esferas do governo – União, Estados e Municípios, e, principalmente, que isso ocorra sem excessos de tributação para não onerar mais ainda o contribuinte brasileiro.

Quanto a isso, Ricardo Antônio Camargo (2008) disserta que a forma federativa de Estado, tendo a autonomia das unidades que compõem o todo denominado “Federação” como elemento essencial, não tem como se materializar se cada uma dentre tais unidades não tiver como se autofinanciar, independentemente de qualquer ajuda proveniente da entidade maior.

Discorre, ainda, o autor que no contexto constitucional brasileiro:

A maior parte das exações cabe à União, tanto no que tange às expressamente nominadas na Constituição, quanto ao que diz respeito a competência tributária residual, tendo em vista não só o histórico de um Estado unitário que se converteu em federação como também o próprio papel que cabe ao Poder Central enquanto agente responsável pelo desenvolvimento nacional equilibrado, isto é, pelo estabelecimento e coordenação de um esforço conjunto de todas as partes que compõem a federação em direção a uma situação econômico-social melhor que a presente, sem contudo, anular a autonomia dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na formulação e execução das respectivas políticas econômicas (CAMARGO, 2008, p.16).

Nessa toada, o que se percebe é que há uma clara afronta ao princípio federativo, por inobservância, motivo pelo qual Heleno Taveira Tôrres (2014) chama atenção para o disposto no inciso XV, do art. 52, da Constituição da República, que preconiza competir ao Senado Federal “avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios” (BRASIL, 1988, online).

Logo, segundo o autor, deveria o Senado “servir à identificação de externalidades, para rápida e eficiente correção”, já que o federalismo “é signo de identidade constitucional”, não se limitando apenas a repartir as competências entre os entes federados (TÔRRES, 2014, p. 02).

Resta claro, assim, o dever de observância e respeito a essência do princípio federativo, até mesmo porque toda e qualquer prática que viole o princípio em comento compromete a própria estrutura do Estado, sendo mister, a um só tempo, repensar o federalismo fiscal, da

forma como se encontra estruturado, e buscar uma reforma tributária que reestabeleça a descentralização efetiva das receitas entre os entes federados.

O federalismo fiscal, portanto, deve efetivamente proporcionar aos entes federados não apenas a autonomia política e administrativa que advém do modelo de Estado consagrado pelo constituinte. Deve, também, proporcionar meios para que o Estado possa, de forma independente, realizar aquilo que lhe é atribuído pela Constituição, o que somente é possível quando a autonomia financeira é resguardada.

3.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUAS IMPLICAÇÕES NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL REGIONAL

O Sistema Tributário Nacional - STN é composto por uma gama complexa de tributos que são regulamentados por um tecido legislativo igualmente enredado, em que constantemente ocorrem alterações conforme a política tributária de cada ente federativo. Assim, como o Brasil é formado pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, cada um possui a competência tributária para instituir e regulamentar os tributos distribuídos pela Constituição Federal de 1988.

Como outrora comentado, é sabido que a repartição de competência, embora tenha dotado os entes federativos de maior autonomia no poder dever de tributar, acabou também por ocasionar um inchaço normativo, tornando de difícil compreensão as diversas legislações fiscais vigentes no país. Dessa forma, o contribuinte se vê impelido ao cumprimento de diversas obrigações principais e acessórias, as quais, não raras vezes, não as compreende.

Soma-se a isso o fato de os entes federativos criarem mecanismos de atração econômica por meio de lacunas ou artifícios normativos, tais como: alteração de alíquotas, isenções e demais benefícios fiscais em favor de empresas que, porventura, se interessem em ali se instalarem.

E uma consequência clara da utilização de tais subterfúgios, muitas vezes de cunho eminentemente político, é a tão conhecida competição fiscal, um verdadeiro jogo de remissões tributárias a que se submetem os Estados, os quais, na sede de vencer a concorrência com os pares federados, não se furtam em suprimir os próprios recursos financeiros. É o que os gestores conclamam como a inglória, mas necessária luta pelo desenvolvimento regional.

Nesse sentido, a “flexibilização” do Sistema Tributário Nacional faz-se necessária, pois a sua reorganização e simplificação causaria algumas consequências de natureza

igualmente importante para o desenvolvimento econômico e social, como por exemplo, a saúde, infraestrutura e educação, uma vez que se vislumbra a possibilidade de frear essas disputas político fiscais.

É cediço que a finalidade da função arrecadatória do Estado é a concretização do interesse público e que a proteção da sociedade, os serviços públicos prestados e a manutenção dos valores democráticos são essenciais a manutenção do bem estar.

O interesse público acima citado, é corolário do escopo normativo estampado na Constituição Federal de 1988, vez que a sua matriz ideológica é fundada no caráter democrático e nos valores fundamentais do ser humano. Como é sabido, muitas de suas normas possuem características descritivas e outras ideológicas, definindo parâmetros na atuação do Estado e da sociedade, com pontos a serem perseguidos e protegidos.

Especificamente a essa característica ideológica se dá a denominação de programática, criando-se premissas e valores a serem alcançados pelos atores sociais, sejam de natureza pública ou privada. Assim, conforme prescreve José Joaquim Gomes Canotilho (2011), existe um hiato entre a utopia constitucional e a realidade concreta presente na sociedade, surgindo o risco de que o ordenamento jurídico possa cair em armadilhas ao vislumbrar o ideal em detrimento do concreto.

Dessa forma, conforme prescreve o ilustre autor, a supervalorização da constituição programática desconsidera a plasticidade da realidade social em suas variadas formas, ou seja, a sociedade é altamente mutável, necessitando de regulamentação a fim de conferir efetividade à solução dos conflitos sociais nesse sentido, ensejando igual mutação do Direito e da Justiça, mediante parâmetros fundamentais.

Mesmo que certos princípios fundamentais não possam ser “quebrados”, as regras não se revestem da mesma força, sendo que na Constituição Pátria a adoção do tipo “analítica” implica em reconhecer a natureza constitucional de determinadas “regras” no seio do ordenamento jurídico brasileiro. Dessa maneira, conforme prescreve Canotilho (1993), a grande celeuma é a imposição conferida ao Poder Legislativo na regulamentação das matérias definidas, perfazendo-se uma “confusão” entre o que é de natureza constitucional e legal.

Acerca dessa questão José Afonso da Silva (2014):

O constituinte fez uma opção muito clara por uma Constituição abrangente. Rejeitou a chamada constituição sintética, que é *constituição negativa*, porque construtora apenas de liberdade-negativa ou liberdade-impedimento, oposta à autoridade, modelo de constituição que, às vezes, se chama de *constituição-garantia* (ou constituição-quadro). A *função garantia* não só foi preservada como até ampliada na Constituição, não como mera garantia do existente ou como simples garantia das liberdades negativas ou liberdades-limite. Assumiu ela a característica de *constituição-dirigente*, enquanto define fins e programa de ação futura, menos no

sentido socialista do que no de uma orientação social democrática, imperfeita, reconheça-se. Por isso, não raro, foi minuciosa e, no seu compromisso com a garantia das conquistas liberais e com um plano de evolução política de conteúdo social, nem sempre mantém uma linha de coerência doutrinária firme. Abrase, porém, para transformações futuras, tanto seja cumprida. E aí está o drama de toda constituição dinâmica: ser *cumprida* (SILVA, 2014, p. 08).

É nesse contexto normativo que o Sistema Tributário Nacional se encontra consolidado, em que existe grande dificuldade em cumprir relevante “parte” da Constituição Federal, principalmente no que se refere ao pleno gozo de direitos e valores fundamentais que são diariamente violados pelo Estado.

Nesse diapasão, a finalidade dos tributos, a necessidade da arrecadação tributária e o caráter solidário e democrático do sistema fiscal brasileiro são elementos constitutivos da própria sociedade moderna, buscando-se no fortalecimento representativo do Estado o suporte político para a proteção dos direitos e garantias fundamentais, especialmente na valorização da dignidade da pessoa humana no contexto jurídico contemporâneo.

Há, dessa maneira, uma correlação entre a atividade arrecadatória e a efetivação do Direito em uma sociedade, conforme prescreve José Casalta Nabais (2002), uma vez que os direitos não se concretizam isoladamente de maneira automática, necessitando de uma entidade política forte e consolidada para promover a sua efetivação. Destarte, um “estado falido”, sem disponibilidade econômica, não tem condições materiais para promover a proteção dos direitos e garantias fundamentais.

Conforme o autor supracitado, a empreitada do Estado é financiada pela própria sociedade, ou seja, os direitos e liberdades devem ser custeados pela arrecadação de tributos, demonstrando que até mesmo os interesses privados implicam em custos públicos, pois a proteção do Estado-juiz, da atividade da Administração Pública fiscalizatória, etc. e a preservação da iniciativa privada são naturalmente custeados pela comunidade.

Nesse cenário, conforme prescreve o autor supracitado, o ente político que possui a sua base fundamental na arrecadação tributária é denominado de “Estado Fiscal”, em que apesar da proteção conferida aos direitos e garantias fundamentais, a essencialidade fiscal não pode ser afastada.

Sendo assim, não existem direitos fundamentais sem recursos financeiros para garanti-los, uma vez que o desfrute da liberdade e igualdade pressupõe um “preço”, o qual é naturalmente custeado pela sociedade que dela se beneficia.

Diante dessa noção de indissociabilidade entre direitos e custos, é possível compreender a natureza fundamental da função arrecadatória do Estado, em que esta não se resume à mera imposição do poder de império em face do patrimônio privado, mas uma

verdadeira garantia a sua proteção.

Perante a necessidade de disponibilidade econômica para a concretização da função precípua do Estado existe uma disparidade atrofiada no que se refere à arrecadação tributária, havendo a concentração de recursos financeiros na esfera federal, prejudicando indiretamente as esferas estaduais e municipais.

Nesse sentido, como reflexo dessa realidade discrepante sobre a distribuição desigual da arrecadação tributária no país, apresenta-se a crise política e financeira, nas quais Municípios e Estados-Membros encontram dificuldade para cumprir com suas obrigações como, por exemplo, remuneração de servidores públicos, reajustes remuneratórios, aposentadorias etc.

Em um Estado que se pretenda democrático e social, as políticas públicas devem necessariamente ser voltadas ao desenvolvimento e à redução das desigualdades. A atividade tributária, por sua importância não só como fonte de obtenção de recursos para o financiamento das atividades estatais, mas também em razão de suas funções de direcionamento da atividade econômica, ocupa papel absolutamente central na busca pela concretização das promessas constitucionais.

Nesse sentido, conforme Carla Rister (2007) desde o preâmbulo da Constituição brasileira já se observa o desenvolvimento como um dos fins almejados pelo Estado Democrático e o desenvolvimento nacional é destacado, ainda no art. 3º da Constituição Federal de 1988, como objetivo conformador das políticas públicas.

O conceito de desenvolvimento, almejado na Carta constitucional de 1988, foi moldado ao longo dos tempos por diversos teóricos. Se delineará, adiante, os fundamentos acerca de tal objetivo constitucional que pautaram a ótica política desenvolvimentista brasileira.

Nesse sentido, oportuno é trazer a breve compreensão histórica a respeito da temática desenvolvimentista realizada por Maria Luíza Feitosa (2009), segundo a qual o desenvolvimento, tradicionalmente, apresenta-se envolvido aos poderes político e econômico.

Consoante a autora, no período do mercantilismo, a ideia de desenvolvimento nacional era adstrita ao poder do Estado, especialmente relacionado ao poder militar e, no período do Estado social, o conceito de desenvolvimento foi identificado, especialmente a partir das políticas keynesianas, com as ideias de crescimento do PIB adaptado às novas políticas de distribuição de rendas (FEITOSA, 2009).

Depois da segunda guerra a promoção do desenvolvimento entrou nas agendas políticas dos Estados Nacionais, tomando-se como referência os processos socialistas de planificação da economia. (...) Pelos anos setenta do século XX, a economia

mundial voltou a se projetar em direção diferente à pretendida pelo modelo capitalista planejado pelo Estado. (...) Muitos autores defenderam que as disfunções da intervenção na garantia da estabilidade macroeconômica, pelo excesso de demandas sociais insatisfeitas, aliadas às disfunções burocráticas na implementação dos serviços públicos e à sobrecarga fiscal, teriam repercutido, na sequência, sobre a legitimidade do aparelho estatal na condução das políticas de desenvolvimento. (...) As reformas administrativas levadas a efeito nos anos oitenta do século passado, conhecidas como reformas de primeira geração, apresentavam uma orientação preponderantemente economicista, centrada no crescimento do mercado e nas medidas de ajuste fiscal. Como resultado do novo receituário, os países periféricos suportaram as imposições decorrentes do chamado Consenso de Washington (1989), que representava o conjunto de políticas neoliberais condutoras de reestruturação econômica e da reforma dos Estados, especialmente nos países latino-americanos. A partir dos últimos anos do século XX, passou-se a acreditar que os desafios sociais em escala global, revelados pela crescente desigualdade e pobreza (...) não poderiam ser vencidos pela simples ação reequilibradora dos mercados, mas somente por intermédio do fortalecimento conjugado do Estado (primeiro setor), mercado (segundo setor) e organizações da sociedade civil (terceiro setor) (FEITOSA, 2009, p. 5 a 11).

Continuando com as acepções acerca do desenvolvimento na doutrina, apresenta-se o entendimento de Joseph Schumpeter (1997, p.74), o qual concebe o termo ora tratado pelas “*mudanças da vida econômica que não lhe forem impostas de fora, mas que surjam de dentro, por sua própria iniciativa*”. Ainda, consoante o autor acima mencionado o desenvolvimento se concebe a partir da realização de novas combinações tomadas a partir dos cinco casos adiante:

1) Introdução de um novo bem — ou seja, um bem com que os consumidores ainda não estiverem familiarizados — ou de uma nova qualidade de um bem. 2) Introdução de um novo método de produção, ou seja, um método que ainda não tenha sido testado pela experiência no ramo próprio da indústria de transformação, que de modo algum precisa ser baseada numa descoberta cientificamente nova, e pode consistir também em nova maneira de manejar comercialmente uma mercadoria. 3) Abertura de um novo mercado, ou seja, de um mercado em que o ramo particular da indústria de transformação do país em questão não tenha ainda entrado, quer esse mercado tenha existido antes, quer não. 4) Conquista de uma nova fonte de oferta de matérias-primas ou de bens semimanufaturados, mais uma vez independentemente do fato de que essa fonte já existia ou teve que ser criada. 5) Estabelecimento de uma nova organização de qualquer indústria, como a criação de uma posição de monopólio (por exemplo, pela trustificação) ou a fragmentação de uma posição de monopólio (SCHUMPETER, 1997, p. 76).

Para Schumpeter a inovação no âmbito da produção é fundamental no sentido de produzir rupturas de forma a desequilibrar o sistema e trazer uma nova configuração qualitativamente diferente do cenário anteriormente existente.

O francês François Perroux, por sua vez, é o autor da teoria dos pólos de crescimento, um dos pensamentos que também influenciou a política desenvolvimentista brasileira. Para o autor o crescimento econômico não se procede de forma equilibrada, mas em locais ou pólos específicos, expandindo-se por diversos canais e com efeitos finais variáveis sobre toda a economia (PERROUX, 1977).

De acordo com tal teoria, o surgimento de uma indústria em determinada região ou o crescimento de outra pré-existente acaba, ao longo dos anos, por contribuir com o crescimento econômico e o surgimento de novas indústrias nos polos onde se encontrem (BERCOVICI, 2005).

O sueco Gunnar Myrdal e o norte-americano Albert Hirschman também defendiam ideias as quais se acostavam os pensadores latino-americanos. Myrdal (1968), em sua teoria da causação circular cumulativa, afirma que os fatores sociais e econômicos se interligam e interferem uns nos outros, de modo que as alterações fatorais provocam uma reação circular em cadeia.

Os processos sociais tendem a se apresentar sob a forma de causação circular, ou seja, reações causais em cadeia, cumulativamente tendendo à concentração. A decisão econômica é o ponto de partida de uma ação cujo resultado final pode ser uma modificação estrutural. Os efeitos da decisão econômica podem ser regressivos (*backwash effects*) ou propulsores (*spread effects*) (MYRDAL, 1968, p. 44 - 50).

Para Alberto Hirschman, criador da teoria do crescimento desequilibrado, o desenvolvimento “*não depende tanto de encontrar ótima confluência de certos recursos e fatores de produção, quanto de provocar e mobilizar com propósito desenvolvimentista, os recursos e as aptidões que se acham ocultos, dispersos ou mal empregados*” (HIRSCHMAN, 1961, p. 19).

Conforme Gilberto Bercovici (2005), a teoria do crescimento desequilibrado focava-se na manutenção dos desequilíbrios e não as sua extinção, pois seriam as tensões e desequilíbrios que induziriam o próprio desenvolvimento, por meio da sua contínua e incessante superação. Para tanto, as inversões deveriam ser induzidas para promover o desenvolvimento, calculando-se os seus efeitos de transformação da economia.

Em que pese as contribuições das teorias acima mencionadas, o pensamento que efetivamente fundamentou a política brasileira desenvolvimentista foi a teoria do subdesenvolvimento da Comissão Econômica para América Latina e o Caribe - CEPAL, que tinha entre seus integrantes o economista paraibano Celso Furtado⁴².

Consoante o pensamento construído na CEPAL o planejamento do Estado com fins de promoção do desenvolvimento deve levar como norte a integração do mercado interno, a internalização das decisões econômicas e as reformas sociais.

Nesse sentido, a tese “centro periferia” desenvolvida no método cepalino explica que o

⁴² Como economista, pensador e “homem público”, o paraibano de Pombal Celso Monteiro Furtado (1920-2004) se destacou extraordinariamente em seu tempo. Nos anos 1950, junto com Raúl Prebisch, fez parte da Comissão Econômica para a América Latina (Cepal), exercendo grande influência nesta parte do continente com suas ideias sobre o desenvolvimento e o subdesenvolvimento que divergiam das doutrinas econômicas dominantes (CADERNOS DO DESENVOLVIMENTO, 2011, p. 17).

ciclo econômico mundial funciona de forma que os países centrais (nações industrializadas e produtoras de bens manufaturados) conseguem aumentar produtividade e incorporar o progresso tecnológico de forma mais consistente do que os países periféricos (nações especializadas na produção de produtos primários) e mais, que os preços de exportação dos produtos primários negociados pelos países periféricos tenderiam a se desvalorizar perante os bens produzidos pelos países industrializados. Sob esse aspecto a CEPAL defendia que a América Latina deveria aumentar a produtividade do trabalho e a industrialização como forma de promoção do desenvolvimento e de enfrentamento das desigualdades sociais existentes.

Conforme Maria Luíza Feitosa (2009), para Furtado não havia um caminho natural para o desenvolvimento, que precisasse ser necessariamente conduzido por políticas públicas eficazes e o subdesenvolvimento, nesse cenário, foi concebido como um processo histórico autônomo, não sendo vinculado, portanto, a um passo a passo para se chegar ao desenvolvimento.

De acordo com Celso Furtado (1962) ao se desenvolver o Estado evolui de mero prestador de serviços para agente responsável pela transformação das estruturas econômicas, promovendo também a industrialização. Ademais, incorpora-se o Estado ao pensamento social reformador.

Percebe-se que a maior parte das ideias desenvolvimentistas acima mencionadas focam seu objeto na análise econômica e na promoção do setor industrial, primando, portanto, pelo crescimento dos setores da economia.

Entretanto, Furtado (2003) afirma que a análise econômica não se limita a questões puramente econômicas, sendo necessária uma análise multidisciplinar da economia envolvendo elementos históricos, geográficos e, principalmente referente a aspectos sociais, econômicos, políticos e culturais. Adota-se, portanto, uma análise “histórico-estrutural” da sociedade verificando as peculiaridades que influenciam diretamente no resultado econômico de um Estado.

Pertinente se faz registrar, ainda, a importância de Celso Furtado na luta pelo desenvolvimento da região Nordeste do Brasil e sua efetiva integração federativa com o restante do país. O economista, apoiado na tese “centro-periferia” desenvolvida na CEPAL, buscou compreender os problemas existentes no Nordeste fitando-se pela relação deste com o centro-sul do Brasil. Quanto a isso, afirma Clélio Diniz (2009):

À sua interpretação teórica do subdesenvolvimento, Furtado adaptou a análise cepalina de relação centro-periferia, buscando demonstrar que a relação entre o Nordeste e o Centro-Sul do Brasil tinha um efeito extremamente negativo sobre a economia da primeira. Furtado deixa, portanto, de analisar a região de forma isolada e passa a examiná-la por meio da articulação de sua estrutura interna com o exterior e

com a região Centro-Sul do País (DINIZ, 2009, p. 238).

Nessa toada, Furtado identificou que a problemática nordestina não se atribuía as questões geográficas ou naturais, como, por exemplo, com a ocorrência de longos períodos de estiagem, mas na dinâmica da política desenvolvimentista executada no país que subsidiava o crescimento das indústrias do Centro-Sul em detrimento da economia nordestina.

Neste condão de posicionamentos conceituais desenvolvimentistas, traz-se também o entendimento de Amartya Sen (1999), segundo o qual o desenvolvimento econômico deve equalizar-se com questões de igualdade e liberdade e cada indivíduo somente é livre na medida em que a economia da sociedade em que está inserido se desenvolve. Dessa forma, quanto mais desenvolvida a economia de um Estado, maior será a proteção conferida aos direitos e garantias fundamentais em favor de seus indivíduos.

Entretanto, ressalta-se que o cenário brasileiro está delineado no sentido de se buscar o crescimento econômico, consubstanciado no aumento dos níveis de arrecadação tributária, o que demonstra uma disfunção entre crescimento e desenvolvimento econômicos. Nessa toada, enquanto não se pensar em diminuição do gasto público e na boa aplicação dos recursos arrecadados para a população o país continuará a bater recordes de arrecadação, mas não resolverá os anseios da coletividade.

Conforme Oliveira e Souza (2008) o que se vislumbra para o desenvolvimento econômico pátrio é construção de um processo de análise situacional em que se considere ao máximo a inclusão social, não restando ao Estado somente a busca pelo crescimento econômico com base no aumento da arrecadação tributária. Nessa senda, resta claro que a concepção de desenvolvimento econômico vai além do olhar apenas arrecadatório do Estado, sendo também pertinente a busca pela melhoria qualitativa dos demais aspectos sociais.

Nesse sentido, Cristiane Derani (2008) discorre que:

O desenvolvimento econômico só pode ser compreendido integralmente quando vinculado a sua forma individualizada, expressa na garantia do desenvolvimento das expressões humanas (cultura, saúde, atividades individuais ou intersubjetivas que proporcionariam felicidade). (DERANI, 2008, p 156).

Verifica-se, dessa maneira, a necessidade da implantação de um ciclo de mútua assistência, em que todos os elementos da sociedade e do Estado contribuem para sua perenidade, sendo que a estabilidade econômica, política, social, cultural e jurídica faz parte de um sistema complexo de “contrato social”. Contudo, nem todos os gestores eleitos conseguem compreender o mote fundamental sobre a implementação e consecução das políticas estatais.

É a partir dessa incompreensão acerca da *res pública* e do bem estar social que se apresentam as “guerras fiscais”, nas quais entes federativos concedem vantagens desproporcionais aos contribuintes beneficiários, em regra, grandes empresas, prejudicando os demais entes e a própria população, conforme se verá no tópico 3.8.

3.4 A REGÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES SOBRE O CONSUMO SEGUNDO A NORMATIVIDADE VIGENTE

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS é o tributo de maior impacto em termos de arrecadação para os Estados brasileiros. Vale ressaltar, segundo dados obtidos junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que nos últimos anos o país deu um salto no total arrecadado com o aludido tributo de aproximadamente R\$30 bilhões por exercício financeiro.

Quadro 5 – Arrecadação do ICMS no Brasil nos últimos anos

PERÍODO (ANOS)	TOTAL DO ICMS EM R\$ (BILHÕES)	DIFERENÇA EM R\$ (BILHÕES) RELATIVA AO ANO ANTERIOR	VARIAÇÃO PER- CENTUAL (%)
2016	415.848.023,230	-	-
2017	445.653.090,250	29.805.067,000	7,17
2018	479.623.976,717	33.970.886,000	7,62
2019	509.744.971,056	30.120.995,000	6,28
2020	520.060.416,837	10.315.445,000	2,02 ⁴³

Fonte: Elaborado pelo Autor (2021) adaptado de CONFAZ (2020).

Observa-se que o ano de 2020 apresentou índice menor de crescimento percentual de arrecadação em relação ao ano anterior, muito em virtude das consequências da implementação das medidas de isolamento social, necessárias devido a Pandemia de COVID-19. A economia mundial e os setores do comércio e serviços tiveram seus funcionamentos drasticamente afetados.

Contudo, conforme os dados publicados pelo CONFAZ (2020), mesmo diante do cenário de Pandemia, a arrecadação do ICMS do ano de 2020 conseguiu superar o total de recolhimento de tal imposto no ano de 2019 em R\$10,3 bilhões de reais, o que equivale a uma variação percentual positiva de 2,02%. Mais ainda, com exceção de abril, maio e junho de

⁴³ Evidentemente que a Pandemia de Covid-19 influenciou diretamente na soma do ICMS recolhido em 2020. Diversos seguimentos tiveram suas atividades interrompidas e, como consequência a arrecadação não alcançou o padrão dos anos anteriores.

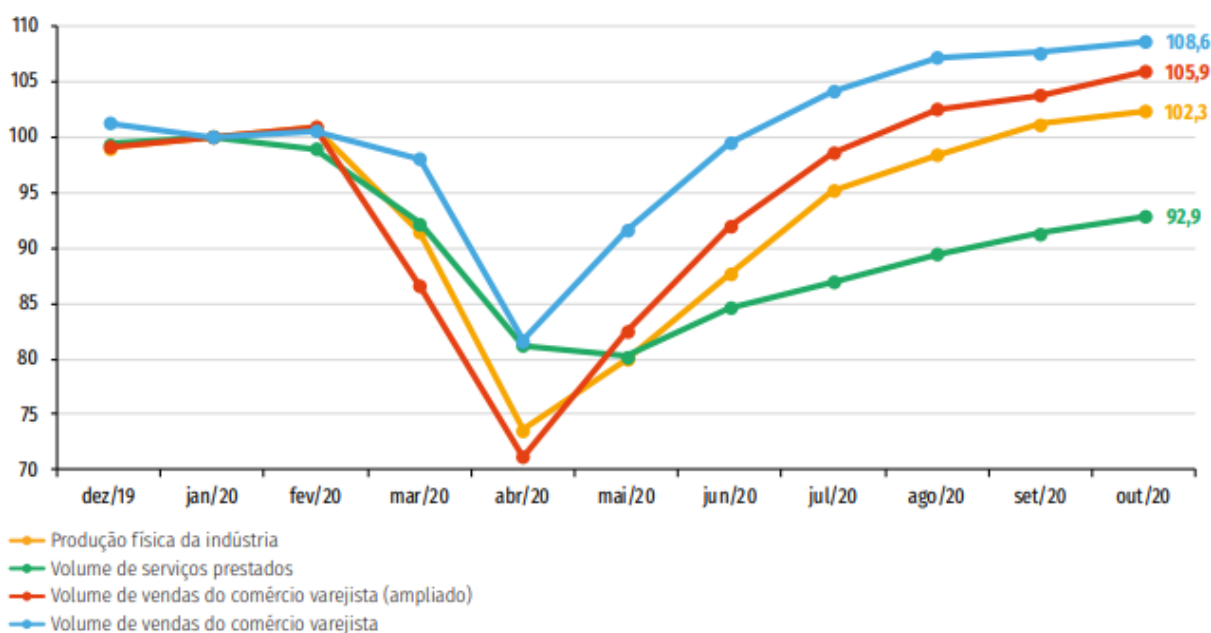
2020, todos os demais meses tiveram arrecadação superior em comparação ao mesmo período do ano de 2019.

A recuperação arrecadatória dos Estados pode ser explicada consoante o informe conjuntural da economia brasileira 2020 – 2021, elaborado pela Confederação Nacional das Indústrias – CNI. Tal informe abordou acerca da retomada da economia brasileira a partir de maio do ano passado.

A partir de maio, as dinâmicas foram diferentes. O segmento de serviços foi o mais afetado. Foi o primeiro a ser impactado e o último a reabrir no processo de flexibilização das medidas de distanciamento social. (...) Comércio e Indústria, de modo geral, iniciaram a recuperação em maio e retornaram rapidamente ao nível pré-pandemia. O comércio varejista voltou ao patamar do volume de vendas antes da crise em junho e a indústria de transformação, em setembro. Note-se que tanto no Comércio como na Indústria a recuperação tem sido heterogênea, com setores já acima do nível pré-pandemia e setores ainda abaixo desse nível (CONFEDERAL NACIONAL DAS INDÚSTRIAS, 2020).

A seguir, colaciona-se o gráfico comportamental dos setores da indústria, varejo e serviços entre dezembro de 2019 e outubro de 2020.

Gráfico 1 - Volume de vendas no comércio varejista e varejista ampliado; volume de serviços prestados; e produção industrial (transformação + extrativa). Número índice (base: janeiro de 2020=100), sem efeito sazonal.



Fonte: CONFEDERAL NACIONAL DAS INDÚSTRIAS (2020)

Consoante o informe da CNI, ao contrário do que ocorreu com a demanda por bens de consumo duráveis e por serviços, a procura por bens de consumo não duráveis foi pouco afetada durante a pandemia. Ainda, o auxílio emergencial e a possibilidade de saque do FGTS, restou por injetar renda na população, fazendo com que as famílias aumentassem o seu con-

sumo, principalmente, de bens de primeira necessidade como alimentos, material de higiene e produtos de limpeza (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS INDÚSTRIAS, 2020).

Prosseguindo, sabe-se que a instituição de tributos é um importante instrumento de política econômica capaz de captar recursos para os entes federados. É através da arrecadação de receitas tributárias que União, Estados e Municípios implementam programas de governo, aplicando tais recursos em infraestrutura e serviços à população.

De acordo com Hal Varian (2012, p.28) quando, por exemplo, “o governo impõe um imposto sobre a quantidade, o consumidor tem de pagar ao governo uma certa quantia por unidade do bem que comprar”. Diz, ainda, o referido autor que outro tipo de imposto é o imposto sobre o valor. Como diz o nome, esse imposto incide sobre o valor - ou seja, o preço - do bem, e não sobre a quantidade comprada desse bem. Um imposto sobre o valor costuma ser expresso em termos percentuais.

Impostos sobre o valor são também chamados de impostos ad valorem. O ICMS, tributo ora estudado, possui tal característica. A Constituição de 1988 dispõe em seu art. 155, II que o ICMS é imposto de competência dos Estados e Distrito Federal e incide primeiramente sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Importante frisar que a referida circulação não deve ser entendida como o simples deslocamento de produtos de um lugar para outro. Importa, pois, que haja uma relação de mercado, ou seja: que se tenha a real transferência de propriedade de uma pessoa jurídica para outra.

Sobre isto, Paulsen e Melo (2016) diz que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação.

Ainda sobre este fato, a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça - STJ discorre que a simples circulação física da mercadoria, para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, não caracteriza, por si só, hipótese de incidência do referido imposto.

As demais hipóteses de incidência do ICMS, previstas pela Constituição Federal de 1988, dizem respeito às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. De acordo com Leandro Paulsen (2012):

A prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal é a segunda base econômica do ICMS. São tributáveis os diversos serviços de transporte: de passageiros, de valores, de bens ou de mercadorias. Mas a base econômica não é o transporte em si; é, isto sim, o “serviço” de transporte (PAULSEN, 2012, p. 246) (grifo do autor).

É importante dizer que a prestação de serviço somente pode ser considerada com a presença irrefutável das figuras do prestador e do contratante do serviço, pois não há que se

falar em cobrança de ICMS quando um contribuinte apenas transporta bens de sua titularidade.

Salienta-se, ainda, que as prestações de serviços de transportes municipais não se sujeitam ao referido tributo, pois aqueles encontram-se sujeitos exclusivamente a cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, de competência dos Municípios.

Conforme dito anteriormente, o ICMS incide ainda sobre as prestações de serviços de comunicação. Tais serviços devem ser prestados de forma onerosa, incluindo-se ainda nas hipóteses de incidência, quaisquer dos meios elencados no art. 2º, III da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir). A saber: a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Ainda no que toca o ICMS, tem-se que o fato gerador decorre, conforme os art. 113 e 114 do CTN das obrigações tributárias principais e acessórias. O §1º do art. 113 diz que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Por sua vez, o art. 114 do CTN define como fato gerador da obrigação principal a situação descrita em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Destarte, o fato gerador da obrigação principal tributária relativa ao ICMS ocorre quando se iniciam as operações de circulação de mercadorias, bem como as prestações dos serviços de transporte e de comunicação.

No que concerne à base de cálculo, Paulsen e Melo (2016) discorre que esta é o valor da negociação mercantil ou, ainda, o preço da prestação de serviço de transporte e de comunicação. Diz também que para haver a incidência do ICMS é imprescindível que haja o instituto da onerosidade, reveladora da capacidade contributiva. Outrossim, afirma Carrazza (2015) que para efeitos de apuração do ICMS, a base de cálculo deve ser tomada segundo o valor da operação mercantil realizada.

Diante do que foi explanado, observa-se que o ICMS é regido por um complexo de normas legislativas que vão desde a egrégia Carta Constitucional, em seu art. 155, II, passando pela complementação de leis, a exemplo da Lei Kandir, como também pelos convênios firmados em nível de CONFAZ e sem esquecer dos próprios entes Estatais que dispõe de leis e regulamentos específicos acerca do mencionado tributo.

3.5 REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA: CARACTERÍSTICA INTRÍNSECA AO ICMS E IMPEDITIVA DO ALCANCE DA JUSTIÇA FISCAL

Geralmente, os tributos são concebidos para serem progressivos ou proporcionais e não regressivos como sugere o presente tópico. A progressividade é característica que deve se

projetar para os impostos conforme disposição constitucional diretiva de orientação às normas tributárias, de modo que aqueles atuem de forma gradativa sobre os contribuintes.

De acordo com Misabel de Abreu Derzi (2015) é a melhor técnica para consecução da personalização e capacidade contributiva dos impostos, conforme preconiza o art. 145 da Constituição brasileira. Leandro Paulsen (2012), por sua vez, discorre que a progressividade tributária ocorre quando existem diversas alíquotas graduadas em detrimento do aumento da base de cálculo: maior a base, maior a alíquota.

Thomas Piketty (2014) destaca que a progressividade é instrumento para atendimento das demandas do Estado Social:

O imposto progressivo é uma instituição indispensável para fazer com que cada pessoa se beneficie da globalização, e sua ausência cada vez mais evidente pode levar a globalização a perder apoio (...). Por essas diferentes razões, o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado Social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir a sua viabilidade no século XXI (PIKETTY, 2014, p. 484).

Conforme destacado pelo §1º, art. 145 da Constituição Federal de 1988, sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. A pessoalidade e a capacidade contributiva, portanto, é o que fundamenta a implementação da característica progressiva dos impostos.

Na Constituição Federal, a progressividade é disposta de forma clara para o imposto de renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, §2º, I, CF), para o imposto predial territorial urbano (art. 182, §4º, II, c/c art. 156, §1º, I) e para o imposto sobre a propriedade territorial rural (art. 153, §4º, I).

Entrementes, em que pese a premissa constitucional da progressividade, da forma como a cadeia tributária brasileira se desenha, com os impostos sobre o consumo incidindo sobre a cadeia produtiva e, conseqüentemente, sobre os consumidores (contribuintes de fato) que acabam suportando o verdadeiro ônus da tributação, o Sistema Tributário Nacional acaba por se caracterizar regressivo.

A regressividade, de acordo com Aline Krieger (2019), define-se como sendo uma imposição tributária mais elevada para contribuintes com menor capacidade contributiva, em detrimento de menor cobrança sobre quem tem mais capacidade de ser onerado.

No mesmo sentido posiciona-se Thomas Piketty (2014) ao afirmar que um imposto é regressivo quando o percentual cobrado dos mais ricos é menor, não só por meio da imposição direta da mesma alíquota para todos, como também quando esta camada mais favorecida da sociedade consegue escapar do pagamento através de otimização fiscal feita de forma legal, ou mesmo evasão ilegal. Outro não é o escólio de Nagel e Murph (2005, p. 150), ao entenderem a “regressividade como uma medida censurável que favorece os mais ricos às custas dos mais pobres”.

Como dito, a regressividade no Brasil se observa fortemente pelas implicações dos impostos indiretos (ICMS, ISS e IPI) na cadeia produtiva, o que impacta diretamente a renda dos consumidores. Os impostos plurifásicos e não cumulativos, como no caso do ICMS, tentam que a incidência se aplique unicamente sobre o valor final de venda. Contudo, nas palavras de Misabel Derzi, tal sistemática não ocorre de maneira eficaz.

Infelizmente, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS não cumulativo (futuramente o IVA Federal, já se pode prever) incidem sobre a produção e o consumo de modo atabalhado, gerando grandes resíduos cumulativos. Tais tributos, que nasceram para onerar apenas o consumo final, jamais a produção e o comércio, são transformados em ônus da produção e com elevadíssimas alíquotas. Com isso, o custo final das mercadorias e serviços eleva-se e aumenta-se a regressividade. Entre nós, há poucos estudos confiáveis em torno do assunto: qual seria, de fato, a cumulatividade residual de tais tributos? (DERZI, 2014, p. 58).

Há de se estranhar, também, no caso do ICMS, que produtos considerados como essenciais para a população sejam onerados com alíquotas mais altas, como por exemplo: remédios sobre os quais normalmente se aplica uma taxa de agregação sobre o preço do produto antes da aplicação da alíquota, bem como a energia elétrica que na maioria dos Estados possui alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), em detrimento da alíquota comum de tributação de 18% (dezoito por cento).

Utilizando, ainda, como ilustração a tributação do ICMS sobre a energia elétrica, um indivíduo que aufera uma renda mensal de R\$2.000,00 terá sua capacidade financeira ou seus ganhos mais afetados que uma pessoa que ganhe R\$10.000,00 mensais, caso ambos consumam R\$300,00 de energia em determinado mês.

Quadro 6 – Ilustração da Regressividade do ICMS

	RENDA FAMILIAR	VALOR DO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA MENSAL	ICMS ENERGIA ELÉTRICA (ALÍQUOTA 25%)	PORCENTAGEM DA RENDA MENSAL AFETADA PELO PAGAMENTO DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA

Indivíduo A	R\$ 2.000,00	R\$300,00	R\$75,00	3,75%
Indivíduo B	R\$ 10.000,00	R\$300,00	R\$75,00	0.07%

Fonte: Elaborada pelo Autor (2021).

Desse modo, resta demonstrada a característica regressiva do ICMS no sistema tributário pátrio, que embora pretenda ser progressivo, quando da aplicação acaba por afetar as camadas sociais mais sensíveis ou desprovidas economicamente.

Observa-se, ainda, que a regressividade do ICMS também se insere como fator impeditivo do alcance da justiça fiscal, uma vez que sua incidência de fato ao consumidor ocorre independentemente da capacidade contributiva.

De acordo com Luís Eduardo Shoueri (2013), a justiça fiscal, em uma perspectiva igualitária, funda-se no princípio da capacidade contributiva que, baseado na solidariedade social, preenche a exigência do princípio da igualdade tributária.

Ricardo Lodi Ribeiro (2009), por seu turno, afirma que a justiça de um sistema tributário repousa na adequada distribuição da carga tributária entre os detentores de patrimônio e renda de um lado, e aqueles que nada tem, senão despesas, de outro. No Brasil, segundo Derzi (2014, p. 659), “uma família que auferir de um a dois salários-mínimos paga em tributos aproximadamente 50% (cinquenta por cento) do que ganha”.

Conforme observado, a nossa carga tributária no que tange ao ICMS não se distribui de modo adequado, em razão do desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, fato que implica para a manutenção das desigualdades e para o não alcance da igualdade prevista na Constituição. A exação tributária acentuada de produtos essenciais à população, bem como o maior dispêndio financeiro por aqueles que menos poder aquisitivo tem em relação aos mais abastados são exemplos claros de não respeito à justiça tributária.

3.6 PECULIARIDADES DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

A tributação do ICMS nas operações interestaduais é um dos assuntos mais conflitantes no sistema tributário pátrio, pois, atualmente, existe uma verdadeira guerra travada entre os Estados da federação na busca por um modelo ideal que reflita melhores condições de recolhimento de divisas.

A Constituição Federal dispõe em seu art. 155, § 2º, VII, “a” e “b” e no inciso VIII a forma de aplicação das alíquotas do ICMS nas operações interestaduais:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (BRASIL, 1988, online).

Da leitura dos dispositivos supracitados pode-se inferir que nas operações mercantis realizadas entre contribuintes do ICMS caberá ao Estado de origem a cobrança da alíquota interestadual no momento da saída das mercadorias do estabelecimento emitente. Do mesmo modo, quando da chegada das mercadorias nos estabelecimentos de destino, ficará a cargo dos Estados adquirentes a cobrança do chamado diferencial de alíquota.

Roque Antônio Carrazza (2015) conceitua o diferencial de alíquota como sendo uma ferramenta de compensação, por meio da qual o Estado de destino tem sua arrecadação resguardada em operações envolvendo o contribuinte da mercadoria, uma vez que tal ente federado arrecada a diferença entre a sua alíquota interna e externa.

Ainda sobre as alíquotas interestaduais, a resolução nº 22/89 do Senado Federal estabelece o seguinte: Para operações interestaduais, com emitentes situados nos Estados das regiões Sul e Sudeste, que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e para o Espírito Santo a alíquota será de 7%.

Na situação inversa, com emitentes situados nas regiões Norte, Nordeste, Centro-oeste e no Espírito Santo, que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste a alíquota a ser aplicada será de 12%. Há, também, o caso de operações interestaduais realizadas com produtos importados. Nestas situações, o percentual a ser adotado será de 4% sobre a base de cálculo das respectivas transações, independentemente da origem da operação⁴⁴. O quadro a seguir ilustra o que, por ora, foi aludido:

Quadro 7 - Alíquotas do ICMS no Comércio Interestadual

SAÍDA DE MERCADORIA COM ORIGEM:	ENTRADA DA MERCADORIA NORTE/NORDESTE/CENTRO OESTE (ALÍQUOTA DE ICMS)	ENTRADA DA MER- CADORIA SUL/SUDESTE (ALÍQUOTA DE
--	---	---

⁴⁴ Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento). § 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro: I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização; II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento) (SENADO FEDERAL, 2020).

		ICMS)
Norte/Nordeste/Centro Oeste + Espírito Santo	12%	12%
Sul/Sudeste - (Espírito Santo)	7%	7%
Para produtos importados	4%	4%

Fonte: Elaborado pelo Autor (2021) adaptado de Senado Federal (2020)

No que concerne às alíquotas internas, registra-se que, normalmente, é aplicado pelos Estados um percentual de 18% (dezoito por cento) sobre as operações realizadas dentro de seus territórios. À guisa exemplificativa, o art. 13, inciso IV do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba assim dispõe: “Art. 13. As alíquotas do imposto são as seguintes: (...) IV - 18% (dezoito por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;”.

Nesse sentido, quando da realização de operações interestaduais o ICMS devido ao Estado de destino será o resultante da aplicação sobre a base de cálculo da referida diferença de alíquota. Conforme o exemplo acima ilustrado, uma mercadoria adquirida pela PB junto ao Estado de SP será, de forma geral⁴⁵, tributada no destino com uma alíquota de 11% (onze por cento), referente a seguinte diferença: 18% da alíquota interna - 7% da alíquota interestadual. De outro modo, se a mercadoria comercializada para a PB tiver sua origem no Estado de PE, o valor devido ao Estado de destino será apurado, de forma geral, com uma alíquota de 6% (seis por cento), relativo à diferença de 18% sobre a alíquota interna - 12% da alíquota interestadual.

Nas aquisições interestaduais de produtos importados⁴⁶ a alíquota do ICMS na saída será de 4% (quatro por cento), independentemente da Unidade da Federação. Por conseguinte, no Estado de destino o produto será onerado com uma alíquota equivalente a 14% (quatorze por cento), concernente a diferença entre 18% da alíquota interna – 4% da alíquota interestadual.

⁴⁵ Os incisos V e VI do art. 13 do RICMS/PB, por exemplo, estabelecem, respectivamente, alíquotas de 25% e 28% para bebidas alcólicas e para as prestações de serviço de comunicação (PARAÍBA, 2021).

⁴⁶ Exemplifica o estabelecimento de tal alíquota o inciso VIII, art. 13 do RICMS/PB: Art. 13 [...] VIII - 4% (quatro por cento), nas operações interestaduais que destinem bens e mercadorias importados do exterior a contribuintes ou não do imposto que, após o desembaraço aduaneiro, observado o disposto nos §§ 2º a 5º deste artigo e no art. 265-C deste Regulamento (Convênio ICMS 123/12) (PARAÍBA, 2021).

Diante do que foi exposto, percebe-se que no Brasil vigora, consubstanciado em preceitos constitucionais, um sistema de tributação misto para a cobrança do ICMS nas operações interestaduais, pois o referido tributo é cobrado tanto na origem quanto no destino, reportando receitas aos Estados produtores e consumidores.

Acontece que o atual método tem sofrido questionamentos por parte dos gestores dos Estados menos desenvolvidos, que são aqueles situados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste do país. O ponto crucial é que o regime atual implica em cobrança parcial do ICMS em favor dos Estados produtores das mercadorias negociadas, agravando ainda mais as desigualdades regionais e dificultando a obtenção de riquezas aos cofres públicos dos Estados mais necessitados. Nessa senda, posiciona-se Nelson Paes (2009):

A situação desfavorável em termos de disponibilidade de recursos estaduais per capita de alguns Estados decorre da adoção do princípio da origem na tributação do ICMS nas transações interestaduais. Por este princípio, parte substancial da arrecadação deste tributo se destina ao Estado produtor da mercadoria. Com isto, o ICMS perde o seu caráter de imposto sobre o consumo, tornando-se um tributo misto, incidindo tanto sobre a produção quanto o consumo (PAES, 2009, p. 234).

Ainda no que se refere a questão do diferencial de alíquotas, Ricardo Antônio Camargo (2008) afirma ser necessário equilibrar a preservação da autonomia dos Estados-membros a partir da correção de disparidades entre eles sem, contudo, perder-se a unidade econômica do território nacional e sem embaraçar o comércio interestadual.

Já foi dito que a redução das desigualdades regionais e sociais é objetivo estampado no art. 3º da Constituição de 1988. Tal desiderato apresenta-se, ainda, como princípio da ordem econômica⁴⁷, conforme o disposto no art. 170, inciso VII da mesma Carta constitucional.

Destarte, sabe-se que as regiões brasileiras tem suas histórias pautadas pela diversidade, seja nas atividades produtivas peculiares a cada localidade, seja pelos anseios sociais a que cada região tem de enfrentar. Neste cenário, destaca-se que a região sudeste é responsável por 54% (cinquenta e quatro por cento) do produto interno bruto – PIB brasileiro (MONTEIRO NETO *et al*, 2020) e por cerca de 70% (setenta por cento) do parque industrial do país. As regiões norte e nordeste, por conseguinte, caracterizam-se pela dependência de aquisição dos produtos fabricados naquela região.

Com relação aos problemas sociais enfrentados pelas diferentes regiões do país, Márcio Porchmann e Luciana da Silva (2020) assim discorrem:

Nos estados periféricos, a infraestrutura do sistema educacional, associada a uma estrutura produtiva constituída de setores com baixo dinamismo e baixo conteúdo techno-

⁴⁷ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VII - redução das desigualdades regionais e sociais; (BRASIL, 1988).

lógico, condiciona a dinâmica da economia local e a renda média dos assalariados. Essas desigualdades revelam-se ainda mais acentuadas na análise dos dados desagregados, mirando estados e municípios. Em 2015, o estado do Rio de Janeiro apresentava uma taxa de analfabetismo para a população economicamente ativa (PEA) de quinze anos ou mais de idade de 2,05%, enquanto no estado de Alagoas ela correspondia a 5,94% (PORCHMANN; SILVA, 2020, p. 19).

A desigualdade social está, ainda, intrinsecamente ligada à concentração de renda em diminuta parcela da sociedade. Sabidamente, o Brasil é um país que concentra grande parte da renda na parcela mais abastada da população. Consoante o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, o país ocupa o sétimo lugar em desigualdade no mundo, tendo a segunda colocação ao se tomar em conta a concentração de renda nos 1% (um por cento) mais ricos (PNUD, 2019).

Ainda conforme o PNUD (2019), a camada mais rica da população brasileira concentra cerca de 70% (setenta por cento) da renda total do país, enquanto a camada mais pobre reúne em torno de 10% (dez por cento) à tal título. Nessa toada, é perceptível que quem detém maior capacidade contributiva acaba sendo menos afetado em sua disponibilidade de renda.

Nesse panorama de pouco dinamismo social e de escassos investimentos em atividades produtivas nas regiões norte e nordeste do Brasil, a tarefa de redução das desigualdades regionais e sociais perpassa pela readequação da tributação, ou seja, da recomposição das receitas primárias de modo a que cada Estado possa melhor gerir as necessidades que se apresentam. A tributação sobre o consumo e o ICMS, nesse sentido, encontram-se sob o foco das temáticas reformistas.

As propostas de reforma tributária que estão em discussão no Congresso nacional defendem que a tributação sobre o consumo seja devida integralmente ao estado de destino. Tais propostas serão abordadas em tópico adiante.

3.7 DESCENTRALIZAÇÃO NORMATIVA E CONTROVÉRSIAS JURÍDICAS DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Outra questão que se aponta são os conflitos decorrentes da descentralização normativa do tributo, posto que os entes federativos ao fazerem uso de suas legitimidades ativas acabam por criar um emaranhado normativo que mais confunde do que orienta os contribuintes, causando, ainda, uma série de disputas judiciais entre os Estados diante do que cada ente entende como justo ou injusto.

Tal fato impacta diretamente na eficiência das Administrações Públicas⁴⁸, princípio constitucionalmente consagrado, o qual, nas palavras de Alexandre de Moraes (2002) impõe que o gestor público exerça suas atribuições sob o prisma da igualdade perante as leis, da objetividade e imparcialidade, buscando alcançar o melhor resultado na consecução de suas atividades.

Assim, os gestores tributários têm de dispendar parte considerável de sua força laboral para sanar dúvidas legislativas dos contribuintes que, lançados em meio a toda complexidade de normas e burocratizações a adimplir, deveras vezes, buscam um ou mais Estados para se adequar as respectivas obrigações tributárias. Nesse mote, ressalta-se, ainda, o dispêndio de recursos dos tesouros estaduais a fim de validar seus tecidos legislativos perante os imbróglis judiciais.

Ainda nesse mote dos conflitos em matéria de ICMS em operações interestaduais, é sabido que os mesmos, muito ocorrem, quando os entes federados se põem a legislar, principalmente, sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais. À guisa ilustrativa, de janeiro de 2016 a dezembro de 2019 o termo “guerra fiscal – ICMS” figurou em 107 decisões monocráticas, bem como em 17 Acórdãos no Supremo Tribunal Federal - STF⁴⁹.

Sobre os Acórdãos pesquisados, em 08 (oito) deles (ADI de nº 3936, nº 5816, nº 5467, nº 2823, nº 2357, nº 3779, nº 4985 e nº 3984) o objeto em questão referia-se à instituição unilateral de benefício fiscal de ICMS por determinado ente federado. Outros 03 (três) Acórdãos (ADI nº 2777, nº 2675 e RE nº 593849) pautaram-se pela restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. Os demais resultados encontrados 06 (seis) não se relacionam ao presente tópico, porquanto não se discutiu sobre operações interestaduais.

Colaciona-se, adiante a ementa de dois dos Acórdãos do STF mencionados acima (ADI 3936 e ADI 2675):

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. **ICMS. GUERRA FISCAL.** DISPOSITIVOS REVOGADOS. PREJUÍZO. ARTIGO 2º DA LEI 10.689/1993, DO ESTADO DO PARANÁ, QUE AUTORIZA O PODER EXECUTIVO A ADOTAR MEDIDAS SIMILARES NA **HIPÓTESE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS**

⁴⁸ Art. 37: A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência**. (Constituição Federal de 1988).

⁴⁹ As sentenças e Acórdãos do STF podem ser acessados por meio do site: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&julgamento_data=01012016-31122019&page=1&pageSize=10&queryString=guerra%20fiscal%20icms&sort=_score&sortBy=desc

FISCAIS RELATIVOS AO ICMS POR OUTRO ESTADO DE FORMA IRREGULAR. ARTIGOS 150, § 6º, E 155, § 2º, XII, g, DA CARTA POLÍTICA. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. A revogação superveniente de dispositivos legais impugnados acarreta a perda ulterior do objeto da ação direta, restando esta prejudicada quanto a esses. Precedentes: ADI 748-QO, Relator Ministro Celso de Mello; ADI 2.220, Relatora Ministra Cármen Lúcia. 2. O artigo 2º da Lei 10.689/1993 do Estado do Paraná, com vigência suspensa pela concessão da medida cautelar em 19 de setembro de 2007, **padece de inconstitucionalidade porque autoriza o Executivo do aludido Estado-Membro a conceder, de forma unilateral, benefícios fiscais relativos ao ICMS, violando o princípio da legalidade específica das exonerações tributais (art. 150, § 6º, da Constituição) e a exigência de deliberação prévia dos Estados e do Distrito Federal estabelecida no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição.** 3. Ação julgada prejudicada quanto aos incisos XXXII e XXXIII e aos §§ 36, 37 e 38 do Decreto 5.141/2001, incluídos pelo Decreto 986/2007, e, no mérito, parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do artigo 2º da Lei nº 10.689/1993, do Estado do Paraná. (ADI 3936, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25/10/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-243 DIVULG 06-11-2019 PUBLIC 07-11-2019). (STF, 2020, online).

Ademais,

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. COMPATIBILIDADE DO INC. II DO ART. 19 DA LEI 11.408/1996 DO ESTADO DE PERNAMBUCO COM O § 7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE AUTORIZA A RESTITUIÇÃO DE QUANTIA COBRADA A MAIOR NAS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE EM QUE A OPERAÇÃO FINAL RESULTOU EM VALORES INFERIORES ÀQUELES UTILIZADOS PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DO ICMS. ADI JULGADA IMPROCEDENTE. I - Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II - Constitucionalidade do inc. II do art. 19 da Lei 11.408/1996 do Estado de Pernambuco. III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADI 2675, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016). (STF, 2020, online).

Nessa toada, cumpre frisar que esta dissertação não se ateve a análise do mérito das decisões proferidas nos processos judiciais, visto que a intenção era verificar a existência litígios em matéria de ICMS, nos quais se questiona a diferença de entendimento normativo pelos diversos entes da federação.

Entrementes, no que toca ao objeto dos Acórdãos acima colacionados, tecem-se os seguintes apontamentos relacionados a descentralização normativa do ICMS:

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3936 requerida pelo Estado do Amazonas objetivou impugnar o conteúdo normativo de dispositivos do Estado do Paraná que permitiam a este ente conceder benefícios fiscais de forma unilateral, caso observasse que um outro ente federativo assim estivesse procedendo. Típico caso da comumente chamada “Guerra Fiscal” entre os Estados.

Insta salientar, conforme o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal de 1988, que em respeito ao equilíbrio federativo, a concessão incentivos, isenções e benefícios fiscais só se procederá, mediante a deliberação prévia de demais Estados e do Distrito Federal⁵⁰.

Conforme o voto proferido pela Ministra Rosa Weber a condição estabelecida pelo art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição de 1988 tem duas finalidades primordiais, a saber: viabilizar uma política racional de estímulo econômico no que toca o ICMS, de forma nacional e consentida pelos Estados e Distrito Federal. A segunda, é evitar a competição desmedida entre os entes para atrair contribuintes aos seus territórios.

Depreende-se da leitura do Acórdão ora analisado que a competência legislativa em matéria de ICMS não é absoluta, posto que limitada por preceitos constitucionais, no que diz respeito a desoneração tributária (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da C.F/1988).

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2675, por seu turno, foi promovida pelo Governo do Estado de Pernambuco contra dispositivos de sua própria lei estadual que autorizava a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para a frente, em que a operação final resultou em valores inferiores aos que foram utilizados para efeitos de cobrança do ICMS.

Quanto a isso, frisa-se que a constituição apenas previu a restituição de valores recolhidos a título de ICMS – Substituição Tributária nas hipóteses de fato gerador presumido não ocorrido (§ 7º, art. 150 da C.F/1988), não mencionando, portanto, os casos em que a operação ocorra, mas em valores inferiores aos tomados anteriormente para efeitos do lançamento do imposto.

Assim, tal possibilidade ficou a cargo do entendimento de cada ente federativo, consoante suas legislações estaduais. Ao tomar-se como exemplo um contribuinte que exerça sua empresa em todo o território nacional, pode haver tratamento tributário diferenciado, no que toca a restituição do ICMS-ST, pago a maior, a depender do local em que ocorra a operação de venda com um valor menor do que o utilizado como base do imposto.

Ainda sobre os conflitos judiciais em matéria de ICMS, pesquisou-se também sobre as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ. Verificou-se que entre 2012 e 2018 foram proferidos 20 Acórdãos com a expressão “ICMS - Guerra Fiscal”, sendo destes 10

⁵⁰ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. (BRASIL, 1988, online).

(dez) relativos a glosa ou recusa de utilização de créditos de ICMS no Estado de destino em função de concessão de benefício irregular no Estado de origem⁵¹.

Destarte, tais litígios em sede de STJ corroboram com a ideia contínua de guerra fiscal promovida entre os Estados, posto que um Estado que receba uma mercadoria que não tenha sido agravada pelo imposto quando da sua saída no Estado de origem recusa-se a permitir que o contribuinte no destino se aproprie integralmente do ICMS daquela operação beneficiada.

Adiante, colaciona-se a ementa de dois dos Acórdãos observados (AgInt no TutPrv no REsp 1667143 / RS e RHC 70792 / SP Recurso Ordinário em Habeas Corpus 2016/0121231-3):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE ORIGEM. APROVEITAMENTO NO ESTADO DE DESTINO, AINDA QUE NÃO RECOLHIDO INTEGRALMENTE. BENEFÍCIO CONCEDIDO UNILATERALMENTE ("GUERRA FISCAL"). EFEITO SUSPENSIVO. TUTELA PROVISÓRIA. PRESSUPOSTOS. PRESENÇA. 1. A decisão da Suprema Corte que determina a suspensão dos feitos pendentes que versem sobre a mesma controvérsia submetida ao rito da repercussão geral não impede a análise das medidas urgentes que se fizerem necessárias para evitar eventual perecimento de direito ou prejuízo irreversível. 2. A tutela provisória em grau de recurso pode ser concedida por meio de atribuição de efeito suspensivo ou, eventualmente, por antecipação dos efeitos da tutela recursal, devendo haver a satisfação simultânea de dois requisitos: a plausibilidade do direito alegado, consubstanciada na elevada probabilidade de êxito do apelo nobre, e o perigo de lesão grave e de difícil reparação ao direito da parte. 3. Consoante o que dispõe o art. 1.029, § 5º, I, do CPC, a publicação da decisão referente à admissibilidade do apelo nobre proferida pela Corte a quo faz inaugurar a jurisdição deste Sodalício para decidir acerca de eventual medida cautelar de atribuição de efeito suspensivo. 4. Hipótese em que: (a) há plausibilidade de êxito da pretensão recursal, uma vez que, segundo a jurisprudência desta Corte Superior, nas operações interestaduais, não cabe ao estado de destino exigir do contribuinte a parte do ICMS que deixou de ser recolhido ao estado de origem em virtude da fruição de benefício fiscal não previamente autorizado pelo Confaz; e (b) está demonstrado o risco de dano irreversível, relacionado com a iminência de alienação judicial de bem penhorado. 5. Ratificada a concessão de tutela provisória para determinar que, até que a matéria seja definitivamente julgada nos autos do RE/RG n. 628.075/RS, não sejam praticados atos executórios tendentes à alienação judicial de bens penhorados ou a serem penhorados como forma de garantir a quitação de débitos de ICMS decorrentes de glosa do fisco gaúcho de créditos apropriados pelo contribuinte referentes às operações de entrada interestaduais e que seja objeto de benefício concedido unilateralmente pelos estados de origem (Acre). 6. Agravo interno não provido. **STJ - AgInt no TutPrv no REsp: 1667143 RS 2017/0085741-0, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 22/05/2018, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 03/08/2018.** (STJ, 2020, online)

De mais a mais,

⁵¹ Acórdãos no STJ pesquisados: AgInt no TutPrv no REsp 1667143 / RS; AgInt no REsp 1535946 / MG; HC 326959 / SP 2015/0139240-3; RHC 70792 / SP Recurso Ordinário em Habeas Corpus 2016/0121231-3; AgRg no REsp 1443855 / MG Agravo Regimental no Recurso Especial 2014/0063977-2; AgRg no RMS 44350 / MG Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança 2013/0387149-2; RMS 33524 / PI Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 2011/0004872-3; RMS 38041 / MG Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 2012/0105358-8; RMS 39554 / CE Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 2012/0241391-0 e EDcl no RMS 32937 / MT Embargos de Declaração no Recurso em Mandado de Segurança 2010/0166240-2.

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. **SONEGAÇÃO FISCAL. CREDITAMENTO DE ICMS POR MEIO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIA BENEFICIADA COM INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO POR OUTRO ENTE DA FEDERAÇÃO. BENESSE NÃO RECONHECIDA PELO ESTADO CREDOR. GUERRA FISCAL.** ATIPICIDADE DA CONDUTA. PROVIMENTO DO RECLAMO.

1. O trancamento de ação penal em sede de habeas corpus é medida excepcional, só admitida quando restar provada, inequivocamente, sem a necessidade de exame valorativo do conjunto fático-probatório, a atipicidade da conduta, a ocorrência de causa extintiva da punibilidade, ou, ainda, a ausência de indícios de autoria ou de prova da materialidade do delito.

2. No caso dos autos, a empresa da qual o recorrente é administrador manteve a fidelidade escritural e realizou a operação tributária com base em norma estadual válida, sendo o débito fiscal em apreço oriundo de guerra fiscal entre dois entes da Federação, o que revela a atipicidade de sua conduta. Precedentes.

3. Recurso provido para determinar o trancamento da ação penal no tocante ao recorrente, estendendo-se os efeitos da decisão ao corréu (...). **STJ - RHC 70.792/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 14/06/2016, DJe 22/06/2016.** (STJ, 2020, online).

Cai a lançar frisar que o entendimento assentido pelo tribunal superior é de modo a não reconhecer o direito ao Estado de destino de recusar a utilização do crédito de ICMS que não foi recolhido na origem em função de concessão de benefício fiscal, por força do equilíbrio federativo.

Nas palavras do Ministro Gurgel de Faria, relator do AgInt. na TutPrv. no Recurso Especial nº 1.667.143 - RS (2017/0085741-0), a jurisprudência do STJ assenta no sentido de que em tais casos o impasse federativo deve ser resolvido em ação própria perante o STF, reconhecendo ser forçoso atribuir ao contribuinte a responsabilidade tributária por eventuais prejuízos arrecadatórios decorrentes da chamada “guerra fiscal”.

Portanto, consoante o STJ a glosa de créditos de ICMS pelos Estados de destinos em virtude do não recolhimento na origem em função de benesses fiscais concedidas unilateralmente na origem, não será permitida enquanto não solucionada a constitucionalidade das normas concessivas de tais benefícios.

A justificativa dos Estados adquirentes sobre a glosa dos créditos provenientes das operações interestaduais ocorre em virtude do art. 1º combinado com o art. 8º da Lei complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975 que dispõe que a concessão de benefícios fiscais está condicionada aos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e, que, a inobservância dos termos da referida Lei Complementar⁵² acarretará na nulidade do ato e na ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

⁵² Lei Complementar nº 24/1975 - Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao

Nesse sentido, entende-se o posicionamento adotado pelo STJ no sentido de não impecilhar ao contribuinte uma situação mais gravosa sem que eles tenham dado causa. Contudo, pondera-se que a atitude dos Estados adquirentes também se pauta por dispositivos legais. Bom é dizer que o lançamento e cobrança de tributos se dá por atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º da Lei nº 5.172/1966), não cabendo às secretarias fazendárias realizar o aproveitamento de crédito concedido unilateralmente, havendo dispositivos vigentes diametralmente opostos a tais situações. É claramente uma situação de ajuste dos dispositivos legislativos.

Ainda sob tal aspecto, cumpre registrar que o Tribunal Pleno do STF fixou tese com repercussão geral no julgamento do Recurso Extraordinário nº 628075 – RS – Rio Grande do Sul, em 17 de agosto de 2020, de forma a considerar que o estorno proporcional de crédito do ICMS realizado pelo Estado de destino em função da concessão de crédito presumido pelo Estado de origem, sem autorização do CONFAZ, não viola o princípio constitucional da não cumulatividade. Colaciona-se adiante a ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CRÉDITOS POR INICIATIVA UNILATERAL DE ENTE FEDERADO. ESTORNO BASEADO EM PRETENSA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL INVÁLIDO POR OUTRO ENTE FEDERADO. ARTS. 1º, 2º, 3º, 102 E 155, PARÁGRAFO 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 8º DA LC 24/1975. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.

O Tribunal, por maioria, apreciando o Tema 490 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, por entender constitucional o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975, uma vez considerado que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade; conferiu à decisão efeitos ex nunc, a partir da decisão do Plenário desta Corte, para que fiquem resguardados todos os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas; e, caso não tenha havido ainda lançamentos tributários por parte do Estado de destino, este só poderá proceder ao lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da presente decisão, nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Marco Aurélio e Roberto Barroso. Foi fixada a seguinte tese: "O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade". Não participaram deste julgamento os Ministros Celso de Mello e Rosa Weber. Plenário, Sessão Virtual de 7.8.2020 a 17.8.2020 (STF, 2020, online).

contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. [...] Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente (BRASIL, 1975).

Nos termos acima dispostos, o STF concebeu serem válidas as normas estaduais que ensejam a glosa de crédito presumido concedido unilateralmente pelos Estados de origem. Ao que tudo indica prevê-se uma pacificação na jurisprudência de forma a conferir mais força ao CONFAZ e às atuações conjuntas dos Estados quando da concessão de benefícios fiscais.

3.8 GUERRA FISCAL E AS CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS E SOCIAIS DA TRIBUTAÇÃO INTERESTADUAL DO ICMS

Conforme descrito no tópico anterior, o modelo federativo brasileiro possibilita a descentralização política e normativa de acordo com as características específicas de cada região, sobretudo em face da dimensão continental do país. Nesse sentido, a conhecida complexidade do STN relaciona-se, sobremaneira com essa diversidade normativa conferida aos entes. Tal fato acaba por contribuir para o crescimento de conflitos judiciais entre os Estados e para um entendimento não satisfatório por partes dos contribuintes de toda a cadeia tributária brasileira.

Dessa maneira, cada Município e Estado-Membro em conjunto com o Distrito Federal e a União compõe a estrutura federativa brasileira, ou seja, são mais de 5 mil entes federativos, entidades de natureza pública a fim de cumprir o desiderato constitucional, resultando do interesse da coletividade.⁵³

Ocorre que esses entes políticos, comumente, entram em conflito, principalmente em momentos de crises política e econômica, em que as respectivas sobrevivências estão em risco. Surgem, então, as “guerras fiscais”, que consistem em um cenário em que os entes federativos começam a disputar entre si determinados objetivos mediante a utilização da regulamentação tributária, beneficiando determinadas empresas, classes e categorias, pessoas etc.

No Brasil, esse tipo de conflito é mais acentuado no âmbito dos Estados-Membros em relação ao ICMS, em que ocorrem muitas tensões políticas, uma vez que a distribuição e comercialização de produtos e serviços em todo o território nacional são cada vez mais presentes diante do avanço da tecnologia e comercialização digital de produtos digitais e físicos.

David Torres *et al* (2003) discorrem que a incidência do ICMS no comércio interestadual produz uma série de adversidades, dentre as quais: a sonegação, a guerra fiscal e a distri-

⁵³ Existem no Brasil 5.570 Municípios, conforme IBGE. **Brasil:** panorama. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>> Acesso em: 05 jan. 2021.

buição de considerável fatia das receitas auferidas em favor dos Estados desenvolvidos, ocasionando uma disfunção econômica entre os entes instituídos.

Neste sentido, Otávio Soares Dulci (2002) afirma que as consequências da guerra fiscal são extremamente negativas para o país como um todo e só somatizam as tensões políticas vividas pelos Estados. O referido autor ainda pontua que:

Cabe ponderar qual o impacto social das renúncias fiscais, promovidas por governos estaduais que nem sempre estão em condições de fazê-lo, sem sacrificar ainda mais suas populações. Como adverte Diniz, a guerra fiscal corrói as finanças públicas, compromete receitas futuras e desvia os preços relativos (DULCI, 2002, p. 03).

Desse modo, a guerra fiscal promove adversidades e causa impacto social e econômico para todas as regiões do país. Nesse tipo de competição obtém vantagem os Estados-Membros que já possuem maior poder econômico, podendo suportar a renúncia de receitas advindas da concessão de benefícios tributários. Ao passo que as benesses são concedidas a determinados setores da economia prejudica-se, sobremaneira, a concorrência em relação aos pequenos empresários locais, resultando em um sistema desleal, desigual e predatório.

Logo, sob o ponto de vista conceitual, a remissão tributária em favor de grandes empresas vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva, o qual discorre que o contribuinte deve “custear o Estado” conforme a sua “força econômica”. Sob tal aspecto, onerar as empresas de pequeno porte e desobrigar os grandes conglomerados acaba por ferir fortemente tal princípio.

Consoante dito, a concessão de incentivos fiscais tem o objetivo, a priori, de atrair grandes movimentações econômicas aos Estados que a isso se submetem. A justificativa é de que a remissão fiscal, em que pese decorra em perda de receitas, possa gerar empregos e maior produtividade local.

No entanto, o que se verifica, deveras vezes, é o aproveitamento político desse instrumento para satisfazer interesses particulares, não resultando em benefícios para sociedade local ou regional. Nas palavras de Joaquim Levy, a repercussão dos incentivos fiscais é ilusória, conforme sua explanação no Senado Federal (2015):

Segundo explicou o ministro da Fazenda, Joaquim Levy, em audiência pública na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado (CAE) em março, a guerra fiscal apresenta ganhos ilusórios para os estados menos desenvolvidos: “Quando o objetivo é tirar uma empresa [já] existente de um estado para outro, a guerra fiscal é poderosa, porque o estado onde essa empresa está não pode, muitas vezes, replicar o benefício fiscal para todas as outras empresas que estão ali, seria muito caro. Mas, para atrair novos [empreendimentos], tem havido indicações de que a guerra fiscal, às vezes, é menos eficiente, porque o estado [economicamente] maior tem mais capacidade de exercitar isso” (SENADO FEDERAL, 2015, p. 14).

A aleatoriedade de concessão de incentivos fiscais por parte dos entes federados causa um cenário de insegurança jurídica em que não existe uma justa e igualitária forma de arrecadação tributária em todo o território nacional, implicando em um sistema prejudicial ao desenvolvimento social e econômico. Sobre esse aspecto dos entes federados outorgarem tratamentos tributários diferenciados, especificamente no que tange o ICMS, prescreve Ives Granda Martins (2012):

Tendo participado de audiências públicas desde as primeiras convocações ainda na Constituinte, percebi que todos os projetos esbarravam num problema capital, que é equacionar a questão do ICMS, tributo de vocação nacional pelo constituinte regionalizado. Nos países desenvolvidos, o IVA, tributo semelhante, mesmo nas Federações, é um tributo centralizado de competência do governo nacional, visto que pela técnica do ‘valor agregado’ ou a nossa da ‘não cumulatividade’, tratamentos jurídicos diferenciados, se outorgados à competência de outras entidades federativas, poderiam gerar desigualdades de região para região (MARTINS, 2012, p. 48).

O ICMS trata de fatos geradores diversos da mesma natureza, ou seja, sobre a circulação de produtos e serviços e dada a complexidade legislativa dos diversos regulamentos estaduais, acaba criando espaço para implementação de medidas disruptivas.

No Brasil, os contribuintes travam uma batalha hercúlea no sentido de conseguir acompanhar as alterações legislativas tributárias e de implementar um bom planejamento fiscal, sobretudo em face dos incentivos fiscais volta e meia concedidos, fato tal que causa prejuízos à economia empresarial e à sociedade como um todo.

Dessa maneira, a guerra fiscal ou federalismo de competição representa uma ruptura da harmonia tão preconizada na Constituição brasileira para os entes federativos, pois desvirtuar a utilização do imposto a fim de fazer prevalecer um interesse local em detrimento de uma possível derrocada socioeconômica de outro Estado ou região da federação causa efeitos nefastos à coletividade.

Nessa esteira, não se pode olvidar que o modelo econômico de uma sociedade reflete diretamente na efetivação dos objetivos fundamentais estampados nas cartas constitucionais. No Brasil, atualmente, tem-se um modelo capitalista liberal com algumas nuances sociais em que o sistema tributário é instrumentalizado de modo a auxiliar o seu desenvolvimento.

Neste sentido, Fabiano del Masso (2017):

É comum que se leia em jornais, matérias que investigam as mazelas do modelo tributário brasileiro ou do modelo previdenciário, entre outros. Na verdade, muitas vezes o articulista faz uma análise das eficiências ou ineficiências provenientes de possíveis acertos ou de erros do modelo implementado, ou até mesmo sugere um novo modelo. A importância de se conhecer os modelos econômicos é que os possíveis candidatos a agentes econômicos de produção poderão avaliar o seu possível desempenho. Em outras palavras, quando o empresário sabe que uma das características do modelo do mercado no qual pretende ingressar é a competição, que o seu sucesso estará ligado à inovação e à diminuição dos custos de produção,

sem os quais provavelmente não terá condições de suportar a concorrência dos outros ofertantes, terá melhores condições de acertar. (MASSO, 2017, p. 28).

Verifica-se, portanto, que existe uma conexão direta entre o problema do sistema tributário e do presente modelo econômico, havendo certo desajuste no que se refere à finalidade tributária. Assim, é preciso compreender a necessidade econômica presente para que, então, seja possível adequar o sistema tributário a fim de atender a realidade em curso.

Desse modo, o enrijecimento do sistema tributário, sobretudo no que se refere ao problema federativo em relação à guerra fiscal, causa grandes prejuízos, sendo necessária a adaptação da finalidade do tributo ao interesse coletivo, ou seja, o exercício do poder de tributar conferido ao Estado deve prestar ao bem-estar social e ao desenvolvimento econômico. Nesse mote, afirma Ricardo Varsano (1996):

É, certamente, aceitável, em face da dinâmica do desenvolvimento, que se incluam entre os objetivos da política industrial a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional e que se utilizem recursos públicos com essa finalidade. Tais objetivos, no entanto, são necessariamente nacionais e, por isso, devem ser perseguidos sob a coordenação do governo central. Quando, por meio da guerra fiscal, estados tentam assumir esse encargo, o resultado tende a ser desastroso. Primeiro, os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infra-estrutura. Segundo, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infraestrutura, etc.) que são insumos do processo produtivo, ou do equilíbrio fiscal, gerando instabilidade macroeconômica (VARSANO, 1996, p. 09)

Destarte, apesar do benefício aparente, a concessão de incentivos fiscais de maneira inadvertida causa problemas econômicos e sociais, gerando uma instabilidade macroeconômica, ou seja, os seus efeitos não se limitam à localidade específica ou à determinada situação, mas reflete em toda a economia brasileira.

Nessa esteira, a Lei Complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017 foi promulgada no sentido de diminuir os conflitos fiscais decorrentes da estrutura federativa inerente ao ICMS, sendo possível o equilíbrio financeiro entre os Estados-Membros mediante convênios próprios. A partir de então, a concessão de benefícios fiscais ficou condicionada a diversos requisitos para a sua validade a fim de diminuir os efeitos negativos advindos da guerra fiscal.

Conforme a referida norma, o ente federativo fica sujeito a determinadas sanções descritas na Lei Complementar nº 24/1975, proibindo-o de receber transferências voluntárias, obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; e, contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Assim, a realização de incentivos fiscais é uma forma de cumprimento de políticas públicas conforme a necessidade de cada Estado-Membro, impondo a sua adequação a

critérios de transparência e mutualidade, consoante objetiva a Lei Complementar nº 160/2017.

Desse modo, concluindo pela finalidade da referida Lei Complementar, Marins e Oliveira (2018) afirmam:

Nesse aspecto, a LC 160/17 deu início a um novo caminho a ser trilhado pela legislação complementar, afastando-se da mera proibição da competição tributária em favor da tomada de decisão pela maioria (e não pela unanimidade) dos Estados em casos envolvendo incentivos e benefícios fiscais do passado e da atuação relevante do Ministro de Estado da Fazenda como espécie de árbitro da Federação. Paralelamente, criou-se um mecanismo de maior eficácia quanto às sanções a serem impostas aos Estados que violem a legislação complementar, qual seja, a aplicação do art. 23, §3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00), o que permitirá que um número menor de ações diretas de inconstitucionalidade sejam ajuizadas pelos Estados, bem como se afaste o fenômeno da “inconstitucionalidade útil” oriundo dos efeitos limitados das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (MARINS; OLIVEIRA, 2018, p. 181).

No entanto, apesar da disposição normativa, acredita-se que não haverá um verdadeiro combate à guerra fiscal, pois existem sanções que nunca foram cumpridas, sobretudo devido à autonomia dos entes federativos. Assim, observa-se que o problema da guerra fiscal tem na sua origem a motivação política e econômica inerente a cada gestor público.

Tal celeuma aponta para uma alteração específica no sistema tributário, principalmente, no que toca ao ICMS, buscando-se assim a simplificação e racionalização de tal imposto com fins de combater as desigualdades e diminuir os conflitos de competência federativa. O capítulo a seguir irá discutir sobre a hipótese de personificação do imposto bem como tecerá comentários a respeito das PECS sobre a Reforma Tributária em discussão no Brasil.

4 FUTURO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: ICMS PERSONALIZADO E PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM DISCUSSÃO NO CONGRESSO NACIONAL

No Brasil, a tributação sobre o consumo compõe-se, principalmente, pelos seguintes impostos: ICMS, IPI e ISSQN. Cada um destes é regido por normas próprias, com alíquotas diversas, que não raras vezes, causam confusão de entendimento por parte dos contribuintes e disputas entre os entes federados.

A diversidade normativa do ICMS é percebida como um exemplo clássico do panorama acima exposto, já que cada Estado tributa bens e serviços da forma que melhor lhe convém, fato que fomenta a denominada “guerra fiscal” e gera inseguranças para os contribuintes.

Conforme dados da OCDE⁵⁴, Lenice Silveira de Moura (2017) enfatiza que no Chile, por exemplo, os impostos sobre consumo equivalem a cerca de 52% da arrecadação; no Japão, a 18% (dezoito por cento); no México, a 54% (cinquenta e quatro por cento) e, nos Estados Unidos, a cerca de 17% (dezessete por cento). Porém, países como os Estados Unidos e o Canadá taxam mais a renda e o patrimônio, chegando a representar cerca de 70% (setenta por cento).

Nesse sentido, a autora supracitada enfatiza, ainda, que no Brasil os impostos sobre o consumo correspondem por cerca de 70% (setenta por cento) da arrecadação tributária, sendo que a média mundial nesse quesito é em torno de 35% (trinta e cinco por cento) (MOURA, 2017).

Desse modo, o país se apresenta como um dos que mais taxam a população pobre, ou seja, “aqui, quem tem menos paga mais”. Tal situação é reflexo, repita-se, da não preocupação com a capacidade contributiva na distribuição dos tributos. Em meio a esse cenário, portanto, é necessário repensar a tributação sobre consumo no Brasil.

Destarte, o presente capítulo disporá acerca da consideração do mínimo existencial de renda para uma vida digna da população, bem como da proposta de redução da regressividade do ICMS como forma de minorar os efeitos de tal imposto sobre os contribuintes de fato. Analisar-se-á, também, o futuro da tributação sobre o consumo no âmbito das PEC sobre a reforma tributária em discussão no congresso nacional, considerando, ainda, uma abordagem acerca da tributação no cenário atual de Pandemia de COVID-19.

⁵⁴ Para saber mais sobre os Relatórios econômicos OCDE. Brasil ver: www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-brazil.htm. Acesso em: 30 jan. 2021.

4.1 NORMATIVIDADE ACERCA DA CONSIDERAÇÃO DA RENDA PARA O MÍNIMO EXISTENCIAL

Conforme abordado nesta dissertação a tributação sobre o consumo no Brasil, especificamente no que tange ao ICMS, colabora para a manutenção das desigualdades sociais e econômicas com que arcam a população brasileira. Um exemplo de tal contribuição ocorre pelo fato de o ICMS incidir sobre todos os produtos da cesta básica, sobre a energia elétrica, as telecomunicações, dentre outros itens, sem observar a capacidade contributiva.

Seja pela descentralização normativa que acarreta a dificuldade de a sociedade compreender bem acerca de suas obrigações tributárias, pela guerra fiscal promovida pelas Administrações Públicas causadora de tantos litígios judiciais, ou, ainda, pela clara desconsideração do contribuinte de fato enquanto agente capaz de suportar o ônus do imposto cobrado, o fato é que a tributação do ICMS precisa ser revista.

Nesse sentido, cumpre lembrar que a Constituição brasileira consagrou a dignidade da pessoa humana⁵⁵ como princípio fundamental, posto que o Estado deve, ao menos, suprir ou dar condições materiais mínimas aos indivíduos para que esses vivam dignamente.

Para Ricardo Lobo Torres (2009), o mínimo existencial representa um direito indisponível de condições básicas de existência humana digna, sendo que a sua extensão dever ser extraída da sistematização dos valores de liberdade, igualdade, devido processo legal, livre iniciativa, direitos humanos e nas imunidades e privilégios dos cidadãos.

Ingo Sarlet e Carolina Zockun (2019) afirmam que a noção acerca do direito fundamental ao mínimo existencial surge do entendimento de que qualquer pessoa necessitada que não possua condições de, por si mesma ou com ajuda da família prover o seu sustento, tem direito de atenção por parte do Estado e da sociedade. Dizem ainda os autores supracitados que:

[...] o mínimo existencial, nessa perspectiva, guarda alguma relação (mas não se confunde integralmente) com a noção de caridade e do combate à pobreza, central para a doutrina social (ou questão social) que passou a se afirmar já ao longo do Século XIX, muito embora a assistência aos desamparados tenha constado na agenda da Igreja e de algumas políticas oficiais já há bem mais tempo (SARLET; ZOCKUN, 2019, p. 117).

No que concerne ao valor que se considera como relevante para a garantia do mínimo existencial, ressalta-se, a seguir, o que a Constituição brasileira dispõe a respeito. Consoante o inciso IV, art. 7º da Carta Maior, aos trabalhadores urbanos e rurais é devido ao menos o salá-

⁵⁵Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana. (BRASIL, 1988, online);

rio mínimo, nacionalmente unificado, fixado em lei e que atenda a suas necessidades vitais básicas e às de sua família, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

A proibição de penhora dada a propriedade familiar rural e estampada no art. 5º, inciso XXVI da Constituição federal também externaliza a preocupação de garantia de condições mínimas a população que dependa de tais terras para prover o seu sustento⁵⁶. Do mesmo modo, o art. 833, inciso IV da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil) dispõe acerca da proteção do sustento do devedor e da sua família ao não permitir a penhora, dentre outros, dos vencimentos, remunerações, salários e proventos de aposentadoria⁵⁷.

Mais adiante, o § 2º, art. 201 da Constituição, ao tratar da Previdência Social, discorre que nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo.

Assim, a acepção concernente ao direito ao mínimo essencial se materializa na necessidade do Estado não só prover a sociedade com ações positivas ou prestacionais, mas também no sentido de negar-se aquele a possibilidade agir de modo a tolher as condições materiais básicas de vida da pessoa humana.

No âmbito da exação fiscal, essa dimensão negativa para com o Estado se apresenta no contexto de não se poder privar a sociedade, por meio da tributação, da disponibilidade patrimonial e financeira indispensáveis a vida digna. Quanto a isso, Daniel Sarmiento (2016) afirma:

É certo que, até para financiar as suas atividades voltadas à satisfação dos direitos fundamentais, o Estado tem de arrecadar tributos. Porém, um dos mais importantes limites ético-jurídicos para a sua atividade fiscal é a necessidade de não subtrair das pessoas aqueles recursos sem os quais elas não conseguem subsistir com dignidade (SARMENTO, 2016, p. 1666).

Conforme Clóvis José Ceretta (2017) a proteção ao mínimo existencial perpassa pela garantia de uma renda mínima e que esta não seja afetada pela tributação, mesmo que de forma indireta. Uma vez que o ICMS incide de forma linear sobre os contribuintes de fato (refle-

⁵⁶Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXVI - a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, não será objeto de penhora para pagamento de débitos decorrentes de sua atividade produtiva, dispondo a lei sobre os meios de financiar o seu desenvolvimento. (BRASIL, 1988, online);

⁵⁷Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/15 - Art. 833. São impenhoráveis: I - os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução; II - os móveis, os pertences e as utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou os que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida; III - os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor; IV - os vencimentos, os subsídios, os soldos, os salários, as remunerações, os proventos de aposentadoria, as pensões, os pecúlios e os montepios, bem como as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e de sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, ressalvado o § 2º. (BRASIL, 2015, online);

xo da regressividade tributária comentada no tópico 3.5), não considerando, por conseguinte, a capacidade contributiva dos indivíduos, tal situação acaba por afetar a disponibilidade de renda da população.

O mesmo autor enfatiza que a renda mínima não pode estar disponível para tributação, uma vez que qualquer implicação em tal valor resulta em considerável diminuição da condição de existência humana (CERETTA, 2017).

Nessa senda da necessidade da tributação não se lançar sobre a renda mínima dos indivíduos, a legislação do Imposto de Renda (Dec. nº 9580 de 22 de novembro de 2018), tributo de competência da União, dispõe em seu art. 122 acerca da incidência do imposto sobre os rendimentos percebidos. Consoante o quadro de incidência do imposto de renda pessoa física - IRPF⁵⁸, as remunerações mensais percebidas até R\$1.903,98 (hum mil, novecentos e três reais e noventa e oito centavos) ficam isentas do referido imposto.

Quadro 8 - Incidência mensal do IRPF

BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA (%)	PARCELA A DEDUZIR DO IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,50	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Elaborado pelo Autor (2021) adaptado da Receita Federal do Brasil (2015).⁵⁹

Em outra frente, a legislação brasileira vai além da consideração do mínimo existencial e da renda aferível para tanto. A Lei nº 10.836 de 09 de janeiro de 2004 que criou o Programa Bolsa Família - PBF instituiu benefício assistencial de distribuição de renda por meio do qual famílias, em situação de extrema pobreza, percebem um valor mensal, que conforme o art. 19 do Decreto nº 5.209 de 17 de setembro de 2004 pode chegar até R\$ 205,00 (duzentos e cinco reais).

Art. 19. Constituem benefícios financeiros do Programa Bolsa Família: I - benefício básico, no valor mensal de R\$ 89,00 (oitenta e nove reais), destinado às unidades familiares que se encontrem em situação de extrema pobreza; II - benefício variável, no valor mensal de R\$ 41,00 (quarenta e um reais) por beneficiário, até o limite de R\$ 205,00 (duzentos e cinco reais) por família, destinado às unidades familiares que se encontrem em situação de pobreza ou de extrema pobreza e que tenham em sua composição: (...) III - benefício variável vinculado ao adolescente, no valor de R\$ 48,00 (quarenta e oito reais) por beneficiário, até o limite de R\$ 96,00 (noventa e

⁵⁸ Quadro de incidência mensal de IRPF.

⁵⁹ Última atualização em abril de 2015.

seis reais) por família, destinado às unidades familiares que se encontrem em situação de pobreza ou de extrema pobreza e que tenham em sua composição adolescentes com idade de dezesseis a dezessete anos matriculados em estabelecimentos de ensino; (...) V - benefício para superação da extrema pobreza, cujo valor será calculado na forma prevista no § 3º, no limite de um por família, destinado às unidades familiares beneficiárias do Programa Bolsa Família cuja soma da renda familiar mensal e dos benefícios financeiros previstos no inciso I ao inciso III igual ou inferior a R\$ 89,00 (oitenta e nove reais) per capita. (BRASIL, 2002).

De acordo com Marina Leite Faria *et al* (2020) o Programa Bolsa Família (PBF) busca contribuir para a solução de problemas relacionados à pobreza e à insegurança alimentar:

(...) conciliando a transferência de renda com o acesso a serviços como os de saúde e educação e ações relacionadas à assistência social. Este programa tem sido amplamente estudado a partir de diferentes abordagens (análises qualitativas, quantitativas, estudos de caso, etc.) e com diferentes recortes. Parte destes estudos enfatiza os resultados e impactos do programa e sua contribuição para o alívio da fome e da pobreza⁶⁰ (FARIA ET AL, 2020, p. 01).

Ainda que o PBF possa não ser considerado o ideal em termos de valores disponibilizados, percebe-se com tal programa assistencial ao menos um reconhecimento do Estado brasileiro da condição vivida por grande parte da população e um certo alento para quem quase não auferir rendimentos. Os exemplos acima citados de consideração de mínimo de renda necessário à subsistência humana são pertinentes nesta pesquisa, pois serão utilizados como parâmetros sobre o que se discorre no tópico adiante.

A seguir, passa-se ao que se propõe a tributação do ICMS com fins de diminuição de sua característica regressiva e de promoção da diminuição de desigualdades sociais e econômicas suportadas pelas camadas mais pobres, bem como sobre o que as propostas de Reforma Tributária em discussão no congresso revelam sobre o futuro de tal imposto.

4.2 ICMS PERSONALIZADO COMO POSSIBILIDADE DE DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIOECONÔMICAS.

Conforme outrora detalhado nesta dissertação, a Constituição brasileira em seu art. 145, §1º discorre que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo facultado a administração tributária identificar, por vias legais e respeitados os direitos individuais, a renda, o patrimônio e as atividades econômicas desenvolvidas pelos contribuintes.

⁶⁰O programa Bolsa Família chegou a 14,283 milhões de famílias em todo o País no mês de julho de 2020. (BRASIL, 2021)

Há cerca de 20 anos não se concebia ser possível que as Administrações Tributárias conseguissem identificar a capacidade contributiva dos contribuintes de fato por meio das operações de vendas de mercadorias ou das prestações de serviço, como no caso do ICMS.

Contudo, com o avanço tecnológico e a implantação das notas fiscais eletrônicas – NF-e (aprovadas pelo Ajuste SINIEF 07/05)⁶¹, desde 2005, se é possível total acesso aos dados dos envolvidos nas relações comerciais (vendedor e cliente) e praticamente todos os contribuintes de direito listados nos Protocolos ICMS nº 10/07 e nº42/09, estão obrigados a emitir documentos fiscais por meio eletrônico, com validade jurídica atestada por meio de assinaturas digitais.

Destarte, desde então os Fiscos estaduais possuem acesso eletrônico aos dados de cada consumidor brasileiro que se presta a adquirir uma mercadoria no comércio. Desse modo, nos últimos anos os governos estaduais puderam promover ações com o intuito de conscientizar o contribuinte no sentido de que o mesmo solicite do estabelecimento adquirente a emissão do documento fiscal.

É o caso da “Nota fiscal Paulista” instituída pela Lei nº 12.685/07 no Estado de SP e que, conforme o seu art. 3º retorna até 30% do ICMS efetivamente recolhido pelo estabelecimento a seus consumidores, desde que estes tenham seu Cadastro Pessoa Física - CPF incluso no documento fiscal.

Outro exemplo de promoção de cidadania fiscal por meio do estímulo à solicitação da emissão da nota fiscal e inclusão do CPF em tal documento é “Nota Fiscal Cidadã” instituída pela Lei nº 11.519/2019 na Paraíba. Em tal programa, são realizados sorteios mensais com valores que variam de R\$2.000,00 a 20.000,00 aos adquirentes de mercadorias que efetuarem o cadastro de seus CPF no site específico do programa. Após tal cadastro, a cada compra realizada o documento fiscal emitido pelo estabelecimento vendedor em nome do consumidor é utilizado para a base de dados dos sorteios.

As iniciativas acima listadas são válidas e louváveis no sentido de imprimir na sociedade, de forma reflexa, o sentimento de cidadania fiscal e de solidariedade para com o bem comum, uma vez que ao exigir que os estabelecimentos emitam a nota fiscal, mesmo que

⁶¹Convênios, protocolos e ajustes são normas que complementam a legislação tributária, conforme o disposto pelos art. 102 e 199 do CTN. Os convênios dizem respeito ao tratamento tributário acordado entre todas as unidades da federação. Os protocolos, por sua vez, relacionam-se com a instituição de acordos entre pelo menos dois Estados. Já os Ajustes são tomados quando há necessidade de tratados que incluam além dos Estados também a União e são realizados por meio do Sistema Nacional de Informações Econômicas Fiscais – SINIEF. (CONFAZ, 2021, online).

para participar de um sorteio, os indivíduos acabam por fazer com que os estabelecimentos contratantes cumpram com suas obrigações tributárias.

Tão admirável quanto seria se os governos estaduais pudessem estimular a redução das desigualdades sociais e o crescimento econômico de suas regiões por meio de ações com vistas a diminuir o efeito regressivo do ICMS às camadas mais pobres. Com a tecnologia disponível e o maior acesso das administrações tributárias aos dados da população surgem estratégias nesse sentido.

Consoante o relatado no tópico 2.2 o modelo de tributação canadense sistematiza a devolução do imposto federal sobre o consumo de bens e serviços - GST sob a ótica de reduzir o efeito regressivo de tal imposto sobre a população com menor capacidade contributiva, segundo critérios de renda e condição familiar específicos. Quanto a isso, Bird e Gendron (2010) afirmam que o “crédito GST” foi instituído para conceder a compensação devida pela regressividade da exação fiscal.

No mesmo sentido, afirma Silva (2017):

*O Canadá (...) aplica una alícuota uniforme con exenciones para productos básicos, tales como la alimentación y los relacionados con la salud y, para reforzar la reducción fiscal a las poblaciones más vulnerables socialmente, ha incorporado un mecanismo de compensación parcial del impuesto repercutido en el consumo de estos grupos (SILVA, 2017, p. 61).*⁶²

Quanto aos critérios para devolução do imposto canadense, Alberto Barreix *et al.* (2011, p .15) discorrem que “*el monto de la transferencia se define en función del estado civil, número de integrantes del grupo familiar y del nivel de ingreso del contribuyente*”⁶³.

De forma análoga, acredita-se que o Brasil possa desenvolver um sistema de redução da regressividade do ICMS, ainda que o mesmo não possua alíquotas uniformes e atue sob o foco da seletividade e de forma não cumulativa.

Considera-se a não cumulatividade do ICMS benéfica por não onerar excessivamente as operações comerciais, compensando-se o valor devido nas etapas posteriores com o já recolhido anteriormente. No caso da seletividade, como já estudado, não se percebe que venha conseguindo amenizar as desigualdades sociais, diante da aplicação de alíquotas mais altas para produtos de maior necessidade, indo de encontro a função precípua de gravar de forma mais enérgica os produtos considerados supérfluos.

⁶² O Canadá (...) aplica uma alíquota uniforme com isenções para produtos básicos, como alimentos e relacionados à saúde e, para reforçar a redução de impostos para as populações mais vulneráveis socialmente, incorporou um mecanismo de compensação parcial do imposto incidente sobre o consumo desses grupos. Tradução do autor.

⁶³ O valor da transferência é definido de acordo com o estado civil, número de membros do grupo familiar e nível de renda do contribuinte. Tradução do autor.

Dito isto, a diminuição do impacto da regressividade do ICMS perpassa pela personificação do imposto que significa considerar a capacidade contributiva do consumidor de fato e imprimir ações de cunho devolutivo para as camadas pobres de forma a possibilitar-lhes maior disponibilidade de renda.

Alberto Barreix *et al* (2011) na obra intitulada “*El IVA Personalizado: Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres*” elaboraram uma proposta de diminuição da regressividade dos impostos sobre o consumo por meio de compensação financeira às camadas mais pobres através da estrutura dos programas assistenciais já existentes na América Latina e Caribe.

Os autores acreditam que “*el diseño del impuesto podría mejorarse a efectos de atender el desafío que plantea la desigualdad en la región, la cual encabeza el ránking mundial en esta matéria*”⁶⁴ (BARREIX ET AL, 2011).

O aperfeiçoamento da tributação sobre o consumo, conforme pensado pelos autores, ocorre pela consideração do quanto de imposto que é repercutido na disponibilização de renda da população.

No que tange a necessidade da disposição de renda para a população mais carente, Murphy e Nagel (2005) assim discorrem:

É desnecessário dizer que a isenção de impostos para uma faixa mínima de renda seria um dos elementos de um esquema institucional que visasse a garantir um mínimo social decente; mas o modo mais eficaz de melhorar a condição das pessoas que vivem abaixo da média da sociedade seria não somente a isenção, mas um aumento substancial da sua renda disponível (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 250).

No que se refere a sistemática da proposta ora avençada, estima-se que os valores a serem restituídos podem ser aferidos a partir da verificação do custo do ICMS incidente sobre as aquisições mensais dos indivíduos.

Desta feita, ao se encontrar o montante do imposto que impacta na renda pessoal, o indivíduo teria direito à restituição daquele na proporção do ônus suportado. A priori, pode não parecer tanto, mas no caso de famílias em situação de extrema pobreza qualquer valor que incida sobre sua renda e que possa lhes ser revertido representa bastante. Mais adiante, faz-se uma simulação nos modelos apresentados.

A identificação da faixa da população que teria direito à devolução do ICMS se iniciaria pelos beneficiários do Programa Bolsa Família. Poder-se-ia também incluir na proposta as pessoas consideradas isentas do imposto de renda segundo a remuneração mensal

⁶⁴ Acreditam que a concepção do imposto poderia ser melhorada para enfrentar o desafio representado pela desigualdade na região que lidera o ranking mundial nesse quesito. Tradução do autor.

recebida e as declarações fornecidas a Receita Federal do Brasil - RFB. Para tanto, basta que os governos estaduais acessem os dados do “cadastro único”⁶⁵ (instituído pelo Decreto Federal nº 6.135 de 26 de julho de 2007) e identifiquem aqueles que participam do programa, bem como solicite que os isentos de IRPF informem as declarações fornecidas a RFB ou que este órgão repasse tais informações.

Sobre a possibilidade de o Programa Bolsa Família ir além do caráter assistencial, Misabel Derzi (2014) afirma que tal benefício deveria configurar, também, como reparação parcial da alta regressividade do sistema tributário brasileiro e possibilitar a devolução de impostos a todos aqueles desprovidos de capacidade econômica que, no entanto, suportam o ônus que lhes são transferidos nos preços das mercadorias e dos serviços de alta necessidade que adquirem.

Afirma, ainda, a autora que se o Programa Bolsa Família conseguisse reverter o encargo tributário suportado por quem não tem capacidade econômica para isso, seria convertido em direito à luz da Constituição da República, fundado no princípio da capacidade contributiva (art. 45, §1º da Constituição Federal de 1988), direito que nenhuma legislação poderia reduzir. (DERZI, 2014).

No que concerne à administração dos valores a serem devolvidos aos indivíduos estima-se que fique a cargo dos Estados que são os detentores da legitimidade ativa do ICMS. Contudo, alguns ajustes precisariam ser realizados, uma vez que o modelo federativo brasileiro preconiza a repartição de receitas entre os entes federativos. Nessa toada, 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS é repassado aos cofres municipais⁶⁶.

Tenciona-se, portanto, que o custo suportado pelos Estados com a devolução do ICMS seja proporcionalmente dividido com os municípios de modo que dos 25% a eles devidos sejam deduzidos os valores retornados à população para fins de diminuição da regressividade do imposto. Os repasses do ICMS efetuados pelos Estados aos municípios são calculados por meio do Índice de Participação dos Municípios – IPM⁶⁷. Tal índice poderia ser tomado como

⁶⁵O Cadastro Único é um registro que permite ao governo saber quem são e como vivem as famílias de baixa renda no Brasil. Ele foi criado pelo Governo Federal, mas é operacionalizado e atualizado pelas prefeituras de forma gratuita. Ao se inscrever ou atualizar seus dados no Cadastro Único, você pode tentar participar de vários programas sociais. (BRASIL, 2021, online).

⁶⁶Art. 158. Pertencem aos Municípios: IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (BRASIL, 1988).

⁶⁷O IPM representa um índice percentual, pertencente a cada município, a ser aplicado em 25% do montante da arrecadação do ICMS. É esse índice que permite ao Estado entregar as quotas-partes dos municípios referentes as receitas do ICMS, conforme está previsto na legislação vigente. (BRASIL, 2021, online).

fator de proporcionalidade do rateio do ICMS a ser devolvido à população e suportado entre Estados e Municípios.

Vislumbra-se também que o repasse constitucional da União sobre o produto da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza e sobre o imposto sobre produtos industrializados para com os Estados e Municípios, seja onerado de modo a compensar a perda suportadas pelos entes com a implantação do referido benefício fiscal. Consoante discorrido nessa pesquisa a União detém grande fatia da arrecadação de tributos no Brasil, e, portanto, justifica-se que tal ente ceda parte de seus recursos aos demais.

No âmbito normativo, a fundamentação para implementação da personalização do ICMS encontra-se no art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g da Constituição Federal⁶⁸ de 1988 juntamente com os incisos II e IV, do art. 1º da Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975⁶⁹, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

De acordo com os dispositivos constitucionais acima citados cabe à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975 dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e os dispositivos daquela retromencionados discorrem que à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros, bem como quaisquer a concessão de outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus, fica condicionada a celebração de convênios entres os Estados e o Distrito Federal.

⁶⁸Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] 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. (BRASIL, 2021, online).

⁶⁹Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: [...] II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; [...] IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; (BRASIL, 2021, online).

Destarte, os convênios de ICMS celebrados entre os entes da federação ocorrem por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ⁷⁰, colegiado composto pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Economia, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal.

Assim, observa-se que o corpo normativo estampado na L.C nº 24/75 abarca plenamente a situação ora defendida, qual seja: a devolução do encargo tributário sentido pelos contribuintes de fato do ICMS situados nas camadas sociais com pouca ou nenhuma capacidade de dispor de seus rendimentos para a tributação.

A personalização do ICMS, nesse caso, dependeria do esforço conjunto dos entes federativos, da vontade política de praticar ações fiscais voltadas para o bem da coletividade. Destarte, assimilada a fundamentação legal bem como os ajustes necessários para implementação da personalização do ICMS, passa-se agora a ilustração de dois exemplos de devolução do ICMS com fins de diminuição da regressividade.

O primeiro considera os beneficiários do Programa Bolsa Família e o segundo, o teto de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, conforme os dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil - RFB.

Conforme o até aqui explanado, percebe-se que a carga tributária brasileira impacta fortemente a renda disponível da população. Quanto menor a renda do indivíduo maior ainda é a incidência da tributação, o que faz com que aquele tenha seus recursos ainda mais minorados.

Segundo o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 32% da renda dos brasileiros mais pobres - aqueles que têm renda per capita média de R\$ 127,00 - é convertida em pagamento de tributos. Ainda de acordo com o estudo, 28% da renda vai para impostos indiretos, como PIS, COFINS e ICMS, e apenas 4% vai para os tributos diretos, como aqueles cobrados sobre bens e serviços (IPEA, 2011, online).

Já no caso das famílias com maior poder aquisitivo, com renda per capita média de R\$ 1.691,00 a distribuição é mais equilibrada. Essas famílias gastam, em média, 21% da renda com tributos. Os impostos indiretos correspondem a 10% da renda e os diretos, a 11% (IPEA, 2011, online).

De acordo com Maria Helena Zockun (2017) a população pobre brasileira que tem sua renda familiar mensal disposta no primeiro decil de renda é afetada em 47% (quarenta e dois

⁷⁰Mais informações sobre o CONFAZ em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/>.

por cento) pelos tributos indiretos (vide quadro – 10) e por cerca de 6% (seis por cento) pelos tributos diretos, totalizando uma carga tributária de 53% (cinquenta e três por cento).

Na ponta do quadro acima citado, aqueles que se situam no décimo decil de renda, por sua vez, tem seus rendimentos onerados em somente 10% (dez por cento) pelos tributos indiretos e por cerca de 12% (doze por cento) por tributos diretos, totalizando numa exação fiscal de 22% (vinte e dois por cento) sobre a renda.

Tal cenário só corrobora para afirmação outrora dita de que o empenho contributivo é suavizado à proporção que a renda aumenta e de que a regressividade tributária está, de fato, inserida no sistema tributário brasileiro. A seguir, ilustra-se a situação acima descrita pela autora:

Quadro 9 – Renda Mensal por Faixa de Decil

Decil	Intervalo	Média
1º decil	0 a 220 reais	109 reais
2º decil	220 a 363 reais	294 reais
3º decil	363 a 500 reais	436 reais
4º decil	500 a 665 reais	572 reais
5º decil	665 a 860 reais	747 reais
6º decil	860 a 1000 reais	950 reais
7º decil	1000 a 1320 reais	1133 reais
8º decil	1320 a 1760 reais	1522 reais
9º decil	1760 a 2800 reais	2184 reais
10º decil	2800 a 116667 reais	5994 reais

Fonte: IBGE (2019).

Além disso, dos impostos incidentes sobre o consumo o ICMS representa 75% (setenta e cinco por cento) da carga suportada pela cadeia de circulação de produtos, conforme os dados fornecidos no sítio online “*impostômetro*” desenvolvido pela Associação Comercial de São Paulo – ASCOM/SP, pela Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo – FACESP e pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT.

Quadro 10 – Carga Tributária por Classe de Renda

Décimos de renda disponível	Em % da renda familiar monetária			
	Tributos Indiretos (a)	Tributos Diretos (b)	Carga Tributária Total (a)+(b)	Índice da Carga Tributária Total
1º	47	6	53	241
2º	30	5	35	159
3º	25	6	31	141
4º	23	6	29	132
5º	21	6	27	123
6º	19	7	26	118
7º	18	7	25	114
8º	17	8	25	114
9º	15	9	24	109
10º	10	12	23	100

Fonte: Zockun (2017).

Desse modo, tem-se que a carga efetiva de ICMS incidente sobre a renda familiar brasileira é a resultante da seguinte multiplicação: 75% (ICMS incidente sobre a produção e circulação) x 47% (Carga de tributos incidentes sobre a renda familiar no primeiro decil) = 35,2%.

Assim, toma-se como exemplo os beneficiários do Programa Bolsa Família que percebem uma renda mensal de até R\$ 89,00 (oitenta e nove reais) teremos a seguinte situação com relação a incidência do ICMS sobre tal disponibilidade financeira: 35,2% x R\$ 89,00 = R\$ 31,32 (trinta e um reais e trinta e dois centavos). Esse, portanto, seria o valor que os entes federados teriam de restituir por família brasileira, segundo a consideração da personalização do ICMS.

Com relação a implementação da proposta para as famílias isentas de imposto de renda (que percebem até R\$1.903,98), tem-se a seguinte situação: Se alguém que perceba R\$1.000,00 (hum mil reais) de remuneração mensal, este valor estará disposto no sexto decil (quadro 9) e, conseqüentemente, sofrerá um encargo de 19% (dezenove por cento) em sua disponibilidade, consoante a equivalência de tal informação com o quadro 10.

Dessa forma, ao multiplicar-se o percentil de ICMS envolvido na tributação sobre o consumo (75%) pela carga do imposto suportada na faixa de renda selecionada (19%) chega-se ao seguinte resultado: 75% x 19% = 14,2%. Este, portanto, é o percentual efetivo de incidência do ICMS sobre mil reais de rendimentos mensais percebidos por um indivíduo. Assim, ao multiplicar-se a incidência efetiva de 14,2% de ICMS sobre a renda de R\$1.000,00

chega-se ao seguinte valor: $14,2\% \times R\$1.000,00 = R\$142,00$ que seria o montante a restituir de ICMS a tal indivíduo, segundo a personalização do ICMS proposta.

Notoriamente, o modelo ora apresentado baseia-se numa primeira ideia, posto que, sabidamente, para se chegar aos valores exatos seria necessária uma análise estatística mais detalhada, sobretudo pelas equipes econômicas das administrações tributárias estaduais. Contudo, entende-se o modelo proposto com um norte a se refletir com vistas a diminuição da regressividade do ICMS sobre as populações com pouca ou nenhuma capacidade contributiva. No que tange ao prazo para os Estados restituírem os valores à população, entende-se que igualmente ao modelo canadense, poder-se-ia ser implantar a trimestralidade.

Reconhece-se, contudo, a dificuldade de aplicação da personalização do ICMS tendo em vista que envolve renúncia de receitas e, sobretudo, depende da vontade daqueles que estão à frente da política brasileira.

4.3 PEC nº 45/2019: O IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS – IBS E IS EXTRAFISCAL COMO PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA

A Proposta de Emenda à Constituição - PEC nº 45/2019 vislumbra alterar o Sistema Tributário Nacional. Esta PEC foi criada pelo Centro de Cidadania Fiscal - CCiF e adotada pela Câmara dos Deputados, sendo a autoria de apresentação do Deputado Federal Baleia Rossi.

O CCiF foi criado para promover discussão de melhorias do sistema tributário brasileiro com base em quatro princípios: simplicidade, neutralidade, equidade e transparência. Em suma, o objetivo primordial é simplificar o ordenamento jurídico brasileiro, no que diz respeito ao sistema tributário.

Como é sabido, a carga tributária brasileira atinge boa parte do Produto Interno Bruto – PIB, o que acarreta maior custo na produção de mercadorias e serviços disponíveis à população. É bem verdade que a tributação é instrumento de consecução dos objetivos públicos. Contudo, ao longo dos anos, os governos engendraram por uma política de aumento arrecadatório o que acabou por causar distorções no sistema tributário brasileiro.

Nesse sentido, a PEC 45/2019 propõe a centralização de tributos incidentes sobre o consumo, quais sejam: PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS⁷¹ e substituição por um único tributo, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), denominado, pela proposição em comento, de

⁷¹ A Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019 altera o sistema tributário nacional e dá outras providências.

Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Por conseguinte, tributos de competência da União, Estados-membro e Municípios serão unificados, o que decerto corroborará para a simplificação do sistema tributário brasileiro.

Os autores da PEC nº 45/2019 apresentam alguns argumentos para a supressão dos cinco tributos acima expostos, por entenderem que aqueles não se adequam à tributação sobre o consumo. E exemplificam citando o ISS, imposto cumulativo por natureza. Em relação ao PIS e a COFINS afirmam que o constituinte, em 1988, acabou por ampliar o seu campo de incidência, o que precisa ser revisto.

No que se refere ao corpo normativo propositivo, ressalta-se que a instituição se dará pela inclusão do art. 152-A no texto constitucional, o qual dispõe que o referido tributo será uniforme em todo o território nacional, a fim de preservar a autonomia dos entes federativos, cabendo a União, Estados, Distrito Federal e Municípios a prerrogativa de instituição e alteração das alíquotas a que lhes dizem respeito⁷².

Registra-se, ainda, que a base de incidência do IBS ocorrerá sobre todas as operações com bens e serviços, inclusive no que se refere a exploração de direitos, tangíveis e intangíveis e a alocação de bens (art. 152-A, §1º, alíneas de “a” a “e”).

Conforme exposto, os cinco tributos acima referenciados serão substituídos pelo IBS, criado por Lei Complementar como um imposto de caráter nacional, com legislação uniforme e com sua alíquota sendo formada pela soma das alíquotas instituídas nas esferas federais, estaduais e municipais. Cada uma das entidades federativas deve instituir ou alterar as alíquotas do imposto por lei ordinária local.

Haverá um comitê gestor (art. 152-A, §6º), formado por integrantes de todos os entes da federação que estará incumbido de tratar da arrecadação e distribuição das receitas auferidas. Tal comitê será também responsável pela regulamentação do IBS e pela representação judicial e extrajudicial nas contendas necessárias.

⁷² 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. [...] §1º. O imposto sobre bens e serviços: I – incidirá também sobre: a) os intangíveis; b) a cessão e o licenciamento de direitos; c) a locação de bens; d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos; § 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte: a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente; na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (BRASIL, 2019).

No que tange ao processo administrativo para resolução de conflitos entre fisco e contribuintes, afirma-se que tal será delineado por Lei complementar e os processos judiciais serão executados na seara federal, com participação das procuradorias dos demais entes.

Bom é dizer que o contribuinte não será impelido a imprimir diversas guias de encargos tributários, posto que recolherá um único boleto de pagamento contendo os valores correspondentes a todos os entes federativos, como de fato já ocorre no regime do Simples Nacional.

Quanto à fiscalização do novo imposto, deve ser coordenada entre os entes federados, não sendo somente a um deles. Logo, o compartilhamento de responsabilidades, inclusive quanto à atividade fiscalizatória, é uma importante inovação.

Questão relevante diz respeito à aplicação do princípio do destino na tributação do IBS nas operações interestaduais e intermunicipais. Ou seja, em tais operações o imposto será devido ao Estado ou Município do destino e a alíquota aplicável também será a referente ao Estado ou Município de destino da operação (Art. 152-A, §3º, incisos I e II da PEC nº 45/2019).

Para viabilizar a migração do atual sistema para o modelo proposto, contempla-se a progressiva redução dos atuais tributos e sua substituição pelo IBS, bem como o ajuste na distribuição da receita entre os Estados e Municípios, em função da adoção do princípio do destino.

A instalação do sistema de cobrança do IBS ocorrerá em dez anos. Nos dois primeiros haverá um período de teste e, nos oito seguintes, o período de transição propriamente dito. No primeiro período, será cobrada alíquota de 1%. O aumento de arrecadação será compensado pela redução de alíquotas da COFINS, não afetando Estados e Municípios. No período de transição, todas as alíquotas de ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS serão reduzidas em um oitavo (1/8) por ano (BRASIL, 2019).

A transição da partilha de recursos para os entes federais ocorrerá no período de 50 anos, sendo que durante vinte anos a partir da instituição do IBS os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberão o concernente as reduções de receitas de ICMS e ISS, pela extinção desses tributos. A partir do vigésimo primeiro ano as compensações de perda de receitas serão reduzidas em 1/30 avos por ano, segundo o princípio do destino (BRASIL, 2019),

No que concerne as desonerações fiscais, importa destacar que o IBS previsto na PEC nº 45/2019 dispôs pela não permissão de tais concessões conforme o art. 152-A, inciso

IV a ser incluído na Constituição federal de 1988⁷³. Tal proibição almeja evitar que setores da economia busquem diferença de tratamento na seara do IBS, o que, conseqüentemente, levaria a deformidades competitivas.

Contudo, o texto da PEC nº 45/2019 prevê no § 9º, art. 152-A, a devolução parcial do IBS recolhido aos contribuintes de baixa renda, por meio de mecanismo de transferência de renda, nos seguintes termos: *“Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput”* (BRASIL, 2019, p. 5).

Nesse sentido, cumpre frisar que o modelo de personalização do encargo tributário aos contribuintes de fato, discorrido no tópico 4.2, poderia ser replicado para a PEC em questão, visto que o corpo legislativo do IBS vislumbra a devolução parcial do imposto recolhido por contribuintes de baixa renda, nos termos da Lei complementar.

Nessa senda poder-se-ia, não apenas, desonerar a renda das camadas mais pobres de parte da parcela estadual, bem como das relativas à União e aos Municípios, visto que o IBS recolhe numa só guia os encargos de todos os entes federativos.

Contudo, o IBS proposto na PEC ora tratada não detalha a forma de implementação da devolução de parte do encargo fiscal sofrido pelas populações de baixa renda. Apenas acena que tal instituto se dará a partir de mecanismos de transferência de renda, nos termos da Lei complementar.

A PEC nº 45/2019 discorre, também, de forma simplória a respeito da instituição de um Imposto Seletivo – IS Extrafiscal⁷⁴, incidente sobre determinados bens, serviços ou direitos com vistas a desestimular o consumo. Entretanto, não se detalha sobre quais bens e serviços incidirá tal imposto, que será instituído por Lei Ordinária.

A referida PEC dispõe, ainda em seu art. 6º, sobre os dispositivos constitucionais que serão revogados, a partir do décimo ano subsequente ao ano de referência. São eles: art. 153, IV e § 3º; art. 155, II e §§ 2º a 5º; art. 156, III e § 3º; art. 158, IV e parágrafo único; art. 159, II e §§ 2º e 3º; art. 161, I; e art. 195, I, “b”, IV e §§ 12 e 13.

Dada a complexidade latente numa proposta de Reforma Tributária, não existe aqui a pretensão de se esgotar a análise dos inúmeros pontos que pretende alterar, principalmente porque a PEC nº 45, de 2019, está em trâmite e os debates tendem a se acirrar.

⁷³ Art. 152-A. [...] 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 que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais; (BRASIL, 2019).

⁷⁴ “Art. 154. [...] III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.” (BRASIL, 2019, p. 5).

Questionamentos acerca da referida proposta se insurgem no âmbito dos entes federados, bem como por parte da sociedade e dos contribuintes. Há, logicamente, um temor por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, acerca da possível perda de autonomia orçamentária, bem como a população se ressentir de que medidas de reforma incorram em maior oneração fiscal. O setor empresarial também acompanha os movimentos reformistas com receio relativo à manutenção da segurança jurídica dos fatos geradores já ocorridos e regidos por legislações anteriores.

Quanto a tais quesitos, os propositores da PEC nº 45/2019 argumentam que não haverá perda da preservação da autonomia dos entes, vez que do modo como proposto, todos os entes federados compartilham da base de cálculo do IBS, com cada um fixando as alíquotas respectivas por legislação específica.

No que se refere ao temor social, detalha-se que os impactos arrecadatórios com a implantação da mencionada PEC serão pouco percebidos em virtude de que, no período de transição, as alíquotas do IBS adotadas serão dispostas de forma a compensar as perdas arrecadatórias dos entes federados pela mudança de regime tributário.

Em relação ao setor empresarial, sabe-se que no país existe uma cultura de concessão de benefícios em troca de maiores investimentos em determinadas regiões. O receio dos contribuintes, nesse sentido, diz respeito a segurança de se manter os compromissos efetuados perante uma legislação anterior.

Explica-se, quanto a isso, que o período de transição para implantação da reforma também atuará de forma a minimizar possíveis prejuízos decorridos de investimentos anteriormente firmados. Como as alíquotas serão dispostas, inicialmente, de maneira a compensar as receitas dos tributos substituídos, não se vislumbra, ao menos com relação aos dispêndios financeiros maiores problemas para os contribuintes.

Apresentada ao Plenário em 03 de abril de 2019, sua última movimentação em seu trâmite foi em 06 de julho de 2020, quando a Comissão especial convidou o Ministro da Economia, Paulo Guedes, para manifestar-se sobre a questão, além de ter sido apresentado requerimento para realização de audiência pública.

Logo, faz-se necessário acompanhar a tramitação para melhor entendimento do futuro da Reforma Tributária no país, até porque foram apresentadas mais de duzentas emendas ao texto original, o que evidencia que diversas serão as questões suscitadas até eventual aprovação do texto final.

4.4 PEC nº 110/2019: O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES COM BENS E SERVIÇOS - IBS E O IMPOSTO SELETIVO - IS COMO SOLUÇÕES À TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

A Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019, de autoria do Senador Davi Alcolumbre e outros, tem como objetivo também alterar o Sistema Tributário Nacional. Foi montada tendo o texto base da PEC nº 293/2004, que fora antes proposta pelo então Deputado Federal Luiz Carlos Hauly e que preconiza a extinção progressiva de nove tributos, quais sejam, o IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, ICMS, ISSQN, Cide-Combustíveis e Salário-Educação. Tais tributos, na proposta legislativa, serão substituídos pelo Imposto sobre Operações com Bens e Serviços - IBS e pelo Imposto Seletivo - IS.

Como se extrai da análise do sítio eletrônico do Senado Federal, no que tange a tramitação, até o momento foram apresentadas 144 emendas ao projeto inicial⁷⁵. Em suma, a proposta seria de uma reestruturação do Sistema Tributário Nacional, buscando simplificá-lo a partir da unificação dos tributos sobre consumo, como se extrai da justificativa anexada à proposta inicial, nos seguintes termos:

A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumenta-se gradativamente os impostos sobre a renda e o patrimônio e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia. Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menos custo de produção; aumento de competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia (BRASIL, 2019a, online).

No que concerne ao texto normativo, a competência para instituição do IBS será dos Estados⁷⁶ e Distrito Federal, conforme a redação dada ao inciso IV do art. 153 da Constituição Federal de 1988. A redação referente a instituição do IS⁷⁷, de competência da União, está disposta no art. 153, inciso VIII da Carta constitucional. Ainda, em análise à proposição legislativa, pode-se observar os termos da tributação pelo IBS e pelo IS, nos seguintes procedimentos:

O IBS seria criado nos moldes do que existe em países industrializados, e sem tributar medicamentos e alimentos. Como será de competência estadual, mas com uma

⁷⁵Sobre as emendas à PEC nº 110/2019 acessar o site <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>.

⁷⁶Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: [...] IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior. (BRASIL, 2019a).

⁷⁷Art. 153 [...] VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados (BRASIL, 2019a).

única legislação federal, a arrecadação deve ser administrada por uma associação de fiscos estaduais. O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações. Lei complementar definirá quais os produtos e serviços estarão incluídos no Imposto Seletivo. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual. [...] Além da fusão ou extinção de tributos, há alteração das competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Para evitar perdas de arrecadação para alguns entes federados, propõe-se a criação de dois fundos, que vão compensar eventuais disparidades da receita per capita entre estados e entre municípios. [...] Em primeiro lugar, a concessão para que os Municípios tenham iniciativa na proposição de leis complementares que tratem do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS). No caso do Imposto Seletivo, especifica-se que os serviços de telecomunicação passíveis dessa taxa são apenas aqueles regulados pela União. [...] (BRASIL, 2019a, online).

A alíquota do IBS será padronizada e aplicável a todas as hipóteses, a não ser que sobre um bem ou serviço se tenha um enquadramento diferente⁷⁸. Em relação a contrapartida pela perda de recursos orçamentários por parte dos Municípios quando da configuração da aplicação do IBS, vislumbra-se a implementação de um fundo compensador de receitas, denominado de Fundo de Solidariedade Fiscal, que durante um período de 15 anos, seria utilizado de modo a reduzir as perdas de receitas (BRASIL, 2019^a, online). Com relação ao período de implantação do imposto bem como do prazo de transição para a repartição de receitas (15 anos), tem-se o disposto pelo art.4º, §1º, inciso I juntamente com o art.6º, inciso I, ambos da PEC nº 110/2019⁷⁹.

A concessão de benefícios fiscais é tratada na PEC nº 110/2019 por meio da redação dada aos art. 146, inciso IV juntamente com o art. 155, §7º, inciso VIII, alíneas de “a” a “d”. Diferentemente da PEC nº 45/2019, que não previa nenhum tipo de benefício relativo a bem, serviço ou direito, a PEC nº 110/2019 prevê benesses, via lei complementar, a produtos e serviços tais como: alimentos, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros e bens do ativo imobilizado⁸⁰.

Há também a previsão, igualmente como na PEC nº 45/2019, de devolução do encargo tributário suportado pelas famílias de baixa renda, nos termos da Lei complementar, segundo

⁷⁸Art. 155 [...] §7º [...] IV - terá uma alíquota padrão, assim entendida a aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento; (BRASIL, 2019a).

⁷⁹Art. 4º [...] § 1º A substituição de que trata o inciso II do caput deste artigo observará o seguinte: I - as alíquotas dos impostos mencionados no caput deste artigo serão fixadas de forma a substituir em um quinto a arrecadação dos tributos substituídos, a cada exercício, a partir do início do segundo exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional; [...] Art. 6º Entre o sexto e o décimo quarto exercícios subsequentes ao da publicação desta Emenda Constitucional: I - a distribuição do produto da arrecadação dos impostos mencionados no caput do art. 5º desta Emenda Constitucional será realizada da seguinte forma: (BRASIL, 2019a).

⁸⁰Art. 155 [...] § 7º [...] VIII - não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação aos seguintes produtos ou serviços: a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; b) medicamentos; c) transporte público coletivo de passageiros; e d) bens do ativo imobilizado; (BRASIL, 2019a).

a seguinte redação dada ao inciso IV, art. 146 da C.F/1988: “*Cabe a Lei complementar:[...]definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda*” (BRASIL, 2019a).

Nesse ponto, igualmente como referido no tópico anterior, vislumbra-se que a personalização do encargo tributário sofrido pelas camadas de menor renda, conforme discorrido no tópico 4.2, possa ser replicada também nos termos da PEC nº 110/2019. Contudo, ainda que se tenha previsão normativa, o detalhamento procedimental de implantação de tal benefício carecerá de Lei Complementar que regule a situação.

Considera-se, ainda, que a PEC nº 110/2019 é mais ampla que a anteriormente analisada no sentido de englobar mais tributos, já que prevê que nove destes (IPI, IOF, PIS, Pasep, COFINS, CIDE-combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS) sejam substituídos pelo IBS.

No que se refere a arrecadação, fiscalização e cobrança do IBS⁸¹, estas caberão às administrações tributárias dos Estados e Distrito Federal, via Lei Complementar. O IS, por seu turno, será arrecadado e fiscalizado pela União.

Consoante a leitura do art. 162 – B da referida PEC será criado um Comitê Gestor de Administração Tributária Nacional, composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com fins de administração e coordenação das atribuições a ele elencadas.

Dentre as prerrogativas do comitê, destacam-se: regulamentar e instituir obrigações acessórias unificadas de abrangência nacional, gerir e compartilhar banco de dados, cadastros e sistemas de informações fiscais dos contribuintes estaduais, distritais e municipais, coordenar a cobrança, fiscalização, arrecadação e distribuição dos recursos aos entes federados⁸². Nessa senda, percebe-se a intenção de fortalecimento da competência dos governos estaduais, uma vez que no Comitê Gestor não haverá participação de representantes do governo federal.

⁸¹Art. 155-A. A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do imposto previsto no art. 155, IV, bem como de outros tributos ou responsabilidades que lhe sejam delegados por lei ou convênio, serão realizadas pelo conjunto das administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, cabendo à lei complementar: (BRASIL, 2019a).

⁸²Art. 162-B. Fica criado o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal para administrar e coordenar, de modo integrado, as atribuições previstas no presente artigo, cabendo-lhe estabelecer, nos termos de lei complementar: I - a instituição de regulamentações e obrigações acessórias unificadas, em âmbito nacional, e a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação; II - a gestão compartilhada de banco de dados, cadastros, sistemas de contas e informações fiscais referentes aos tributos estaduais, distritais e municipais; III - a emissão de diretivas gerais para as autoridades tributárias estaduais, distritais e municipais; IV - a coordenação de fiscalizações integradas em âmbito nacional, bem como a arrecadação, cobrança e distribuição de recursos aos entes federados; V - os procedimentos a serem adotados para a implantação e funcionamento da Escola Nacional de Administração Tributária, visando a capacitação, formação e aperfeiçoamento, em âmbito nacional, das autoridades tributárias; VI - a forma pela qual seus dirigentes serão escolhidos pelos governadores dos Estados e Distrito Federal, prefeitos das capitais e demais Municípios." (NR) (BRASIL, 2019a).

Ademais, a PEC nº 110/2019 prevê também uma readequação em outros tributo, como se vê adiante: transferência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, da competência estadual para a federal, com a arrecadação destinada aos Municípios e ampliação da base de incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor - IPVA, incluindo aeronaves e embarcações, com a arrecadação também destinada aos Municípios⁸³.

Do mesmo modo como nas discussões acerca da Pec nº 45/2019, a proposta de autoria do Senado federal também sofre as mesmas resistências (perda de autonomia dos entes, maior oneração fiscal e instabilidade jurídica das situações ocorridas na vigência da legislação tributária anterior) no tocante a sua implementação por parte dos governos, bem como da sociedade e dos setores empresariais.

Nesse sentido, ressalta-se, também, o temor de por parte dos Estados de não poder utilizar a tributação como instrumento de política regional. Quanto a isso, os propositores da PEC nº 110/2019 argumentam que a instituição dos fundos regionais com fins de equalizar as perdas de receitas entre os entes pode mitigar tal situação, vez que tais fundos podem ser utilizados para investimentos em infraestrutura⁸⁴.

Diante de tais considerações, cabe aqui contrapor o modelo vigente de arrecadação e partilha do ICMS em detrimento do que se propõe, nesse sentido, por meio das PECs nº 45/2019 e 110/2019, a fim de se expor em termos práticos o que se pretende alterar no sistema tributário brasileiro.

Como visto no tópico 3.6, no que toca a arrecadação do ICMS existe um modelo híbrido de cobrança nas operações interestaduais, com alíquotas aplicadas tanto pelo Estado de origem como pelo Estado destino. Na origem lançam-se 12% ou 7% a depender de onde ocorrer a saída e, no destino aplicam-se 17% ou 18%, diminuindo-se do valor encontrado após tal aplicação, o crédito do ICMS já cobrado na operação originária. Este é o escopo da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS.

O Imposto sobre Bens e Serviços proposto tanto na Câmara quanto no Senado baseia-se na alocação do imposto arrecadado totalmente ao Estado de destino das operações comercializadas, ou seja, no local do consumo.

⁸³Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre: [...] IX - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. Art. 158 – Pertencem aos Municípios: [...] III - o produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores terrestres licenciados em seus territórios; [...] VI - o produto da arrecadação do imposto federal sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. (BRASIL, 2019a).

⁸⁴Art. 159-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios constituirão: I - fundo para reduzir a disparidade da receita per capita entre os Estados, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura; II - fundo com os mesmos objetivo e destinação, em relação aos Municípios. (BRASIL, 2019a).

No que concerne a forma de partilha entre os entes federados, registra-se que o modelo atualmente em vigor dispõe que caberá aos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) da arrecadação dos Estados com o ICMS (art. 158, inciso IV da Constituição federal de 1988)⁸⁵. A partilha de tal percentual ocorre da seguinte forma: 65% (setenta e cinco por cento), no mínimo, por meio da apuração do valor adicionado fiscal⁸⁶ - VAF de cada município e até 35% (trinta e cinco por cento) conforme dispuser a Lei estadual (art. 158, parágrafo único, incisos I e II da Constituição Federal de 1988).

Assim, o VAF de cada município será apurado a partir da quantificação das operações de saída de mercadorias e das prestações de serviços iniciadas nos respectivos territórios, subtraindo-se de tal equação o montante das operações de entradas em cada ano civil. Desse modo, prepondera-se no modelo atual de partilha do ICMS o critério da origem das saídas das mercadorias e das prestações de serviço.

A PEC nº 45/2019, quanto a esse aspecto, defende que se sobreponha o critério do quantitativo populacional, dispondo que da parcela a repassar pelos Estados aos municípios, 75 % (setenta e cinco por cento) seja realizada conforme a proporcionalidade populacional e o restante consoante disposição de Lei estadual.

Ainda com relação a tal tema, a PEC nº 110/2019 defende a aplicação do critério do destino ou do local do consumo das operações comerciais realizadas, conforme a redação dada ao art. 158 da Constituição Federal de 1988⁸⁷.

Nos termos da norma supramencionada, do produto da arrecadação do IBS, 22,91% (vinte e dois inteiros e noventa e um centésimos por cento) será devido aos Municípios, de

⁸⁵Art. 158 – Pertencem aos Municípios: [...] VI - o produto da arrecadação do imposto federal sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. [...] Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - 65% (sessenta e cinco por cento), 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 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos. (BRASIL, 1988).

⁸⁶Lei Complementar nº 63/1990. Art. 3º [...] § 1º O valor adicionado corresponderá, para cada Município: I – ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; II – nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta. (BRASIL, 1990).

⁸⁷Art. 158 [...] V - vinte e dois inteiros e noventa e um centésimos por cento do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, IV. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso V do caput deste artigo, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - oitenta e quatro inteiros e vinte e seis centésimos por cento pertencerá ao Município de destino do bem ou serviço, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 155, § 7º, VII; li - quinze inteiros e setenta e quatro centésimos por cento serão repassados de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal. (BRASIL, 2019a).

forma que de tal percentual, 84,26% (oitenta e quatro inteiros vinte e seis centésimos por cento) serão repassados ao Município de destino do bem ou serviço contratado e 15,74% (quinze inteiros e setenta e quatro centésimos por cento) serão devidos por meio de critérios definidos em lei estadual.

O quadro a seguir, ilustra o resumo comparativo entre os modelos de arrecadação e repartição de receitas referidos pela normatividade vigente e pelas propostas de reforma tributária em discussão nas casas legislativas do país.

Quadro 11 - Comparativo entre as formas de arrecadação e repartição de receitas no Federalismo fiscal vigente x PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019.

Forma de Arrecadação		
Federalismo fiscal vigente	Medidas de Reforma Tributária	
	PEC nº 45/2019	PEC nº 110/2019
Forma de Arrecadação		
Misto de origem e destino	Pautado pelo critério do destino	
Modelo híbrido de cobrança do ICMS nas operações interestaduais, com alíquotas aplicadas tanto pelo Estado de origem como pelo Estado destino. Na origem lançam-se 12% ou 7% a depender de onde ocorra a saída e, no destino aplicam-se 17% ou 18%, diminuindo-se do valor encontrado após tal aplicação, o crédito do ICMS já cobrado na operação originária	O Imposto sobre Bens e Serviços caberá ao Estado onde serão consumidos os bens e serviços contratados.	
Forma de Partilha		
Pautado pelo critério da origem	Prioriza o critério populacional	Preconiza o critério do destino
Cabe aos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) da arrecadação dos Estados com o ICMS (art. 158, inciso IV da Constituição federal de 1988)	Dos 25% do IBS a ser repassados pelos Estados, 75 % deve ocorrer conforme a proporcionalidade populacional municipal	Dos 22,91% do IBS devido aos Municípios, 84,26% serão repassados para a cidade de destino do bem ou serviço contratado

Fonte: Elaborado pelo autor (2021). Adaptado do IPEA (2019).

Antes de se passar à análise da denominada Reforma Tributária Solidária, é mister tecer algumas considerações acerca do Projeto de Lei nº 3.887, de 2020, que não tem por intuito

a exclusão do ICMS, mas sim do PIS e da COFINS, além, claro, de prever a instituição da Constituição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS.

De autoria do Poder Executivo, tem por escopo a instituição da “Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal”.⁸⁸ Apresentada em 21 de julho de 2020, teve sua última movimentação em 04 de setembro do mesmo ano, quando apresentada à Mesa Diretora da Câmara dos Deputados, que a encaminhou à Coordenação de Comissões Permanentes - CCP.

Como as duas PEC acima citadas, considera a complexidade da legislação tributária brasileira, em especial a regulamentação do PIS/PASEP e da COFINS, justificando a reformulação, com a instituição do CBS, que incidirá sobre a receita decorrente do faturamento empresarial (operações realizadas com base e serviços, em sentido amplo).

Percebe-se, contudo, que o Projeto de Lei nº 3.887/2020 alcança apenas parte das mudanças necessárias para a efetivação de uma reforma tributária no país, até mesmo porque não alcança o ICMS considerado o causador de grande parte dos problemas da tributação brasileira. Não obstante, é uma sinalização de que as discussões acerca da reforma tributária se aprofundam, justificando, por conseguinte, maiores debates sobre a temática nas searas política, legislativa, social e acadêmica.

4.5 REFORMA TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA PROPOSTA PELA ANFIP E PELA FENAFISCO COMO RESPOSTA AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Da análise do tópico anterior, mormente as PECs nº 45 e nº 110, ambas de 2019, observa-se que há, por parte do legislador, a preocupação com a unificação de tributos, em substituição à atual estrutura tributária brasileira, por demais ultrapassada. Logo, busca-se um sistema mais simplificado e que, também, seja pautado na solidariedade. Contudo, apesar do esforço das PEC em propor mudanças no atual sistema tributário, críticas surgem no sentido de que ainda que as reformas aconteçam, a exação fiscal permanecerá excessiva sobre o consumo, não contribuindo para a diminuição das desigualdades.

Nesse cenário ganham relevo as discussões acerca da Reforma Tributária Solidária proposta pela Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP e pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital - FENAFISCO, movimento

⁸⁸ BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.887, de 2020:** Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em: 30 jan. 2021.

que se pauta na injustiça que norteia o atual sistema tributário, visto como uma das principais causas da desigualdade social no Brasil.

Segundo Sbardellati e Lavinas (2020) falar em reforma tributária solidária nada mais é que reconhecer a possibilidade de se aferir recursos adicionais, no que tange a arrecadação tributária *“com base na progressividade para cobrir demandas urgentes da sociedade. Esse benefício deve ser incondicional, tendência crescente nos programas de renda mínima que se multiplicam no mundo em desenvolvimento”* (SBARDELLATI E LAVINAS, 2020, p. 09).

Como bem observam Lima e Piscitelli (2018), debater a reforma tributária no país exige que se considerem fatores diversos, dentre eles a desigualdade social e a necessidade de aumentar a progressividade da tributação, sanando problemas relativos à iniquidade.

Por isso, segundo os autores, as disparidades sociais, já há alguns anos, vem sendo reconhecidas como decorrentes também da estrutura tributária. Logo, é necessário reconhecer que o aumento da desigualdade social reflete negativamente no desempenho econômico, prejudica a economia e fomenta exploração da mão-de-obra e discriminação (LIMA e PISCITELLI, 2018).

Assim sendo, discutir a Reforma Tributária Solidária é medida que se impõe, pois ao privilegiar os menos favorecidos, elevando sua capacidade de consumo, não apenas sana as desigualdades sociais, mas também fomenta a economia do país.

Não bastasse isso, como bem lembra Fabrício Augusto de Oliveira (2018), o sistema tributário nacional se caracteriza por ser um instrumento de anticrescimento, antiequidade e antifederação, uma vez que os tributos incidem preponderantemente sobre os impostos indiretos, dentre os quais os incidentes sobre o consumo, não raras vezes de forma cumulativa, culminando em injustiças sociais.

Quanto a isso, bem lembram Lima e Piscitelli (2018):

em 2016, segundo a Oxfam, o 0,1% mais rico concentrou 48% de toda a riqueza nacional; os 10% mais ricos, 74%. Enquanto isso, os 50% mais pobres possuem menos de 3% dessa riqueza. Cinco brasileiros detinham o mesmo que a metade mais pobre da população em 2017, chegando a R\$ 549 bilhões, de acordo com cálculos da Oxfam. Ao mesmo tempo, no início de 2017 havia 16 milhões de pessoas vivendo abaixo da linha da pobreza, segundo apurou o Banco Mundial (LIMA E PISCITELLI, 2018, p. 06).”

De fato, em meio a uma alta carga tributária, como já visto anteriormente, há de se pensar alternativas que privilegiem principalmente os mais desfavorecidos, ressaltando a importância de se observar a capacidade contributiva e fomentar, consequentemente, a igualdade social.

Em meio a esse contexto a justiça social, preconizada a partir de uma reforma tributária, pautada na justiça fiscal, que estabeleça limites à tributação e considere as peculiaridades dos contribuintes, ganha relevo, pois privilegia também meios para assegurar o mínimo existencial.

O direito ao mínimo existencial exerceria, portanto, um papel imitador e garantidor. Limite à tributação e garantia de condições mínimas de dignidade. Essa proteção no âmbito da tributação indireta seria veiculada unicamente pelo binômio seletividade/essencialidade, concentrada na fórmula de que quanto mais essencial for o produto, mercadoria ou serviço, menor deverá ser a sua alíquota (CAUREO, 2015, p. 118).

Não se pode ignorar que a Constituição Federal de 1988, dentre outros objetivos, elenca a redução da desigualdade social como prisma a ser alcançado. Nesse sentido, leciona Eduardo Fagnani (2018):

A Reforma Tributária deve estar adequada ao propósito de fortalecer o Estado de Bem-estar Social, preservando e diversificando as fontes para o financiamento da proteção social, em função do seu potencial como instrumento de redução das desigualdades sociais e promotor do desenvolvimento nacional (FAGNANI, 2018, p. 16).

Outro fator que justifica a Reforma Tributária Solidária é a inadequação do modelo de tributação atual, que é inversamente proporcional a renda do brasileiro e, principalmente, ao patrimônio. Significa dizer que a tributação, no Brasil, traduz a própria distribuição de renda e propriedade e reforça a desigualdade social, pois a tributação está concentrada nos bens e serviços, que recaem indiretamente, e de forma regressiva, sobre a população.

A atual repartição de competências entre os entes da federação também é criticada pela proposta reformista ora analisada. Conforme discorre João Marcos de Souza (2018) as competências tributárias de instituição e fiscalização deveriam ser redistribuídas pela maior especialidade do ente tributante sobre a base de incidência.

Nesse sentido, à União caberiam os tributos de caráter regulatórios e o referente a renda contributiva. Aos Estados e Distrito federal caberiam os tributos sobre o consumo e, aos Municípios restariam os tributos referente a propriedade. As contribuições previdenciárias permaneceriam afetadas ao que cabe a cada ente federado (MARCOS DE SOUZA, 2018).

No que concerne a tributação sobre o consumo a proposta levantada pela ANFIP e FANAFISCO defende que o país deva substituir a atual composição da matriz tributária, recheada de encargos, por tributos mais equânimes e simplificados.

Assim, analogamente ao avençado nas PEC nº 45/2019 e nº 110/2019, pretende que os tributo sobre o consumo: IPI, PIS, COFINS e CIDE (União), ICMS (Estados e Distrito

Federal) e ISS (Municípios) sejam substituídos pelo Imposto sobre Valor Agregado – IVA e pelo Imposto Seletivo – IS.

Sob tal aspecto, o IVA deve incidir sobre todas as operações relativas a bens e serviços e o IS, diferentemente do que se defende no Congresso Nacional, deve se lançar sobre os produtos não essenciais e sobre os que tenham impacto ambiental negativo. No que se refere as alíquotas, o ideal seria que tanto o IVA quanto o IS tivessem uma alíquota única, com raras exceções de menor incidência a depender do item e da necessidade do ente tributante (ANFIP; FENAFISCO, 2018).

No que concerne à concessão de benefícios fiscais, pondera-se que estes devem ser restritos e definidos em lei do modo a não servirem de subterfúgio para promoção de atração de investimentos para as regiões.

Destarte, não há dúvidas de que as discussões sobre a reforma tributária, no Brasil, devem considerar a inadequação do modelo atual, no que tange a tributação sobre o consumo e, assim, fomentar medidas de igualdade social, afastando as incoerências que hoje existem, justificando, portanto, o modelo de reforma tributária solidária preconizada. A seguir, inclui-se uma análise acerca da situação tributária brasileira no âmbito da crise sanitária, econômica e social decorrida pela pandemia de COVID-19.

4.6 TRIBUTAÇÃO E REFORMAS FISCAIS NO CONTEXTO DA PANDEMIA DE COVID-19

O mundo tem sido posto em *check*, desde o início do ano de 2020, pela disseminação do novo coronavírus (Sars-Cov-2), causador da Pandemia de COVID-19. A crise imposta ao planeta tem escancarado e acumulado não apenas os problemas sanitários, mas também econômicos e humanitários. Conforme Nísia Trindade Lima *et al* (2020):

A pandemia de COVID-19 evidenciou uma profunda mudança nas relações entre espaço, tempo e doenças infecciosas. Percebeu-se que o mundo estava mais vulnerável à ocorrência e à disseminação global, tanto de doenças conhecidas, como novas. A integração das economias em todo o planeta permitiu: um grande aumento de circulação de pessoas e de mercadorias; promoveu o uso intensivo e não sustentável dos recursos naturais; e acentuou mudanças sociais favoráveis ao contágio das doenças infecciosas (LIMA ET AL, 2020, p. 1).

É sabido que o país, mesmo antes de inserido na pandemia, convivia com desigualdades socioeconômicas, bem como com problemas de infraestrutura em seu sistema de saúde. Ao chegar no país, a COVID-19 deparou-se com um setor público carente de

investimentos em saúde, ciência e educação, bem como com um ambiente de instabilidade federativa entre as regiões provocada pelas tensões ideológicas levadas ao cenário político.

Nesse sentido, a economia não só nacional, mas mundial foi fortemente abalada. Um relatório especial sobre a Covid-19 realizado pela CEPAL (2020) presumiu que o PIB da América Latina teria uma queda em torno de 5,3% no ano de 2020 e que a pobreza aumentaria em pelo menos 4,4 pontos percentuais na região, o que representaria cerca de 28,7 milhões de pessoas a mais na linha de pobreza. Para o Brasil, a CEPAL projetou que a pobreza aumentaria de 19,4% para entre 23% e 25,4% em diferentes cenários, enquanto a extrema pobreza atingirá entre 6,9% e 7,9%, contra 5,4% em 2019 (CEPAL, 2020).

Afora as medidas de isolamento social e cuidados sanitários adotados para conter o avanço do vírus na população, os governos tomaram atitudes também no sentido de retrain a crise econômica que se alastrou juntamente com o coronavírus e, entre aquelas, destacam-se as medidas tributárias.

Logo após o início da Pandemia, a OCDE produziu um estudo recomendando aos países as medidas tributárias necessárias para a mitigação da crise. Os destaques tributários relatados pela OCDE foram divididos em 4 frentes.

A primeira, referente ao acolhimento emergencial para empresas e famílias. Nesse sentido, destacaram-se as desonerações fiscais tais como: prorrogação de prazos de pagamentos de tributos, bem como de entrega de declarações tributárias. Ainda, concessão de isenções fiscais e parcelamentos mais flexíveis. (OCDE, 2020).

O segundo momento seria de implementação de políticas fiscais mais amplas, dado o relaxamento das medidas de isolamento social. Sob esse aspecto seria necessário verificar a necessidade de alargamento das primeiras medidas adotadas ou até a criação de novas benesses, tendo em vista a situação de insolvência de determinados setores econômicos. (OCDE, 2020).

A seguir, o Estado deveria se voltar ao estímulo da recuperação econômica, incentivando o consumo e os investimentos empresariais. Nessa fase, a OCDE recomendou o restabelecimento das obrigações tributárias outrora afrouxadas.

O quarto momento delineado diz respeito ao tratamento dispensado ao pós-pandemia, com a proposição de estímulos sólidos e sustentáveis de forma a consolidar a recuperação da economia. Nesse sentido, menciona-se a taxaço do carbono e a reviso da tributao dos lucros das grandes empresas, considerada diminuta perante as divisas auferidas pelas multinacionais (OCDE, 2020).

No cenário brasileiro, merecem destaque algumas medidas adotadas na seara tributária em âmbito federal como a Medida Provisória nº 932, de 31 de março de 2020, que suprimiu temporariamente as alíquotas das contribuições ao sistema “S” (Senac, Sesc, Senai, Senat, Senar, Sesi, Sest e SESCOOP)⁸⁹, bem como a Portaria nº 139, de 3 de abril de 2020, do Ministério da Economia, que dilatou o prazo de vencimento das contribuições previdenciárias sobre folha de pagamentos devidas pelo empregador, PIS/Pasep e COFINS.

Também, a Resolução nº 17/2020 da Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, que suprimiu as alíquotas do Imposto de Importação - II sobre produtos de higiene, desinfetantes, equipamentos de proteção individuais e produtos médico-hospitalares e a Resolução nº 154/2020, do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN, que diferiu o prazo de vencimento do pagamento das guias do Simples-Nacional para os tributos federais e para o ICMS ou ISS.

No plano dos Estados, exemplifica-se a atuação de tais entes com as medidas fiscais adotadas pelo Estado da Paraíba por meio do Decreto nº 40.121, de 03 de abril de 2020.

1) Suspensão dos pagamentos dos parcelamentos por 150 dias referentes aos meses de abril a agosto de 2020; 2) Suspensão dos encaminhamentos de débitos para dívida ativa até 04 de setembro de 2020; 3) Prorrogação do pagamento do ICMS-Simples Nacional referentes aos meses de apuração de março, abril e maio de 2020; 4) Prorrogação para apresentação de documentação comprobatória de isenção de ICMS para aquisição de veículo na modalidade “deficiente físico”; 5) Prorrogação de validade da CND até 04 de setembro de 2020; 6) Liberação de uso do POS até 04 de setembro de 2020 pelos supermercados, mercados, mercadinhos, farmácias, restaurantes, padarias, lojas de conveniência e lojas de material de construção, desde que cadastrado, exclusivamente, no CNJP da empresa emitente; 7) Suspensão dos prazos do Processo Administrativo Tributário até 04 de setembro de 2020; 8) Suspensão da cobrança do ICMS-bloqueio nos postos fiscais de fronteira até 04 de setembro de 2020; 9) Suspensão dos atos de comunicação e notificação em fiscalizações tributárias nas empresas efetivamente fechadas em razão da pandemia até 04 de setembro de 2020; 10) Prorrogação da autorregularização dos débitos apurados resultantes dos eventos 379 e 380 de exclusão do Simples Nacional; 11) Criação da “Sala do Contador” com toda estrutura de computador e bem estar; 12) Otimização do fluxo para reconhecimento das isenções de ITCD; 13) Facilitação da emissão das notas fiscais dos produtos rurais referente aos produtos do PNAE e PAA mediante parceria com os escritórios da EMPAER (ampliação dos serviços para o produtor rural); 14) Diminuição do tempo de resposta do FALÉ CONOSCO da SEFAZ; 15) Ampliação dos serviços da SEFAZ VIRTUAL; 16) Composição do CRF – Inclusão do representante do Conselho de Regional de Contabilidade – CRC; 17) Implementação da Autorregularização para os demais contribuintes; 18) Suspensão dos prazos para pagamento das multas com redução; 19) Suspensão dos atos de natureza executória até 04 de setembro de 2020; 20) Autorização para suspensão de Negativação de Débitos; 21) Parcelamento do ICMS-Fronteira Simples Nacional (PARAÍBA, 2020).

⁸⁹ Tal MP foi convertida na Lei nº 14.025 de 14 de julho de 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Lei/L14025.htm. Acesso em: 16 mar. 2021.

Ainda, no que se refere ao espectro normativo, observou-se ações no sentido de resguardar os entes federativos pelo não cumprimento das restrições impostas pelo art. 14 da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal⁹⁰, em razão do cenário de anormalidade econômica. Nesse sentido a Emenda Constitucional nº 106 de 07 de maio de 2020 instituiu o regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia⁹¹.

Na seara judicial, os Estados ingressaram no STF com ações para impedir que a União aplicasse medidas restritivas em virtude do descumprimento de suas obrigações referentes aos pagamentos de parcelas referentes aos contratos de financiamento das dívidas públicas.

Em sede de liminar todos os Estados conseguiram a suspensão por 180 dias da quitação das parcelas acima referidas. Com a publicação de Lei Complementar nº 173 de 27 de março de 2020, as ações foram extintas, face ao disposto no art. 2º da referida L.C⁹² que

⁹⁰ BRASIL. Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 16 mar. 2021.

⁹¹ BRASIL. Emenda Constitucional nº 106, de 2020. Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia. Art. 1º Durante a vigência de estado de calamidade pública nacional reconhecido pelo Congresso Nacional em razão de emergência de saúde pública de importância internacional decorrente de pandemia, a União adotará regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para atender às necessidades dele decorrentes, somente naquilo em que a urgência for incompatível com o regime regular, nos termos definidos nesta Emenda Constitucional. Art. 2º Com o propósito exclusivo de enfrentamento do contexto da calamidade e de seus efeitos sociais e econômicos, no seu período de duração, o Poder Executivo federal, no âmbito de suas competências, poderá adotar processos simplificados de contratação de pessoal, em caráter temporário e emergencial, e de obras, serviços e compras que assegurem, quando possível, competição e igualdade de condições a todos os concorrentes, dispensada a observância do § 1º do art. 169 da Constituição Federal na contratação de que trata o inciso IX do caput do art. 37 da Constituição Federal, limitada a dispensa às situações de que trata o referido inciso, sem prejuízo da tutela dos órgãos de controle [...] Art. 3º Desde que não impliquem despesa permanente, as proposições legislativas e os atos do Poder Executivo com propósito exclusivo de enfrentar a calamidade e suas consequências sociais e econômicas, com vigência e efeitos restritos à sua duração, ficam dispensados da observância das limitações legais quanto à criação, à expansão ou ao aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa e à concessão ou à ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc106.htm. Acesso em: 16 mar. 2021.

⁹² BRASIL. Lei complementar nº 173, de 27 de maio de 2020. Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Art. 2º De 1º de março a 31 de dezembro de 2020, a União ficará impedida de executar as garantias das dívidas decorrentes dos contratos de refinanciamento de dívidas celebrados com os Estados e com o Distrito Federal com base na Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, e dos contratos de abertura de crédito firmados com os Estados ao amparo da Medida Provisória nº 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, as garantias das dívidas decorrentes dos contratos de refinanciamento celebrados com os Municípios com

impediu a União de executar as restrições decorrentes dos descumprimentos dos contratos de refinanciamento das dívidas dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Entretanto, é notório que o mundo ainda se encontra no centro da crise sanitária, tendo em vista o crescimento exponencial dos índices de contágio e óbitos de COVID-19 e o sentimento comum é que ainda se está na fase de tentativa de contenção e mitigação dos efeitos da pandemia.

Com as novas variantes do coronavírus assolando o país também em 2021, os governos estaduais e municipais viram-se obrigados a novamente adotarem medidas protetivas com fins de isolamento social, com destaque para a proibição de funcionamento de certas atividades sociais e econômicas que ensejam a aglomeração de pessoas, tais como: shoppings, bares, restaurantes, casas de eventos e cultos religiosos.

De certo que tal proibição, ainda que necessária, atinge fortemente os segmentos acima referidos, uma vez que o comércio e os serviços dependem da clientela para gerar faturamento. Como contrapartida, os gestores públicos, ainda que de forma desordenada, tem tentado implementar ações de contenção da retração socioeconômica. Notoriamente, desde o início da pandemia não há unidade entre os entes federativos sobre o modo de agir perante a crise instalada.

Com relação as medidas assistenciais às camadas mais pobres, assim como em 2020, quando se promulgou a Lei nº 13.982, de 02 de abril de 2020 instituindo o auxílio emergencial mensal no valor de R\$ 600,00 (seiscentos reais) para trabalhadores informais que reunissem certos requisitos⁹³, no ano corrente, aprovou-se a Emenda Constitucional nº 109, de

base na Medida Provisória nº 2.185-35, de 24 de agosto de 2001, e o parcelamento dos débitos previdenciários de que trata a Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp173.htm. Acesso em: 16 mar. 2021.

⁹³ BRASIL. Lei nº 13.982, de 02 de abril de 2020 que dispõe sobre a prestação de auxílio emergencial. [...] Art. 2º Durante o período de 3 (três) meses, a contar da publicação desta Lei, será concedido auxílio emergencial no valor de R\$ 600,00 (seiscentos reais) mensais ao trabalhador que cumpra cumulativamente os seguintes requisitos: I - seja maior de 18 (dezoito) anos de idade, salvo no caso de mães adolescentes; II - não tenha emprego formal ativo; III - não seja titular de benefício previdenciário ou assistencial ou beneficiário do seguro-desemprego ou de programa de transferência de renda federal, ressalvado, nos termos dos §§ 1º e 2º, o Bolsa Família; IV - cuja renda familiar mensal per capita seja de até 1/2 (meio) salário-mínimo ou a renda familiar mensal total seja de até 3 (três) salários mínimos; V - que, no ano de 2018, não tenha recebido rendimentos tributáveis acima de R\$ 28.559,70 (vinte e oito mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e setenta centavos); e VI - que exerça atividade na condição de: a) microempreendedor individual (MEI); b) contribuinte individual do Regime Geral de Previdência Social que contribua na forma do caput ou do inciso I do § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; ou c) trabalhador informal, seja empregado, autônomo ou desempregado, de qualquer natureza, inclusive o intermitente inativo, inscrito no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico) até 20 de março de 2020, ou que, nos termos de autodeclaração, cumpra o requisito do inciso IV. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/13982.htm. Acesso em: 05 abr. 2021.

15 de março de 2021, dando possibilidade de o governo federal continuar a prestar tal benefício às camadas vulneráveis da população⁹⁴.

À guisa exemplificativa de atitudes tomadas pelos governos estabelecidos perante a continuidade do cenário de crise em 2021, tem-se as medidas econômicas e fiscais adotadas no âmbito do Estado da Paraíba. Adiante, colacionam-se algumas:

Medida Provisória nº 296, de 24 de março de 2021, que dispôs sobre a isenção do ICMS em relação às operações realizadas por microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional sobre remissão e anistia de créditos tributários, também do ICMS, relativos as operações e prestações utilizadas com o equipamento respiratório Elmo, suas partes e peças, utilizados no âmbito de enfrentamento à pandemia⁹⁵ (PARAÍBA, 2021).

Lei nº 11.849, de 24 de março de 2021, que dispôs sobre a autorização do credenciamento de empresas para viabilizar o recebimento de tributos e demais receitas estaduais por meio de cartão de crédito ou débito, como forma de ofertar aos contribuintes outras formas de possibilidade de adimplemento do imposto devido à Paraíba⁹⁶ (PARAÍBA, 2021).

Decreto nº 41.133, de 29 de março de 2021, que deliberou sobre a prorrogação dos prazos de validade das certidões negativas de débitos e certidões positivas com efeitos de negativa, em decorrência do Coronavírus (SARS-CoV-2) e ainda sobre a prorrogação das datas de vencimento dos tributos, no âmbito do Simples Nacional⁹⁷ (PARAÍBA, 2021).

⁹⁴ BRASIL. Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021. Altera os arts. 29-A, 37, 49, 84, 163, 165, 167, 168 e 169 da Constituição Federal e os arts. 101 e 109 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 164-A, 167-A, 167-B, 167-C, 167-D, 167-E, 167-F e 167-G; revoga dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e institui regras transitórias sobre redução de benefícios tributários; desvincula parcialmente o superávit financeiro de fundos públicos; e suspende condicionalidades para realização de despesas com concessão de auxílio emergencial residual para enfrentar as consequências sociais e econômicas da pandemia da Covid-19. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc109.htm. Acesso em: 05 abr. 2021.

⁹⁵ PARAÍBA. Medida Provisória nº 296, de 24 de março de 2021. Art. 1º Ficam isentas do ICMS as operações realizadas por microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, relativas aos períodos de apuração dos meses de março, abril e maio de 2021, que desempenhem atividades econômicas enquadradas nos CNAE's 5611-2/01, 5611-2/03, 5611-2/04, 5611-2/05 e 5620-1/02. [...] Art. 2º Fica este Estado autorizado a remitar e anistiar os créditos tributários de ICMS, constituídos ou não, relativos às operações e prestações realizadas com o equipamento respiratório Elmo, suas partes e peças, utilizado no âmbito das medidas de enfrentamento à pandemia causada pelo novo agente do Coronavírus (SARS-CoV-2), nos termos do Convênio ICMS 13/21, de 26 de fevereiro de 2021, cujos fatos geradores tenham ocorrido no período de 1º de janeiro de 2021 até a data de publicação desta Medida Provisória (Convênio ICMS 13/21). Disponível em: <https://auniao.pb.gov.br/servicos/arquivo-digital/doe/2021/marco/diario-oficial-25-03-2021.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2021.

⁹⁶ PARAÍBA. Lei nº 11.849, de 24 de março de 2021. Disponível em: <https://auniao.pb.gov.br/servicos/arquivo-digital/doe/2021/marco/diario-oficial-25-03-2021.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2021.

⁹⁷ PARAÍBA. Decreto nº 41.133, de 29 de março de 2021. Dispõe sobre a adoção de medidas econômicas temporárias e emergenciais para o combate à pandemia causada pelo novo agente do Coronavírus (SARS-CoV-

Nos termos da legislação acima mencionada, foram prorrogadas até 30 de junho de 2021 a validade das certidões negativas de débitos e das certidões positivas de débitos com efeito de negativa, relativas à Fazenda Pública estadual.

Ainda, foram suspensos por 90 (noventa) dias o prazo para quitação de débitos decorrentes de parcelamentos administrativos tributários, vincendos em abril, maio e junho de 2021, bem como de parcelamentos oriundos de REFIS Tributários (parcelamentos extraordinários), referentes ao mesmo período de empresas optantes pelo regime do SIMPLES NACIONAL nos setores de bares, restaurantes, casas de chá, lanchonetes e similares.

No âmbito federal, sabe-se que o governo diverge dos Estados no sentido de não compactuar com o entendimento acerca das medidas de restrição social, das atividades consideradas essenciais e do funcionamento ou proibição de atividades consideradas geradoras de aglomeração.

Tanto é que tal quesito foi levado ao judiciário e o Supremo Tribunal Federal foi instado a se posicionar a respeito por meio da ADI nº 6341⁹⁸, no início da pandemia, e da ADI nº 6764⁹⁹, agora em sua continuidade. Em ambas as ações, o entendimento da Suprema corte foi em assentir que os Estados, Distrito Federal e Municípios tem competência concorrente no que diz respeito às ações de combate ao Covid-19.

Assim, é de extrema relevância que os entes federativos atuem de modo conjunto afim de buscar alternativas de amenizar os efeitos desastrosos para a sociedade. Sob tal perspectiva, cumpre alertar que as propostas de Reforma Tributária, nos moldes delineados pelas PEC nº 45/2019 e nº 110/2019 carecem de maior debate com participação não apenas dos entes governamentais, bem como da sociedade civil organizada, uma vez que os textos normativos dispostos nas propostas dizem respeito a um cenário pré-pandemia, portanto, sem a consideração da atual situação de crise sanitária e socioeconômica.

Sabidamente, o atual ambiente de distensão política entre a União e as diferentes regiões do país não colabora para o fortalecimento dos vínculos federativos. O custo do

2). Disponível em: <https://auniao.pb.gov.br/servicos/arquivo-digital/doe/2021/marco/diario-oficial-30-03-2021.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2021.

⁹⁸ ADI nº 6341 foi ajuizada pelo Partido Democrático Trabalhista – PDT, contra dispositivos da Medida Provisória nº 926, de 20 de março de 2020, que discorriam sobre o funcionamento de atividades econômicas e sobre a restrição de circulação de trabalhadores que pudessem afetar o funcionamento de serviços públicos e atividades essenciais. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5880765>. Acesso em: 05 abr. 2021.

⁹⁹ ADI nº 6764 foi ajuizada pelo Presidente da República contra Decretos editados pelos Governadores dos Estados da Bahia, do Distrito Federal e do Rio Grande do Sul determinando fechamento total e toque de recolher em função da pandemia. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6136024>. Acesso em: 05 abr. 2021.

endividamento público e a incerteza de quando, finalmente, se terá o abrandamento da crise, por si só, são fatores que precisam ser levados a discussão quando da implementação de alterações normativas estruturais na seara tributária.

Assim, em que pese a urgência da necessidade de Reforma Tributária, os debates precisam ser ampliados e, mais ainda, União, Estados, Distrito Federal e Municípios precisam se enxergar inseridos no pacto federativo para que as medidas adotadas não levem em conta apenas a simplificação normativa e arrecadatória, mas também a diminuição das desigualdades sociais, a justiça e progressividade tributária.

No próximo tópico passa-se às considerações finais da pesquisa remontando, sinteticamente, o caminho percorrido pelo trabalho até a hipótese apontada e reflexões propostas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao se caminhar para o fechamento deste trabalho, cumpre retornar aos apontamentos delineados pela pesquisa com fins de reafirmar o alcance dos objetivos traçados em face da temática apresentada, fazendo um *link* tanto com a hipótese lançada como com as reflexões deixadas.

De certo que a competência tributária conferida aos Estados restou, ao longo da história, por vezes, configurada como instrumento apenas arrecadatório e de submissão das sociedades submetidas aos governos estabelecidos. Conforme visto, a imposição de obrigações tributárias deve conformidade não apenas com o funcionamento da máquina estatal, mas também com a implicação das políticas públicas necessárias ao desenvolvimento socioeconômico das diferentes regiões de um país.

Nesse sentido, discutiu-se que o tributo pode assumir diversos conceitos a partir do horizonte de quem o enxergue. A acepção daquele enquanto fato concreto, previsto em norma e intrinsecamente ligado a um ônus obrigacional de natureza pecuniária é a que se adequa com o corpo normativo disposto no art. 3º do CTN. A tributação sobre o consumo em tal perspectiva estaria relacionada as exações fiscais lançadas sobre as transações com bens e serviços.

No que concerne à tributação indireta, foram pinçadas experiências internacionais relevantes para a temática desenvolvida, visto que a União Europeia, os EUA e o Canadá têm suas matrizes tributárias compostas por Impostos sobre Valor Agregado – IVA, forma de exação fiscal que se vislumbra ser implementada no Brasil, por meio das propostas de Reforma Tributária em discussão nas casas legislativas.

Pormenorizou-se a tributação indireta canadense, visto que tal país implementou um sistema de fomento a manutenção da renda dos trabalhadores com menor capacidade contributiva, por meio da devolução do encargo tributário por aqueles sofrido.

Quanto ao cenário brasileiro na tributação indireta, aspectos históricos constitucionais foram cronologicamente revisitados, ainda que de forma empírica, no intuito de obter aclaração a respeito da implantação e desenvolvimento de tal sistemática tributária no país.

Ainda, destacou-se os princípios constitucionais da igualdade e justiça tributária, da capacidade contributiva e da essencialidade e seletividade, como os que, a priori, não se percebem como aplicáveis de forma efetiva em tal tipo de exação fiscal, tendo em vista o impacto de tais tributos na disponibilidade de renda dos consumidores finais.

Discorreu-se também acerca do federalismo fiscal brasileiro, demonstrando que a estrutura tributária constitucional se desenvolveu de modo a manter a União com amplos poderes perante os demais entes federativos, mesmo frente aos ditames de descentralização debatidos durante a constituinte de 1988.

Dentre 30 países com maior carga tributária, o Brasil se apresenta como o que pior destina ou distribui seus recursos em favor da população, como mostrado no Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade no tópico 3.2. A repartição inefetiva de tributos impacta diretamente no alcance dos objetivos estabelecidos no art. 3º da Constituição Federal de 1988, dentre os quais evidenciam-se: garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Nesse lanço, analisou-se que um Estado democrático que se proponha a pautar-se por programas sociais deve utilizar a tributação com fins desenvolvimentistas. O desenvolvimento econômico e social, nessa esteira deve estar umbilicalmente conectado aos propósitos arrecadatórios.

Sob esse aspecto, observou-se uma disfunção na aplicação da política tributária brasileira, porquanto sopesada mais amplamente pela busca do crescimento econômico. Desenvolvimento econômico, nessa cena, perpassa também pela análise situacional dos anseios sociais e da inclusão destes num ciclo de assistência mútua entre sociedade e Estado.

A problematização da estrutura tributária do país perdura há anos e a tributação sobre o consumo, nesse sentido, configura-se como veia central dos questionamentos pelas mudanças. O ICMS, conforme demonstrado, é de suma importância para a saúde financeira dos Estados.

Como se viu, em que pese a crise pandêmica que assola o mundo, os Estados conseguiram no ano de 2020 superar, ainda que timidamente, os níveis de arrecadação sob tal rubrica em relação ao ano anterior (R\$ 520 bilhões de reais no ano passado, o que representou uma variação positiva de 2,02% em comparação com 2019).

Traçou-se um perfil constitucional do ICMS, destacando características e peculiaridades que fazem com que tal imposto contribua para a manutenção das desigualdades sociais e econômicas entre as diferentes regiões do país. Sob tal ambulação, identificou-se que o ICMS foca sua atuação nas operações e prestações mercantis sem desconsiderar a capacidade contributiva dos consumidores finais, restando por regressivo nesse aspecto.

A tributação das operações interestaduais de mercadorias destinadas a revenda também corrobora para as deformidades sociais e econômicas existentes, uma vez que ao se aplicar um misto de tributação na origem e no destino, as regiões consideradas produtoras e exportadoras

de produtos acabam sendo melhor municiadas em suas arrecadações em detrimento dos Estados consumidores.

Além disso, a descentralização normativa criou uma complexa gama de disposições regulamentares que dificulta a atuação dos contribuintes e das Administrações tributárias dos entes federais, acarretando disputas judiciais e contribuindo para o federalismo de competição (guerras fiscais).

Desse modo, a hipótese propositiva de abrandamento das deformidades socioeconômicas existentes dispôs a respeito da personalização do ICMS sobre os contribuintes de fato, a partir da verificação do impacto da carga tributária sobre a renda das famílias de baixo poder aquisitivo, da identificação destes por meio de acesso aos dados cadastrais de programas assistenciais e da devolução do encargo em forma de pecúnia, conforme o modelo canadense analisado no tópico 2.2 desta dissertação.

Ilustrou-se dois modelos de implantação da personalização do ICMS tomando como mote os beneficiários do Programa Bolsa Família e aqueles considerados isentos do Imposto de Renda Pessoa Física. Consoante verificado, um indivíduo que perceba até R\$200,00 mensais terá sua renda afetada em 35,2% pela tributação do ICMS. Por sua vez, um indivíduo que receba até R\$1.000,00 terá seus rendimentos impactados em 14,2%. Evidenciou-se, portanto, que quanto menor a renda mais sensível esta fica a tributação do ICMS.

De mais a mais, o plano normativo existente permite a implantação da personalização do ICMS, sendo necessário alguns arranjos legislativos para fins de custeio de tal benefício fiscal. O art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g da Constituição Federal de 1988 conjuntamente com os incisos II e IV, do art. 1º da Lei Complementar nº 24/1975 são a porta de entrada para a implementação da personalização, uma vez que discorrem como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A deliberação dos Estados ocorre mediante convênios via CONFAZ em que se é possível instituir benefícios fiscais os quais resultem em redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo encargo tributário. A personalização do ICMS, por conseguinte, pode ser alcançada por meio do esforço político em prol da coletividade.

Nesse horizonte acerca das medidas capazes de melhorar o sistema tributário pátrio no que toca a tributação indireta, analisou-se as PEC nº 45/2019 e nº110/2019. A PEC nº 45/2019 de iniciativa da Câmara dos Deputados pretende aglutinar cinco tributos (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) no Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, incidente sobre toda a base de bens e serviços e, ainda, sobre direitos tangíveis e intangíveis e nas alocações de bens. Também se

projeta a instituição de um Imposto Seletivo – IS de cunho extrafiscal com fins de desestimular determinados tipos de consumo.

A PEC nº 110/2019, de iniciativa do Senado federal, intenciona, da mesma forma, simplificar a matriz tributária brasileira ao propor corporificar nove tributos, quais sejam: IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, ICMS, ISSQN, Cide-Combustíveis e Salário-Educação, ao também denominado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços – IBS. Propõe também a instituição de um Imposto Seletivo – IS, que ao contrário do discorrido na PEC da Câmara federal, incidiria sobre bens e serviços diversos, não tendo, portanto, característica extrafiscal. A competência para tal ficaria a cargo da União.

Sob tal panorama, observou-se que ambas as PEC dispõem sobre a possibilidade de devolução do encargo fiscal suportado pelas famílias de baixa renda quando das aquisições de bens e serviços, nos termos da Lei Complementar que regulamente tal situação. Nesse ponto, percebeu-se que a proposta de personalização do encargo tributário decorrido pela incidência do ICMS poderia ser replicada para as propostas de Reforma Tributária em vigor.

Nesse passo, frisou-se que as referidas PEC sofrem críticas dos órgãos tributários fiscalizadores ao que a ANFIP, juntamente com a FENAFISCO, lançou proposta alternativa denominada de Reforma Tributária Solidária pautada, sobretudo, pela consideração dos anseios sociais e pela suavização das desigualdades estabelecidas.

Importou registrar que o contexto atual de crise devido pela Pandemia de Covid-19 afetou drasticamente a economia mundial e salientou, no mesmo passo, os problemas sanitários e humanitários suportados pela sociedade. Sob esse enfoque, refletiu-se sobre a necessidade de ampliação dos debates em torno da Reforma Tributária, porquanto a alteração radical no ambiente político e socioeconômico pré-estabelecido quando da montagem normativa das proposituras reformistas.

Em que pese a urgente necessidade de modificação da matriz tributária nacional, as distensões políticas e o cenário de incerteza no que toca a totalização do montante da dívida pública necessária para a superação da crise e, mais ainda, o desconhecimento de quando finalmente se terá o fim da pandemia corroboram para o enfraquecimento do pacto federativo e precisam ser tomados em conta nos debates em torno da Reforma Tributária.

Assim, levando-se em conta a normatividade tributária em curso no federalismo fiscal brasileiro, especialmente a que regulamenta as operações sobre o consumo, verifica-se que a hipótese de personalização do ICMS aos contribuintes de fato atende ao problema levantado acerca da possibilidade de redução das deformidades sociais e econômicas promovidas por tal regime de tributação.

O alcance da hipótese propositiva ao questionamento formulado reflete-se na possibilidade de retorno de parte da exação tributária lançada sobre as famílias com diminuta disponibilidade renda, especialmente, aquelas cadastradas em programas assistenciais, as quais, conforme visto no tópico 4.2, consomem produtos de primeira necessidade que são tributados independentemente da consideração da capacidade contributiva daquelas.

Conforme demonstrado no aludido tópico, os tributos sobre o consumo gravam demasiadamente a renda da família brasileira, de modo que reverter a regressividade fiscal, ou seja, suavizar os efeitos da tributação excessivamente imposta a quem menos ganha resulta, diretamente, em maior disponibilidade financeira, mais poder decisório sobre o consumo e, conseqüentemente, no melhor planejamento acerca dos custos de vida em sociedade.

Portanto, personalizar o ICMS, ora vigente, de forma similar ao que acontece no sistema tributário canadense ou, ainda, adequar o modelo então apresentado para tal imposto ao IBS sugerido na proposta de Reforma Tributária pode contribuir, sobremaneira, para a garantia constitucionalmente prevista de consecução de uma vida digna e de condições mínimas de existência aos que verdadeiramente necessitam.

Por fim, cumpre salientar que a proposta apresentada nesta dissertação de alterações na seara tributária não pretende se lançar com única resolução paras os problemas sociais e econômicos do país, tendo em vista que, sabidamente, outros campos de estudo também consideram o enfrentamento de tais questões, a exemplo da educação, ciência e cultura.

De todo modo, a bem do caráter seminal desta pesquisa, vislumbra-se que ao passo que se consiga individualizar a repercussão da tributação indireta na renda pessoal e implementar a personalização do imposto, será possível enxergar as distorções sociais e econômicas que acometem a população por meio da tributação e, por conseguinte, agir no sentido de atenuar as deformidades identificadas.

REFERÊNCIAS

ALVES BATISTA JÚNIOR, Onofre. **A Lei Kandir e a ofensa ao equilíbrio federativo** | DOI: 10.12818/P.0304-2340.2018v72p449. REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UFMG, [S.l.], n. 72, p. 449-480, dez. 2018. ISSN 1984-1841. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1919/1813>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMED, José Fernando.; NEGREIROS, Plínio José L. de. **História do tributo no Brasil**. São Paulo: Sinasfresp. 2000.

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil; FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

ASSEMBLÉIA NACIONAL CONSTITUINTE. **Comissão da Organização do Estado**. Parecer e Substitutivo (nova redação). Volume 83. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, junho de 1987. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/comissoes-e-subcomissoes/comissao-da-organizacao-do-estado/comissao2. Acesso em: 09 mar. 2021.

ASSEMBLÉIA NACIONAL CONSTITUINTE. **Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas**. Anteprojeto do relator. Volume 147. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, junho de 1987. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/comissoes-e-subcomissoes/comissao5/subcomissao5a. Acesso em: 09 mar. 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2016.

AVARTE, Paulo Roberto. BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público no Brasil**. – Rio de Janeiro: Gen Atlas, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

AVI-YONAH, Reuven. The goals of taxation. **Tax Law Review**, a. 1. s. p. 10, 20, 2006-2007. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=articles>. Acesso em: 15 fev. 2021.

AZEVEDO, Sérgio de; MELO, Marcus André. **A Política da Reforma Tributária: Federalismo e Mudança Constitucional**. Rev. bras. Ci. Soc., São Paulo, v. 12, n. 35, p. , Oct. 1997. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69091997000300006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 10 mar. 2021.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARTINE, Caio. **Direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

BARREIX, Alberto. BÈS, Martín. y ROCA, Jerónimo. **Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: El IVA Personalizado**. Washington, D.C, Banco Interamericano de Desarrollo, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2014.

BASTO, José Guilherme Xavier de, (1991), **A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional: lições sobre harmonização fiscal na comunidade Económica Europeia, Cadernos de Ciência e técnica fiscal**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1991

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

BERCOVICI, Gilbert. **Constituição Econômica e Desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascoal Sales tax in Canada: **The GST-HST-QST-RST ‘system’**, rev. 517 p. 530, 2010. Disponível em: <https://journalhosting.ucalgary.ca/index.php/sppp/article/view/42380>. Acesso em: 15 de fev. 2020.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. **Ato Institucional nº 5**, de 13 de dezembro de 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ait/ait-05-68.htm. Acesso em: 29 mar. 2021.

BRASIL. Código Civil de 2002. In: **VADE Mecum**. (online). São Paulo: Saraiva, 2021.

BRASIL. Código de Processo Civil de 2015. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 02 abr. 2021.

BRASIL. [Constituição (1946)] Constituição da República 1946. In: **VADE Mecum**. (online). São Paulo: Saraiva, 2021.

BRASIL. [Constituição (1967)] Constituição da República 1967. In: **VADE Mecum**. (online). São Paulo: Saraiva, 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)] Constituição Federal da República Brasileira de 1988. In: **VADE Mecum**. (online). São Paulo: Saraiva, 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)] **EMENDA CONSTITUCIONAL DE REVISÃO Nº 1, DE 01 DE MARÇO DE 1994**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/ECR/ecr1.htm#:~:text=Fica%20institui%C3%A7%C3%A3o%20nos%20exerc%C3%ADcios%20financeiros,educa%C3%A7%C3%A3o%20benef%C3%ADcios%20prevenci%C3%A3o%20e%20aux%C3%ADlios.
 Acesso em: 10 mar. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)] **EMENDA CONSTITUCIONAL DE REVISÃO Nº 109, DE 15 DE MARÇO DE 2021**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc109.htm. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Diário Oficial da União – DOU. Portaria nº 139, de 3 de abril de 2020. **Prorroga o prazo para o recolhimento de tributos federais, na situação que especifica em decorrência da pandemia relacionada ao Coronavírus**. Publicado em: 03/04/2020 | Edição: 65-A | Seção: 1 - Extra | Página: 1. Órgão: Ministério da Economia/Gabinete do Ministro. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-139-de-3-de-abril-de-2020-251138204>. Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. Diário Oficial da União – DOU. Resolução nº 17, de 17 de março de 2020. **Concede redução temporária da alíquota do Imposto de Importação ao amparo do artigo 50, alínea d, do Tratado de Montevideu de 1980, internalizado pelo Decreto Legislativo nº 66, de 16 de novembro de 1981**, tendo por objetivo facilitar o combate à pandemia do Corona Vírus / Covid-19. Publicado em: 18/03/2020 | Edição: 53 | Seção: 1 | Página: 19. Órgão: Ministério da Economia/Câmara de Comércio Exterior/Comitê-Executivo de Gestão. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-n-17-de-17-de-marco-de-2020-248564246>. Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. Diário Oficial da União – DOU. Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 154/2020. **Dispõe sobre a prorrogação de prazos de pagamento de tributos no âmbito do Simples Nacional, em razão da pandemia da Covid-19**. Publicado em: 03/04/2020 | Edição: 65 | Seção: 1B | Página: 8. Órgão: Ministério da Economia/ Receita Federal do Brasil/ Comitê Gestor do Simples Nacional. Disponível em:
[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108368#:~:text=Resol.,CGSN%20N%C2%BA%20154%20%2D%202020&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20prorroga%C3%A7%C3%A3o%20de,da%20pandemia%20da%20Covid%2D19.&text=de%202020%3B%20e-,c\)%20o%20Per%C3%ADodo%20de%20Apura%C3%A7%C3%A3o%20maio%20de%202020%2C%20com%20vencimento,21%20de%20setembro%20de%202020](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108368#:~:text=Resol.,CGSN%20N%C2%BA%20154%20%2D%202020&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20prorroga%C3%A7%C3%A3o%20de,da%20pandemia%20da%20Covid%2D19.&text=de%202020%3B%20e-,c)%20o%20Per%C3%ADodo%20de%20Apura%C3%A7%C3%A3o%20maio%20de%202020%2C%20com%20vencimento,21%20de%20setembro%20de%202020). Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. **Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de merca-**

dorias, e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 17 mar. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 087, de 13 de setembro de 1996. **(Lei Kandir)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 mar. 2021.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. Lei complementar nº 173, de 27 de maio de 2000. **Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp173.htm. Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.982, de 02 de abril de 2020. **Estabelece medidas excepcionais de proteção social a serem adotadas durante o período de enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19).** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13982.htm. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Medida Provisória nº 932, de 31 de março de 2020. **Altera as alíquotas de contribuição aos serviços sociais autônomos que especifica e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Mpv/mpv932.htm. Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. Projeto de Lei nº 3.887, de 2020. **Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS**, e altera a legislação tributária federal. Diário Oficial da União, Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em: 04 fev. 2021.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2019a. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 03 fev. 2021.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2020. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 03 fev. 2021.

BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 13/2012. **Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm#:~:text=RSF%2D13%2D2012&text=RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%C2%B

A%2013%2C%20DE%202012.&text=Estabelece%20al%C3%ADquotas%20do%20Imposto%20sobre,e%20mercadorias%20importados%20do%20exterior. Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI: 3936 PR - PARANÁ 0004282-51.2007.1.00.0000**, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 25/10/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-243 07-11-2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&julgamento_data=01012016-31122019&page=1&pageSize=10&queryString=guerra%20fiscal%20icms&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 08 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI: 2675 PE - PERNAMBUCO 0002275-62.2002.1.00.0000**, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 19/10/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 19-10-2016. 2020. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&julgamento_data=01012016-31122019&page=1&pageSize=10&queryString=guerra%20fiscal%20icms&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 14 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI: 6341 DF – DISTRITO FEDERAL 0088693-70.2020.1.00.0000**, Relator: Min. MARCO AURÉLIO. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5880765>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI: 6764 DF – DISTRITO FEDERAL 0050244-09.2021.1.00.0000**, Relator: Min. MARCO AURÉLIO. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6136024>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no RE 628075 RS – Rio Grande do Sul**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3928967&numeroProcesso=628075&classeProcesso=RE&numeroTema=490#>. Acesso em: 02 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no TutPrv no REsp: 1667143 RS 2017/0085741-0**, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 22/05/2018, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 03/08/2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=GUERRA+FISCAL&b=ACOR&p=true>. Acesso em: 14 nov.2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 70.792/SP**, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 14/06/2016, DJe 22/06/2016. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=GUERRA+FISCAL&b=ACOR&p=true>. Acesso em: 14 nov.2020.

BRASIL. 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**. Brasília, out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 13 set. 2020.

BRIÃO, Sílvia Félix. **Federalismo fiscal e as disparidades regionais no Brasil**. 2006. 96 fls. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2006.

CADERNOS DO DESENVOLVIMENTO. – ano 6, n. 8. **A SUDENE de Celso Furtado, 1958-1964**. Rio de Janeiro: Centro Internacional Celso Furtado de Políticas para o Desenvolvimento, 2011.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **ICMS e equilíbrio federativo na constituição econômica**/ Ricardo Antônio Lucas Camargo. – Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2008.

CAMPOS, Dejalma. **A dimensão jurídica do tributo**. O Tributo Reflexão Multidisciplinar sobre a sua Natureza/ Ives Gandra da Silva Martins (coordenador).; colaborades, Antônio Delfin Neto... [et al.] Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CANADA. **What is the GST/HST credit?** Disponível em https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc4210/gst-hst-credit.html#P76_3738. Acesso em: 22 jan.2021.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: Igualdade, Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade na Tributação sobre o Consumo**/ Fábio Canazaro. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Os métodos do achamento político. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al* (Coords.). **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Rever ou romper com a constituição dirigente? Defesa de um constitucionalismo moralmente reflexivo. Revista de direito constitucional e internacional, v. 15/1996, p. 7-17, abr-jun, 1996. In: **Doutrinas essenciais de direito constitucional**, v. 1, p. 111-114, mai, 2011.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional Coimbra: Almedina, 1993, p. 257.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Laura de. **Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico**. São Paulo: Todavia. Edição do Kindle, 2018.

CARVALHO, Osvaldo Santos de; MORAIS, Valério Pimenta de. ICMS e federação. In: PUTY, Cláudio (Org.). **Reforma tributária: competitividade, equidade e equilíbrio federativo**. Brasília: Câmara dos Deputados: Edições Câmara, 2012.

CASTRO, Flávia Lages de. **História do direito geral e Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CASTRO, Gerardo Angeles; RIVERA, Mayra Paulina Salazar; SANDOVAL, Luis Contreras. **Federalismo fiscal y su efecto en el crecimiento y la distribución de ingresos**. Evidencia para México. Gest. polít. pública, México, v. 28, n. 1, p. 107-139, jun. 2019. Disponível em <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-10792019000100107&lng=es&nrm=iso>. Acesso em 11 feb. 2021.

CASTRO, Fábio Avila de; BUGARIN, Maurício Soares. **A progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil**. Estud. Econ., São Paulo, v. 47, n. 2, p. 259-293, June 2017. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612017000200259&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 27 mar. 2021.

CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial**. RGPE - Revista da Procuradoria-Geral do Estado, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 2015.

CEDILLO, Eduardo Ramirez. **Federalismo y finanzas públicas: una discusión acotada para México**. Universidad Nacional Autónoma de México - UNAM 8 (22), 15-36, 2011. 25, 2011. Disponível em: <http://www.revistas.unam.mx/index.php/ecu/article/view/44968/40526>. Acesso em: 10 fev. 2021.

CEPAL. Comissão Econômica para América Latina e Caribe. **El desafío social en tiempos del COVID-19**. Informe Especial COVID-19, Nº 3, 12 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.cepal.org/pt-br/comunicados/cepal-propoe-avancar-direcao-renda-basica-que-ajude-populacao-mais-vulneravel-superar-os>. Acesso em: 15 mar. 2021.

CERETTA, Clóvis José. Princípio da capacidade contributiva: sua aplicação nas diversas espécies tributárias. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). PUC-RS. Porto Alegre, 2017. p. 40.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**/ Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 16ª ed. Ver. E atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Economia brasileira 2020-2021**/ Confederação Nacional da Indústria. - Brasília: CNI, 2020.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS (CNM). **Crise dos municípios – a falta de recursos**. Estudos Técnicos/CNM, Vol. 7, Janeiro de 2015, p. 22.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL – CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, 2ª Edição, março de 2011.

CORREIA NETO, Celso de Barros et. Al. Estudo e Consulta: **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal e PEC 45/2019**, da Câmara dos Deputados. Brasília: Senado Federal, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553618309/>. Acesso em: 14 set. 2020.

COUTO, Jeanlise Veloso. A tributação no Mercosul. In: CASELLA, Paulo Borba, LIQUIDATO, Vera Lúcia (Coord.). *Direito da Integração*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 271.

DAVI, J., et al. **Carga tributária e política social**: considerações sobre o financiamento da Seguridade Social. In DAVI, J., MARTINIANO, C., and PATRIOTA, LM., orgs. Seguridade social e saúde: tendências e desafios [online]. 2nd ed. Campina Grande: EDUEPB, 2011. pp. 59-84. ISBN 978-85- 7879-193-3. Disponível em: <<http://books.scielo.org>>. Acesso em: 27 mar. 2021.

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO de 1789. **Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, 1789**. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/contenu/menu/droit-national-en-vigueur/constitution/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789>. Acesso em: 22 set. 2020.

DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**, São Paulo, Saraiva, 1982, pp. 56 e 61.

DERZI, Misabel de Abreu; MACHADO, Misabel Abreu. **Tributário Brasileiro**. 13. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.408.

DERZI, Misabel de Abreu; MACHADO, Misabel Abreu. O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Direito financeiro, econômico e tributário**: estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

DERZI, Misabel de Abreu; MACHADO, Misabel Abreu. O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio: (Relações, efeito e regressividade), **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, p. 41, v.16, n. 108. 2014.

DEUTSCH, Karl Wolfgrang. **Análise das relações internacionais**. Tradução de Maria Rosindo Ramos da Silva. 2ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1982.

DIAZ LABRANO, Roberto Ruiz. **Mercosur: integracion y derecho**. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1998. p. 60.

DINIZ, Clélio Campolina. **Celso Furtado e o desenvolvimento regional**. Nova econ., Belo Horizonte, v. 19, n. 2, p. 227-249, Sept. 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-63512009000200001&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 10 mar. 2021.

DORNELLES, Francisco. **O sistema tributário da constituição de 1988**. Nov. de 2013. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.com.br/sistema-tributario-da-constituicao-de-1988-dornelles/>. Acesso em: 10 fev. 2021.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no brasil **Revista de Sociologia e Política**, nº 18. 1. Ed. Curitiba: UFPR, 2002. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3609/2866>. Acesso em: 14 fev. 2021.

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ENAP, Escola Nacional de Administração Pública. Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil. Módulo 2. Parte 2. Teoria Econômica. Brasília, 2017. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3184/1/M%C3%B3dulo%20%20%28parte%20%29%20-%20Teoria%20econ%C3%B4mica.pdf>. Acesso em: 10 jan.2021.

FAGNANI, Eduardo (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2021.

FARIA, Marina Vilela Brandão Leite; BOTELHO, Maria Izabel Vieira; SILVA, Edson Arlindo. **Programa Bolsa Família como estratégia de diversificação dos meios de vida rurais**: uma experiência no sul de Minas Gerais. Rev. Econ. Sociol. Rural, Brasília, v. 58, n. 3, e159635, 2020. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-20032020000300210&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 15 fev. 2021.

FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. **Desenvolvimento Econômico e Direitos Humanos**. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. 2009. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316.2/24725>. Acesso em: 12 fev. 2021.

FERRAJOLI, Luigi. **Constitucionalismo garantista e neoconstitucionalismo**. Tradução de André Karam Trindade. Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional, 2009, p. 95-113. Disponível em: <http://www.abdconst.com.br/revista3/luigiferrajoli.pdf>. Acesso em: 26 out. 2020.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política Tributária e Justiça Social: relações entre a tributação e os fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: UEPB, 2007, p.69.

FERREIRA, Benedito. **A história da tributação no Brasil**: causas e feitos. Brasília: [s.n], 1986.

FERREIRA, Luiz Carlos. **Evolução histórica da tributação no Brasil e algumas sugestões para a reforma tributária**. 2012. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

FERREIRA, Fernando Guimarães. **O federalismo fiscal brasileiro na perspectiva da imunidade intergovernamental recíproca**. Estudos Legislativos, v. 6, p. 81-108, 2012.

FERREIRA, Roberto Nogueira. **Tributação e competitividade**. In: PUTY, Cláudio (Org.). Reforma tributária: competitividade, equidade e equilíbrio federativo. Brasília: Câmara dos Deputados: Edições Câmara, 2012.

FISCHER, Octávio Campos. **A contribuição ao PIS**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 44.

FURTADO, Celso. **Entrevista**: lançamento dos indicadores do Séc. XX. Rio de Janeiro: IBGE, 2003.

FURTADO, Celso. **Subdesenvolvimento e Estado Democrático**. Recife: Comissão de Desenvolvimento Econômico de Pernambuco, 1962.

FTA, Federation of Tax Administrators. "State Sales Tax Rates and Food & Drug Exemptions." Disponível em: <https://www.taxadmin.org/current-tax-rates>. Acesso em: 22 jan.2021.

GARCIA, Vinicius. **A promoção dos direitos humanos e as desonerações tributárias: uma análise da política fiscal desoneratória brasileira sob a égide da Constituição Federal de 1988**. 202 p. **Dissertação (mestrado)** - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2019.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino**. 2ª ed. rev. e mod. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

GASSEN, Valcir.; D'ÁRAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. 2013. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**, 66:213-234. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/seq/n66/09.pdf>. Acesso em: 05 set 2020.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Texto para discussão (IPEA), Rio de Janeiro, v. 2.190, 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf. Acesso em: 15 set. 2020.

GODOI, Marciano. **Tributação do Consumo e Efeitos Redistributivos**: Alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (refundable tax credits) para famílias de baixa renda. In: AFONSO, José et al. (org.). Tributação e Desigualdade. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HIRSCHMAN, Albert Otto. **Estratégia do desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961.

HORTA, Raul Machado. **Organização constitucional do federalismo**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, n. 28-29, 1986. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/980>. Acesso em: 05 nov. 2020.

HORTA, Raul Machado. **Repartição de competências na Constituição Federal de 1988**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais. 1991. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1431>. Acesso em: 16 dez.2020.

HORTA, Raul Machado. **Problemas do Federalismo Brasileiro**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, [S.l.], v. 9, p. 68-88, fev. 1957. ISSN 1984-1841. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/601>>. Acesso em: 07 mar. 2021.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Taxas no sistema tributário brasileiro**. 2011. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/20042/taxas_sistema_tributario.pdf>. Acesso em: 14 set 2020.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTATÍSTICA E GEOGRAFIA. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNDA)**. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/27594-pnad-continua-2019-rendimento-do-1-que-ganha-mais-equivale-a-33-7-vezes-o-da-metade-da-populacao-que-ganha-menos+&cd=4&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 05 fev.2021.

IBPT. INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH. Cálculo do IRBES** (Índice de retorno de bem-estar à sociedade). Ed. Maio de 2018 – Utilização da carga tributária e IDH do ano de 2015. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/>. Acesso em: 04 mar. 2021.

IPEA. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Comunicado do IPEA n. 92: **Equidade fiscal no Brasil - impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Brasília. 2011. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5207/1/Comunicados_n92_Equidade.pdf. Acesso em: 17 set. 2020.

IPEA. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Impostos pesam mais sobre os pobres**. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_alphacontent&ordering=3&limitstart=6170&limit=10#:~:text=Ainda%20de%20acordo%20com%20o,a%20distribui%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A9%20mais%20equilibrada. Acesso em: 06 fev.2021.

IPEA. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Reforma Tributária e Federalismo fiscal: Uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil**. Disponível em: https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u49/td_2530.pdf. Acesso em: 06 abr. 2021.

KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária: alternativas para uma tributação mais justa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. **Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria**. In: Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid: 1980.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Os direitos humanos da tributação - um caso concreto: o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto sobre a renda**. Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 36, n. 70, p. 235-252, 2015.

LIMA, Nísia Trindade; Buss, Paulo Marchiori; Paes-Souza, Rômulo. **A pandemia de COVID-19: uma crise sanitária e humanitária**. Espaço temático: Covid-19 – contribuições da saúde coletiva. Caderno de Saúde Pública. Disponível em: <https://www.scielo.org/article/csp/2020.v36n7/e00177020/#>. Acesso em: 15 mar. 2021.

LIMA, Pedro Garrido da Costa Lima; PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Reforma tributária: desigualdade, progressividade e proposições legislativas**. Revista de Planejamento e Orçamento, v. 8, n. 1, p. 04-27, 2018.

LIZIERO, Leonam Baesso da Silva. **Estado Federal no Brasil: o federalismo na Constituinte de 1987/1988 e a descentralização pela assimetria**. 2017, 186 fl. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

LOBO, Maria Teresa de Carcomo. **O direito de não pagar tributo injusto. Uma nova forma de resistência fiscal**. O Tributo Reflexão Multidisciplinar sobre a sua Natureza/ Ives Gandra da Silva Martins (coordenador); colaboradores, Antônio Delfin Neto... [et al.] Rio de Janeiro: Forense, 2007.

LOPES, Pinto Fabiana. **Direito Tributário**. São Paulo: Manole, 2012.

LOUZANO, João Paulo de Oliveira; Abrantes, Luiz Antônio; de Almeida, Fernanda Maria; de Avelar Oliveira, Guilherme; Carneiro da Rocha, Tiago. **Fundos de participação dos estados e sua implicação sobre as receitas e despesas dos Estados**. estud. gerenc., Cali, v. 36, n. 154, p. 15-26, Mar. 2020. Disponível em: http://www.scielo.org/co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232020000100015&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 11 fev. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed., São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica**. Sequência, Florianópolis, n. 77, p. 221-252, dez. 2017. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552017000300221&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 14 set. 2020.

MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Competição tributária ou guerra fiscal?** Do Plano internacional à lei complementar nº 160/2017. Revista Estudos Institucionais, vol. 4, 1, 2018, p. 181.

MARTINS, Ives Gandra. **ICMS: guerra fiscal e reforma tributária**. São Paulo: Acervo do Estado de São Paulo, 2012, p. 48.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. **Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988**. – Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza – CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>>. Acesso em: 09 fev. 2021.

MASSO, Fabiano Del. **Direito econômico esquematizado**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015, p. 28.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional: estrutura constitucional do estado**. 5 ed. Coimbra: Coimbra, 2004.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

MONTEIRO NETO, Aristides; SILVA, Raphael de Oliveira; SEVERIAN, Danilo. **Região e indústria no Brasil: ainda a continuidade da “desconcentração concentrada”?**. Econ. soc., Campinas, v. 29, n. 2, p. 581-607, Aug. 2020. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-06182020000200581&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 01 abr. 2021.

MONTESQUIEU. **Do espírito das leis**. Tradução de Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2000.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 108.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

MOREIRA, André Sales. **Regimes especiais substantivos de tributação do ICMS**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUBD-AXHL69>. Acesso em: 16 nov. 2020.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio da capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOURA, Lenice Silveira Moreira de. **Tributação, Cidadania e Justiça social no Brasil**. Revista UNI-RN, Natal, v.16, n. 1/2, p. 181-235, jan./jun. 2017. Disponível em: <http://revistas.unirn.edu.br/index.php/revistaunirn/article/download/413/356/>. Acesso em: 03 abr. 2021.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade – os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 250.

MURTA, Antônio Carlos Diniz; CARVALHO, Luisa Mendonça Albergaria de. **A tributação sobre o consumo em face da teoria constitucional brasileira: um corte histórico sobre sua dogmatização impositiva**. Revista Brasileira de Teoria Constitucional, Porto Alegre, v. 4, n. 2, p. 22 – 43, Jul/Dez. 2018. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/teoriaconstitucional/article/view/4709>. Acesso em:

MYRDAL, Gunnar. Teoria Econômica e Regiões Subdesenvolvidas. 2ª ed. Editora Saga. Rio de Janeiro, 1968. pp. 26-37.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Revista Direito Mackenzie. v. 3 n. 2, 2002, p. 19. Disponível em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7246/4913>. Acesso em: 25 set. 2020.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2019.

NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. O mito da propriedade – os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

OATES, Wallace E. "An Essay on Fiscal Federalism," Journal of Economic Literature, American Economic Association, vol. 37(3), 1999. pages 1120-1149. Disponível em: <https://www.semanticscholar.org/paper/An-Essay-on-Fiscal-Federalism-Oates/33d4e07c42f444659f52179b337c96c22e3710f0>. Acesso em: 10 jan. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Relatórios econômicos OCDE**. Brasil, fev. 2018. Disponível em: www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-brazil.htm. Acesso em: 03 fev. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience**. OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), 2020. Disponível em: <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience-60f640a8/>. Acesso em: 16 mar. 2021.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A reforma tributária necessária: uma introdução geral. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

OLIVEIRA, Lourival José de. SOUZA, Sheron Cristine Ferreira de. **Política fiscal e desenvolvimento econômico no Brasil**. ARGUMENTUM - Revista de Direito n. 9, p. 61-76, 2008 – UNIMAR. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1025>. Acesso em: 15 jan. 2021.

ORAIR, Rodrigo Octávio. **Desonerações em alta com rigidez da carga tributária: o que explica o paradoxo do decênio 2005-2014?** Texto para discussão (IPEA), Rio de Janeiro, v. 2.117, 2015. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5299/1/td_2117.PDF. Acesso em: 18 set. 2020.

PAES, Nelson Leitão. **A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os Estados.** Rev. Bras. Econ., Rio de Janeiro, v. 63, n. 3, p. 233-248, set. 2009. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402009000300003&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 01 abr. 2021.

PALHARES, Maira Cristina Palhares; GALVÃO, Michelle Silva. Silêncio. **A censura de informações na ditadura militar do Brasil.** Inclusão no século XXI. Revista Lumen. v. 4, n. 7 (2019). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.32459/revistalumen.v4i7>. Acesso em: 07 mar. 2021.

PARAÍBA. Decreto nº 40.121, de 03 de abril de 2020. **Dispõe sobre a adoção de medidas econômicas temporárias e emergenciais para o combate aos efeitos da COVID-19 (Novo Coronavírus).** Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/284-decretos-estaduais/icms/icms-2020/9189-decreto-n-40-171-de-03-de-abril-de-2020>. Acesso em: 16 mar. 2021.

PARAÍBA. Decreto nº 41.133, de 29 de março de 2021. **Dispõe sobre a adoção de medidas econômicas temporárias e emergenciais para o combate à pandemia causada pelo novo agente do Coronavírus (SARS-CoV-2).** Disponível em: <https://auniao.pb.gov.br/servicos/arquivo-digital/doe/2021/marco/diario-oficial-30-03-2021.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2021.

PARAÍBA. Lei nº 11.519 de 25 de novembro de 2019. **Dispõe sobre a instituição da campanha “Nota Fiscal Paraibana”, e dá outras providências.** Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/34-leis/8707-lei-n-11-519-de-25-de-novembro-de-2019>. Acesso em: 04 mar. 2021.

PARAÍBA. Lei nº 11.849, de 24 de março de 2021. **Dispõe sobre a autorização do credenciamento de empresas para viabilizar o recebimento de tributos e demais receitas estaduais por meio de cartão de crédito ou débito, e dá outras providências.** Disponível em: <https://auniao.pb.gov.br/servicos/arquivo-digital/doe/2021/marco/diario-oficial-25-03-2021.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2021.

PARAÍBA. Medida Provisória nº 296, de 24 de março de 2021. **Dispõe sobre a isenção do ICMS em relação às operações realizadas por microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional e sobre remissão e anistia de créditos tributários.** Disponível em: <https://auniao.pb.gov.br/servicos/arquivo-digital/doe/2021/marco/diario-oficial-25-03-2021.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2021.

PARAÍBA. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – **RICMS.** Publicado no DOE de 14 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/98-regulamentos/icms/1472-ricms-sem-historico>. Acesso em: 30 mar. 2021.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAZ, Sue-Ellen Nonato. **Análise da Tributação do Consumo no Brasil**. Dissertação de Mestrado em Finanças e Economia Empresarial, Escola de Pós Graduação em Economia, Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2195/065204040_Sue-Ellen.pdf. Acesso em: 01 set. 2020.

PERROUX, François. **Considerações em torno da noção de polo de crescimento**. Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte, 1977, p. 77.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). **Relatório do Desenvolvimento Humano 2019**. Disponível em: http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2019_pt.pdf. Acesso em: 03 abr. 2021.

POCHMANN, Marcio; SILVA, Luciana Caetano Da. **Concentração espacial da produção e desigualdades sociais**. Rev. Bras. Estud. Urbanos Reg., São Paulo, v. 22, e202004, 2020. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2317-15292020000100402&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 01 abr. 2021.

PROBST, Marcos Fey. **A gestão associada de serviços públicos no sistema constitucional tributário: a instituição, fiscalização e cobrança de taxa no âmbito dos consórcios públicos**. 423 p. **Tese (doutorado)** - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2018.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

RATH, Felipe. **Verificação Empírica da Elasticidade-Renda do ICMS no Rio Grande do Sul: 1980-1995**. Análise / Faculdade de Ciências Políticas e Econômicas – PUCRS, Porto Alegre: EDIPUCRS, volume 8, nº1, p. 39-70, 1997.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **IPI - Imposto sobre produtos industrializados**. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso--rapido/tributos/ipi>>. Acesso em: 07 set. 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e base de incidência**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 02 mar. 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 264.

ROMITA, Arion Sayão. **Função social do tributo**. O Tributo Reflexão Multidisciplinar sobre a sua Natureza/ Ives Gandra da Silva Martins (coordenador).; colaboradores, Antônio Delfin Neto... [et al.] Rio de Janeiro: Forense, 2007.

RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competências tributárias no Brasil sob a ótica da Teoria Normativa do Federalismo Fiscal. In: VASCONCELLOS, Roberto França. **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SALDANHA SANCHES, José Luís. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTANA, Carlos Martins Marques de. **O ICMS e o federalismo**. In: PUTY, Cláudio (Org.). Reforma tributária: competitividade, equidade e equilíbrio federativo. Brasília: Câmara dos Deputados: Edições Câmara, 2012.

SÃO PAULO (Estado). Lei nº 12.685 de 28 de agosto de 2007. **Dispõe sobre a criação do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo e dá outras providências**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2007/alteracao-lei-12685-28.08.2007.html>. Acesso em: 04 mar. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang; ZOCKUN, Carolina Zancaner. **Notas sobre o mínimo existencial e sua interpretação pelo STF no âmbito do controle judicial das políticas públicas com base nos direitos sociais**. Rev. Investig. Const., Curitiba, v. 3, n. 2, p. 115-141, Aug. 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2359-56392016000200115&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 02 abr. 2021. Epub Apr 15, 2019.

SARMENTO, Daniel. **O mínimo existencial** / The right to basic conditions of life. Revista de Direito da Cidade, [S.l.], v. 8, n. 4, p. 1644- 1689, nov. 2016. ISSN 2317-7721. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/26034>>. Acesso em: 02 abr. 2021. doi:<https://doi.org/10.12957/rdc.2016.26034>.

SENADO FEDERAL. **Todos perdem no embate da guerra fiscal entre estados**. Revista em discussão. 26 ed. 2015, p. 14.

SBARDELLATI, Eliane Cristina Araújo; LAVINAS, Lena. **Uma nota sobre os programas de renda: entre renda mínima e renda universal, o Brasil na encruzilhada**. A Economia Em Revista - AERE, v. 28, n. 2, p. 01-10, 2020. Disponível em: <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/EconRev/article/view/57494/751375151580>. Acesso em: 15 fev. 2021.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **Teoria do desenvolvimento econômico**: uma investigação sobre lucros, capital, crédito, juro e o ciclo econômico. Tradução de Maria Sílvia Possas. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda. 1997, p. 76.

SENADO FEDERAL. Todos perdem no embate da guerra fiscal entre estados. Revista em discussão. 26 ed. 2015, p. 14. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/@@images/arquivo_pdf/. Acesso em: 05 jan. 2021.

SEN, Amartya. K. **Development as Freedom**. New York: Anchor Books. 1999, p. 12.

SHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS personalizado (ICMS-P): um IVA moderno, eficiente y equitativo**. 2017, 278 f. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Universidade de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro, 2009.

SOUZA, Adalberto Pimentel Diniz de. **A mecânica do federalismo**. Revista de informação legislativa, v. 42, n. 165, p. 169-176, jan./mar. 2005. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/317>. Acesso em: 07 mar. 2021.

SOUZA, Celina. **Federalismo e descentralização na Constituição de 1988**: processo decisório, conflitos e alianças. Dados, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 513-560, 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52582001000300003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 09 Mar. 2021.

SOUZA, João Marcos de. Tributos sobre o consumo: Um novo modelo para um Brasil mais justo. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

SGARBOSSA, Luís Fernando; Iensue, Geziela. **Teoria do Estado Moderno e Contemporâneo: fundamentos do Direito Público e do Direito Constitucional**. 1ª ed./ Campo Grande: Instituto Brasileiro de Pesquisa Jurídica, 2018.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. Título. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TIEBOUT, Charles M. "A Pure Theory of Local Expenditures," Journal of Political Economy, University of Chicago Press, vol. 64, pages 416-416, 1956. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1826343?origin=JSTOR-pdf&seq=1>. Acesso em: 10 jan. 2021.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Federalismo cooperativo exige reformas política e tributária no país**. Consultor Jurídico, 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-ago-27/consultor-tributario-receita-promover-politicas-coerentes-economia?pagina=3>>. Acesso em: 06 nov. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, David; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; AMORIM, Luiz Antonio Moroni; LONGO, Moacir. **Revelando o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Edições SINA-FRESP, 2003.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **O imposto Invisível – Um estudo do fenômeno da ocultação do imposto no sistema tributário brasileiro**. São Paulo/SP, 1998. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/5339?show=full>. Acesso em: 10 fev. 2021.

VANDENBERGHE, Frédéric. **Um Estado para o Cosmopolitismo**. Novos estud. - CEBRAP, São Paulo, n. 90, p. 85-101, July 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002011000200007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 03 abr. 2021. <https://doi.org/10.1590/S0101-33002011000200007>.

VARIAN, Hal R. Microeconomia - Uma abordagem moderna, 8ª edição, Editora Campus, 2012, p. 28.

VARSANO, Ricardo. **Seminário Internacional Políticas Industriais Descentralizadas em 11 e 12 de novembro de 1996**. Disponível em: <http://www.portalfederativo.gov.br/biblioteca-federativa/estudos/td_0500.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2021.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/%20PPP/article/viewFile/127/129>. 1997. Acesso em 10 set. 2020.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Efeitos Sócio-Econômicos dos Tributos e sua Utilização como Instrumento de Políticas Governamentais**. ARGUMENTUM - Revista de Direito n.4 - 2004 – UNIMAR, 2004. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/700#:~:text=Para%20o%20estudo%20sobre%20os,serem%20alcan%C3%A7adas%20por%20esse%20Estado>. Acesso em: 04 mar. 2021.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário/ Fernando Aurelio Zilveti. – São Paulo: Saraiva, 2017.

ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na tributação**. In: José Roberto Afonso; Melinda Rocha Lukic; Rodrigo Otávio Irair; Fernando Gaiger Silva. [Org]. Tributação e Desigualdade. Ied. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, p. 27.