

Reforma do sistema tributário nacional e a Emenda Constitucional n.º 42/2003

Nagib Abrahão Duailibe Neto¹

Recebido: 1.º/9/2012

Aprovado: 18/10/2012

Resumo: O objetivo deste artigo é analisar as alterações, no sistema tributário nacional, estabelecidas pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003 (EC n.º 42/2003), especialmente quanto aos tributos federais e estaduais. Tece considerações acerca dos entraves e das oportunidades de uma reforma constitucional do sistema tributário nacional, tendo em vista o equilíbrio do federalismo fiscal. Com base em criteriosa revisão bibliográfica, expõe elementos que sugerem que a reforma ocorrida em 2003 foi casuística, tendente a assegurar, primordialmente, o ajuste fiscal federal, por meio da prorrogação da desvinculação de receitas da União, e o ingresso de mais receitas aos cofres federais. Pouco ou nada se fez, naquela ocasião, no sentido de debater e construir um sistema tributário menos regressivo, iníquo e refratário aos fundamentos de uma economia pujante e de uma sociedade desenvolvida. Este trabalho compõe-se de duas partes. Na primeira, esboçou-se um breve panorama sobre a discussão da reforma tributária em 2003 e das alterações introduzidas pela EC n.º 42/2003. Na segunda, foram comentados alguns dos entraves e possibilidades da reforma constitucional do sistema tributário, enfatizando, de um lado, o desvirtuamento dos princípios idealizados e, de outro, a ocorrência de alguns avanços no sentido de tornar o sistema tributário menos iníquo e mais estimulador do desenvolvimento socioeconômico do país.

Palavras-chave: Reforma do sistema tributário nacional; federalismo fiscal.

Abstract: The aim of this paper is to analyze changes of the national tax system, established by the Constitutional Amendment n. 42, dated December 19, 2003, particularly those aspects concerning federal and state taxes. It also discusses considerations about barriers and opportunities of a constitutional reform of the national tax system, considering the balance of fiscal federalism. Literature review presents evidence to suggest that the reform occurred in 2003 was intended to ensure, primarily, federal fiscal adjustment through the extension of the detachment of Union revenue and income revenue to the federal coffers. Little or nothing was done at that time to discuss and build a tax system less regressive, harmful and refractory to the foundations of a strong economy and a developed society. This work consists of two parts. In the first, we drew up a brief overview of the discussion of tax reform in 2003 and the amendments made by EC n. 42/2003. In the second and final part, some of the barriers were discussed as well as the possibilities of the constitutional reform of the tax system, emphasizing, on the one hand, the distortion of the idealized principles, and on the other, the occurrence of some progress towards making the tax system less harmful and more stimulating to the socioeconomic development of the country.

Keywords: Reform the Tax System; fiscal federalism.

¹ Mestrando do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí (Univali) – Curso de Mestrado em Ciência Jurídica.

INTRODUÇÃO

Em geral, as propostas de reforma do sistema tributário nacional, a partir da Constituição de 1988, tiveram entre seus objetivos declarados estimular a competitividade comercial do país, simplificar as obrigações tributárias, eliminar a guerra fiscal, promover a equidade fiscal e a progressividade do sistema.

Não foi diferente com as discussões que culminaram na promulgação da Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003 (EC n.º 42/2003). Após a hibernação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n.º 175, de 1995, o tema da reforma tributária ressurgiu, com alarde, em 2003, no primeiro ano do governo Lula². Naquela ocasião, o governo federal promoveu a retirada da PEC n.º 175/95 para dar lugar à PEC de n.º 41/03 e contemplar, prioritariamente, as matérias de máximo e imediato interesse da União.

Uma análise menos superficial sobre o conteúdo da EC n.º 42/2003 permite-nos evidenciar o casuismo daquela reforma constitucional que obnubilou, mais uma vez, a relevância e premência de um debate amplo, transparente e fiel aos princípios republicanos.

A ausência desse debate esvazia, sobretudo, a formulação de políticas públicas num espaço democrático³, frustrando a expectativa de muitos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, e postergando soluções para o real aperfeiçoamento do sistema tributário nacional e, por conseguinte, para o desenvolvimento do país.

Neste artigo, não se almeja exaurir o tema, cuja abrangência não se conforma com os limites deste trabalho. Destarte, como objetivo geral, pretende-se analisar mudanças pontuais introduzidas pela EC n.º 42/2003, a

fim de identificar os protagonistas políticos, os conceitos e os aspectos jurídicos e econômicos envolvidos nas alterações do sistema tributário nacional, naquela ocasião, com base em criteriosa revisão bibliográfica, incluindo obras especializadas, documentos jurídicos e legislação.

Completando a proposta metodológica escolhida, serão enfatizados alguns entraves e oportunidades de uma reforma constitucional do sistema tributário nacional, relacionando a importância desta com o equilíbrio do federalismo fiscal.

A hipótese trabalhada é a de que a reforma do sistema tributário nacional, em 2003, foi antes de tudo falaciosa e casuística, tendente a assegurar essencialmente o ajuste fiscal do governo federal e o incremento de receitas tributárias em favor da União, em descompasso com o equilíbrio do federalismo fiscal.

Dividiu-se este artigo em duas partes. Na primeira foi possível estabelecer um breve panorama sobre a discussão da reforma tributária em 2003 e das alterações introduzidas pela EC n.º 42/2003, com ênfase no arquétipo de federalismo fiscal desenhado na Constituição de 1988. Encerrou-se essa seção com comentários às principais alterações na tributação estadual e federal decorrentes da reforma constitucional de 2003. A segunda parte foi reservada para a exposição dos entraves e das oportunidades no processo de reforma do sistema tributário nacional, ressaltando-se a crítica à banalização do poder de reforma da Constituição e destacando o caráter casuístico daquele processo de emenda à Constituição, que pouco contribuiu para o aperfeiçoamento de nosso sistema tributário; de outro lado, contudo, apontou-se a existência de alguns avanços no sentido de tornar o sistema impositivo menos desigual e mais estimulador do desenvolvimento socioeconômico do país.

² Luiz Inácio Lula da Silva, do Partido dos Trabalhadores, governou o país de 2003 a 2010.

³ "Os governos democráticos, por essência, estão obrigados a se submeter ao Interesse da Maioria, porquanto a definição das políticas públicas deve ser absolutamente republicana". Conf. Cruz (2011, p. 77).

PANORAMA DA DISCUSSÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA EM 2003 E DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA EC N.º 42/2003

NOTAS INTRODUTÓRIAS

Com a expressiva vitória nas eleições de 2002, não foi tarefa difícil para o governo Lula reunir os governadores de todos os estados e do Distrito Federal em torno da ideia de reforma do sistema tributário nacional – ou simplesmente reforma tributária –, cujo compromisso político foi firmado na Carta de Brasília, em 23 de fevereiro de 2003.

De acordo com aquele documento, eram as seguintes as diretrizes propaladas para a realização de uma *“reforma tributária prioritária para o desenvolvimento sustentado do país”*:

- 1) O sistema tributário deve promover a justiça fiscal e elevar a eficiência e a competitividade econômica, mediante a desoneração das exportações e o estímulo à produção e ao investimento produtivo. Faz-se necessário, também, buscar a simplificação do sistema, evitando, ao máximo, os efeitos da sonegação e da evasão tributária.
- 2) A reforma deverá ser neutra para os entes da federação, objetivando, sem a elevação da carga tributária, a ampliação da base e a maior eficácia na arrecadação, permitindo criar condições para a redução da carga individual e dos setores mais frágeis da economia.
- 3) A Constituição definirá o novo ICMS (IVA) como um imposto estadual unificado em todo o país, com legislação e normatização uniformes, reduzindo o número de alíquotas e eliminando as 27 legislações diferentes que hoje existem.
- 4) A contribuição patronal para o financiamento da Seguridade Social será cobrada, total ou parcialmente, sobre a receita bruta, reduzindo o peso dos encargos sobre a folha de salários e

promovendo a formalização do emprego. Esta contribuição será destinada, exclusivamente, à Previdência Social.

5) Deverá ser promovida a redução gradual da incidência cumulativa das contribuições sociais, a partir da experiência do PIS, objetivando o aperfeiçoamento da tributação relativamente a seus reflexos sobre a economia.

6) As mudanças deverão trazer maior progressividade e promover maior justiça do sistema tributário, por meio de redução da carga sobre a cesta básica, e de revisão dos tributos diretos.

7) Todas as unidades federadas deverão promover um esforço e trabalho integrados com vistas à educação tributária e ao combate à sonegação.

8) Haverá a definição de uma política de desenvolvimento regional sustentada que reduza as desigualdades regionais, em particular nas regiões nordeste, norte e centro-oeste e outras regiões de menor desenvolvimento no país, e que supere os conflitos tributários entre os entes da federação.

9) Fortalecer os municípios como espaços privilegiados de desenvolvimento de políticas de inclusão social e do acesso da população aos serviços essenciais à cidadania.

10) O relatório final da Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados deverá ser aproveitado no processo de definição da proposta de reforma tributária, dado que representa grande acúmulo de debates sobre a matéria, realizados no âmbito do Congresso Nacional na legislatura passada, em particular no que se refere à participação equilibrada dos Estados e da União nos mecanismos de estímulo à produção e às exportações (BRASIL, 2003b).

Apesar de inspirada por princípios e diretrizes louváveis, verificar-se-á, ao longo deste trabalho, que o resultado da reforma constitucional do sistema tributário nacional de 2003 foi decepcionante, pois pouco ou

quase nada do que fora alardeado se tornou realidade.

Na discussão retomada em 2003, a PEC n.º 175, de 1995, foi posteriormente rebatizada como PEC n.º 175-A. Como se tratava do início de um novo mandato presidencial, resolveu-se mudar também o “rumo” das discussões, contrariando, de plano, o que fora acordado no item 10 da citada Carta.

Assumindo a coordenação política da reforma, o governo federal apresentou a PEC n.º 41/2003 como a nova “Proposta de Reforma do Sistema Tributário Nacional”, à qual iriam se seguir inúmeras propostas substitutivas, aglutinativas e emendas. Com a proximidade do final da legislatura e tendo o “consenso” em torno das matérias de seu interesse, o governo federal adotou a estratégia de dividir a reforma em duas etapas.

A primeira, prioritária, resultou na EC n.º 42/2003, cujos principais pontos serão comentados a seguir. A segunda etapa da reforma tributária, que nunca chegou a se realizar, cuidaria da unificação do ICMS.

Entre os pontos da EC n.º 42/2003 merecem destaque: a previsão de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (art. 146, III, “d”); a previsão da cobrança de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico nas importações (149, § 2.º, II); a previsão de redução do impacto do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de bens de capital (art. 153, § 3.º, IV); a não incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, nem nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (artigo 155, § 2.º, X, “a” e “d”).

Serão comentadas ainda as alterações introduzidas no artigo 158, inciso III, que contemplou a partilha do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico, prevista no artigo 177, § 4.º, na ordem de 25% para os estados e o Distrito Federal. A EC n.º 42/2003 também alterou o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), com o acréscimo de dispositivos que merecerão a nossa atenção.

O FEDERALISMO FISCAL E O NOVO MODELO DESENHADO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

O debate acerca da revisão do sistema tributário nacional não será amplo e republicano se não contemplar a discussão sobre a revisão do próprio federalismo fiscal, que compreende a repartição de competências e receitas tributárias, assim como a divisão de serviços e encargos públicos e a assunção de responsabilidades sociais⁴.

Para alguns⁵, a crise do federalismo brasileiro, que se estende à dimensão fiscal do Estado, deve-se ao fato da tradicional concentração de poder na União – peculiar aos Estados de gênese unitária –, ao contrário de outras nações desenvolvidas, cuja federação se originou da vontade dos entes subnacionais.

Reconhece-se que a Constituição de 1988, com seu arranjo de cooperação intergovernamental e repartição de receitas tributárias positivado principalmente nas normas dos artigos 157 a 160, buscou consolidar um movimento democrático de superação das dificuldades geradas pela concentração de poder na União, que prevalecera no governo autoritário iniciado em 1964.

Tal intenção ganhou expressão inequívoca no artigo 3.º da Carta Magna, ao estatuir que,

⁴ Principalmente as despesas obrigatórias com a promoção dos direitos sociais à saúde e educação, as quais possuem montantes mínimos para execução pelos entes federados.

⁵ Cf. Rezende (2003, p. 25), Palmeira (2002, p. 167), Torres (2007, p. 364).

entre outros, constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “construir uma sociedade livre, justa e solidária” e “reduzir as desigualdades sociais e regionais” (incisos I e III, *in fine*).

Todavia o modelo de federalismo fiscal de 1988 revelou-se inadequado às profundas e rápidas mudanças verificadas na vida econômica e social do país. A propósito, segue a observação de Fernando Rezende:

O federalismo fiscal em vigor ainda repousa no modelo posto em prática pela reforma tributária de 1967, quando as condições sob as quais operava a economia brasileira eram completamente diferentes daquelas encontradas hoje em dia (REZENDE, 2003, p. 25).

Em monografia dedicada à reforma do Estado brasileiro, Marcos Rogério Palmeira descreve, com propriedade, alguns aspectos da crise federalista:

O declínio da federação nos campos fiscal e tributário apresenta-se sob dois aspectos principais: a) o imperativo de promover a austeridade das contas públicas atribuí à União a contenção dos gastos dos demais entes políticos, afetando o princípio da autonomia administrativa; b) no plano da competência tributária a União tem-se valido de expedientes jurídicos com o escopo de realocar para si receitas das unidades federadas, afetando o preceito da independência financeira (PALMEIRA, 2002, p. 167).

Um dos sinais mais expressivos do desgaste no pacto federativo fiscal vigente é emitido pela débil cooperação governamental, mormente

no que se refere à repartição de receitas e à ausência de uma política nacional que promova a redução das desigualdades regionais.

PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NA TRIBUTAÇÃO ESTADUAL E FEDERAL NA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2003

No âmbito da tributação estadual, destacam-se as modificações introduzidas no ICMS, imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, previsto no artigo 155, II, da Constituição.

Convém lembrar que o atual ICMS sucede ao antigo ICM, gerado na reforma do sistema tributário nos anos de 1965-67 para substituir o Imposto sobre Venda e Consignações (IVC). Note-se que a criação do ICM foi claramente influenciada pelo IVA, imposto sobre o valor acrescido ou agregado em cada operação de circulação de mercadorias ou serviços.

O IVA, incidente sobre o consumo, com base tributária mais ampla, foi adotado em outros países, sobretudo na Europa, desde a década de 1940 e tem entre suas principais características a regra da não cumulatividade⁶.

A partir da Constituição de 1988, o ICMS passou a contar com a tributação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, além das operações com combustíveis e energia, que anteriormente eram tributados pela União.

Na pauta reformista do governo federal, o ICMS acabou se tornando um dos pontos nevrálgicos⁷, e houve aqueles que defendiam sua substituição por um tributo nos moldes do IVA, de competência do ente político central, no

⁶ Em síntese, pela sistemática da não cumulatividade ou compensação – que visa neutralizar os efeitos da tributação na atividade produtiva –, os débitos do imposto gerados nas vendas são compensados com os créditos do mesmo tributo, por ocasião das aquisições; isto é, em tese apenas o valor acrescido ou agregado é oferecido à tributação.

⁷ Sabe-se ter havido forte irrisignação de setores da Fazenda Federal pela perda de bases importantes de tributação – energia e combustíveis – para as Fazendas Estaduais, com a Carta Política de 1988. Nesse sentido, cf. Afonso e Varsano (2004, p. 298).

caso a União, cabendo aos demais entes, estados e municípios, apenas uma parcela da receitas arrecadadas.

Na reforma de 2003, entretanto, pugnou-se por um IVA dual, isto é, de competência comum da União e dos Estados, com a repartição de receitas entre eles. Entraves operacionais, aliados a temores quanto à perda de autonomia e de receitas, acabaram arrefecendo a vontade dos governos envolvidos de emplacar a substituição do ICMS pelo IVA dual, que ficou para uma segunda etapa da reforma.

Como a propalada “unificação do ICMS” fora relegada para uma etapa posterior, o que de fato nunca ocorreu, as modificações do imposto na EC n.º 42/2003 restringiram-se à previsão da não incidência sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assim como sobre as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (artigo 155, § 2.º, X, “a” e “d”).

Insta citar que o artigo 155, § 2.º, X, “a”, passou a prever também a regra de manutenção e do aproveitamento integral do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, o que acarreta prejuízos financeiros aos Estados ditos consumidores, em regra mais pobres, que suportam o ônus de devolver aos contribuintes exportadores a parcela do imposto, cobrado nas operações anteriores, que se acumula em face da não incidência nas saídas para o exterior.

De seu turno, a União pouco ou nada fez para promover o debate em torno do pacto federativo fiscal, questão capital, conforme já opinado, para a discussão de uma reforma constitucional do sistema tributário nacional que fundamentasse

um novo modelo de federalismo fiscal e fosse útil ao desenvolvimento socioeconômico do país de forma sustentada.

Para o governo federal, naquele ano, em meio a sérias desconfiças internas e principalmente externas, importava sinalizar que os compromissos financeiros assumidos seriam honrados.

Nesse contexto, o ajuste fiscal federal – necessário para as metas de superávit primário – tornou-se imperativo⁸. Uma das soluções adotadas para implementar o ajuste fiscal foi a Desvinculação das Receitas da União (a chamada DRU)⁹, ou melhor, sua prorrogação, pois o governo anterior também se valera dessa medida para atenuar os efeitos das recorrentes crises econômicas mundiais.

De acordo com o artigo 2.º da EC n.º 42/2003 (BRASIL, 2003a), o artigo 76 do ADCT estabeleceu a prorrogação da DRU nos seguintes termos:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Concomitantemente, o governo federal promoveu, por meio da EC n.º 42/2003, a alteração do artigo 90 do ADCT para prorrogar a vigência e alterar a alíquota da famigerada Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), instituída pela Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996.

⁸ O ajuste fiscal é apontado pela doutrina como imposição feita ao país para continuar recebendo a confiança de credores externos ante as sucessivas crises econômicas mundiais nas últimas décadas. Por todos, cf. Afonso e Varsano (2004, p. 307). A expressão superávit primário equivale, em termos contábeis, ao montante do lucro bruto de uma empresa, antes do desconto dos juros, amortizações e tributos.

⁹ Com o mecanismo da DRU, o governo federal pode gastar livremente 20% das receitas decorrentes das contribuições sociais que, por princípio, são destinadas às despesas da seguridade social. A DRU sucedeu ao Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), que vigorou no governo de Fernando Henrique Cardoso.

A CPMF foi concebida, em tese, para incrementar a arrecadação de recursos destinados ao financiamento da saúde – esse, aliás, foi o grande apelo para sua criação e sucessivas prorrogações. Assim como as outras contribuições, a CPMF era cumulativa e não partilhada com os demais entes federativos.

A GUERRA FISCAL

Convencionou-se chamar de guerra fiscal a competição entre as unidades federadas visando à atração, manutenção e ampliação de investimentos em seus territórios, por intermédio principalmente da concessão, não raro irregular, de benefícios e incentivos fiscais.

Um dos argumentos mais recorrentes, porém falacioso, em torno da necessidade de revisão do sistema tributário refere-se à existência da disputa entre os entes subnacionais.

Nada obstante causar enorme prejuízo ao ordenamento jurídico e à harmonia federativa, a guerra fiscal é efeito e não causa das distorções do atual sistema tributário nacional.

Entre as razões alegadas e que podem explicar a longevidade dessa disputa estaria o regramento anacrônico para a concessão de benefícios fiscais do ICMS¹⁰. Tal fato seria um obstáculo à pretensão dos Estados mais pobres no oferecimento de vantagens para a atração de investimentos, que ficam sempre à mercê das unidades federadas mais poderosas, as quais, em geral, não concordam com a divisão de oportunidades de mais crescimento e de mais receitas.

Não se pode olvidar que a guerra fiscal se alimenta também da omissão da União no seu papel de fomentar a política nacional de desenvolvimento regional¹¹. À minguada do

apoio federal e diante da complacência política e jurídica quanto às ilegalidades perpetradas, os Estados assumem os riscos da disputa fratricida, pois conseguem, de alguma forma, aliviar também as perdas que amargam em relação às receitas transferidas pela União, conforme se verá mais adiante.

A despeito das razões evocadas, a concessão ilegal de benefícios ou incentivos fiscais merece censura também em face das disposições da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal, editada com amparo no Capítulo II, do Título VI da Constituição de 1988.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, embora receba críticas daqueles que a veem como mais uma expressão do controle destemperado pelo governo central, representa um marco jurídico nacional relevante para a gestão das finanças públicas, quer pelo disciplinamento das despesas públicas, fixando limites e critérios para estas, quer pelo disciplinamento das receitas tributárias, fixando a proibição da renúncia tributária indiscriminada.

A EC N.º 42/2003 E O COMÉRCIO INTERNACIONAL

Entre os raros avanços advindos com a promulgação da EC n.º 42/2003, destaca-se a alteração que estabeleceu a não incidência do ICMS na exportação para o exterior de mercadorias e serviços.

Ainda que alguns ajustes sejam reclamados, a medida foi extremamente positiva para o estímulo da competitividade das empresas brasileiras no comércio internacional.

A despeito das críticas contra o imposto estadual, a inovação trazida pela EC n.º 42/2003 foi a única que convergiu para a diretiva da desoneração fiscal. A medida consta do artigo

¹⁰ A concessão de benefícios no âmbito do ICMS é regulada pela Lei Complementar (LC) n.º 24, de 7 de janeiro de 1975. Em seu artigo 2.º, § 2.º, a lei dispõe que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados” (BRASIL, 1975).

¹¹ Cf. Rezende e Oliveira (2003).

155, § 2.º, X, “a”, do texto constitucional, assim lavrado:

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

(omissis)

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;

(omissis)

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

(omissis)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

(omissis)¹² (BRASIL, 2003a. Grifo nosso).

Ressalta-se que a mudança do texto constitucional, nesse ponto, foi desnecessária, pois a rigor bastaria que fosse alterada a Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 3.º, II, haja vista que a controvérsia então reinante se referia à interpretação sobre o alcance do conceito de “produtos industrializados semi-elaborados”¹³.

OS FUNDOS CONSTITUCIONAIS DE PARTILHA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Como já adiantamos anteriormente, o modelo de partilha de receitas tributárias estabelecido na Constituição de 1988 assenta-se primordialmente nos fundos de transferência de recursos previstos nas normas dos artigos 157 a 160.

Entre eles, destaca-se o Fundo de Participação dos Estados (FPE), previsto no artigo 159, I, “a”. Esse fundo orçamentário constitui um importante instrumento de cooperação governamental, concernente à repartição de receitas, e prevê a transferência pela União de 21,50% das receitas arrecadadas com o IPI e com o Imposto sobre a Renda (IR). Se forem considerados os demais fundos de transferência, notadamente o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), com 22,50%, o percentual da partilha sobe para 48% das receitas.

Pelo modelo constitucional em vigor, a União reparte ainda 3% daquelas receitas a título de aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento.

Note-se que, no âmbito das negociações que antecederam a aprovação da EC n.º 42/2003, a União passou a partilhar também com os Estados 25% da arrecadação das receitas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide). Na EC n.º 44/2004, esse percentual foi aumentado para 29%, observando-se que, da parcela dos Estados, 25% são destinados aos municípios. Das contribuições de competência da União, a Cide é a única que tem os recursos partilhados com os demais entes federativos.

Na reforma de 2003, entretanto, nada se fez acerca das desonerações sistemáticas de impostos federais que compõem o FPE, acarretando, por consequência, perdas periódicas e expressivas para as finanças dos Estados e prejuízo para o equilíbrio de suas contas públicas.

¹² Convencionou-se chamar de guerra fiscal a competição, notadamente, entre os Estados, inclusive o DF, para atração, manutenção e ampliação de investimentos em seus territórios por meio da concessão de benefícios e incentivos fiscais.

¹³ De acordo com o artigo 3.º, II, da LC n.º 87/96, “o imposto não incide sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços” (BRASIL, 1996).

ENTRAVES E OPORTUNIDADES NA REFORMA CONSTITUCIONAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A MUDANÇA DE ENFOQUE E A CRÍTICA À BANALIZAÇÃO DO PODER DE REFORMA DA CONSTITUIÇÃO

Em artigo sobre as alterações trazidas pela EC n.º 42/2003, Ricardo Lobo Torres (2011, p. 1.153) sugere uma mudança de enfoque, com a qual se concorda, para enfrentar “não uma crise fiscal do Estado, mas a própria crise do Estado Fiscal”.

Se o casuísmo continuar a prevalecer no âmbito das reformas estruturantes, sendo a tributária uma delas, pouco se avançará e mais tempo se perderá na busca de soluções definitivas visando à construção de um sistema jurídico eficiente, menos desigual e em harmonia com o desenvolvimento socioeconômico do país.

Concomitantemente, o fato de empreender uma reforma constitucional para a alteração de matérias que poderiam ser, tranquilamente, objeto de medidas infraconstitucionais – como está evidente na essência da EC n.º 42/2003 – representa uma vulgarização do poder reformador, laborando em prejuízo da força normativa da Constituição¹⁴.

Afinal, fora as emendas revisionais, previstas no ADCT, a chamada reforma do sistema tributário foi a 42.ª alteração no texto promulgado em 1988. A EC n.º 42/2003, por sua vez, inovou nas esdrúxulas intervenções do poder reformador, servindo até mesmo para a prorrogação da vigência de lei ordinária¹⁵.

A propósito, eis a precisa manifestação de Luís Roberto Barroso (2011, p. 169), referindo-

se ao poder de reforma da Constituição: “sua função é a de permitir a adaptação do texto constitucional a novos ambientes políticos e sociais, preservando-lhe a força normativa e impedindo que seja derrotado pela realidade”.

OS ENTRAVES

Reforma tributária, no imaginário social, representa antes de tudo a esperança de reduzir a carga tributária suportada por muitos. Diz-se “por muitos”, e não “por todos”, pois a sonegação e fraudes fiscais favorecem, cada vez mais, um contingente maior de pessoas físicas e jurídicas que buscam esquivar-se do ônus tributário com os mais diversos expedientes e motivos.

Por outro lado, a redução da carga tributária, para os entes federados, figura quase como um tabu, muito embora os governantes, publicamente, se mostrem favoráveis a essa proposta, a exemplo do que ocorreu na citada Carta de Brasília.

Na prática não se pode falar em redução da carga tributária se não se reduzirem as despesas do Estado, sendo esse talvez o maior entrave de uma reforma autêntica do sistema tributário, haja vista que os governos, sem distinção, não consideram seriamente programar e executar, com racionalidade, os gastos públicos.

Outro aspecto importante a ser analisado, com clara repercussão jurídica e econômica, diz respeito à DRU. Apesar de reconhecida como indispensável ao ajuste fiscal do país, é uma providência paliativa, além de nociva para o cumprimento dos deveres estatais da seguridade social¹⁶.

Enfim, a DRU e a DRE (Desvinculação das Receitas dos Estados) – os Estados também reivindicaram a desvinculação de suas receitas

¹⁴ O pensamento e as ideias de Konrad Hesse, em sua célebre *A força normativa da Constituição*, são muito influentes entre nós.

¹⁵ A EC n.º 42/2003, em seu artigo 3.º, alterou o artigo 90 do ADCT para prorrogar a vigência da famigerada CPMF, instituída pela Lei n.º 9.311/96.

¹⁶ “A DRU frauda o conceito de seguridade social, tão caro aos constituintes de 1988, e a partilha de recursos, como expressa no corpo da Constituição, além de abusar da consciência social da população”. Cf. Afonso e Varsano (2004, p. 314).

– em nada ajudam no propósito de aprimorar os fundamentos da estrutura tributária do país.

De sua vez, a malsinada CPMF, concebida para o financiamento da saúde, é um daqueles tributos que apenas cumprem com sua função de fácil arrecadação.

Do ponto de vista técnico, a CPMF, assim como outras contribuições, era um tributo pernicioso para o sistema, pois era cumulativo (efeito cascata da tributação). A CPMF padecia ainda de outro vício, já que os recursos decorrentes de sua cobrança tiveram a destinação original desrespeitada, conforme revelado pelo próprio governo federal. A CPMF vigorou até o fim de 2007, quando o Congresso Nacional, em sessão histórica, desaprovou a continuidade daquela exação.

Isso tudo para dizer que a instituição de contribuições sociais como essa serve a um único propósito, ou melhor, a dois: carrear mais recursos ao tesouro federal e piorar ainda mais o sistema normativo tributário do país.

Outro empecilho à verdadeira reforma tributária, não superado em 2003, diz respeito à sanha legislativa, que, diga-se de passagem, não é exclusiva dos estados e municípios, como fazem crer. A própria União, por intermédio de sua Receita Federal, extrapola os limites do razoável.

Um bom exemplo está na notória profusão de normas referentes às contribuições sociais Cofins e PIS¹⁷, reguladas por nada menos que 75 leis, fora os atos normativos infralegais, como decretos, instruções normativas e portarias. No caso dessas duas contribuições, o fisco federal precisou elaborar um manual específico que já tem mais de 1.200 páginas (PATU; ROLLI, 2012, p. 7).

Ademais, como se viu em linhas atrás, o enfraquecimento do pacto federativo fiscal é o grande desafio na discussão de uma reforma

constitucional do sistema tributário federado. A face mais visível da crise federalista está na guerra fiscal.

Aludindo à opinião de vasta doutrina, Ricardo Lobo Torres (2007, p. 364) faz a seguinte afirmação, marcando o ceticismo quanto à concretização do equilíbrio federativo:

Parece que o verdadeiro equilíbrio no federalismo fiscal é inatingível, principalmente em virtude da exagerada concentração de receitas em favor da União, decorrente do excesso de intervencionismo estatal da exasperação da idéia de desenvolvimento econômico e da desequilibrada distribuição de responsabilidades pelo fornecimento dos serviços públicos.

A experiência brasileira parece confirmar o descrédito doutrinário. Para que se tenha uma noção do dismantelo na cooperação intergovernamental, alguns números são elucidativos. No primeiro ano da Constituição de 1988, a União compartilhava cerca de 76% de suas receitas tributárias com os demais entes federativos. Já em 2002, com o novo modelo de partilha em pleno vigor, a participação do IPI e do IR, na partilha, recuou para 54,6%. Em 2010, a partilha desses impostos despencou, representando apenas 31,24% em relação ao total de impostos arrecadados (BRASIL, 2011).

A redução acentuada das receitas compartilhadas em relação ao total das receitas tributárias arrecadadas deve-se precipuamente à adoção pelo governo federal de medidas sistemáticas de desoneração tendentes a estimular a economia – em face de sucessivas crises internacionais ou por contingências internas.

A atrofia normativa e financeira da União¹⁸ tem dificultado sobremaneira a discussão

¹⁷ A Cofins e o PIS são contribuições sociais que incidem sobre o faturamento das pessoas jurídicas.

¹⁸ *A contrario sensu*, “a garantia de autonomia dos entes federados possibilita uma maior proximidade entre os cidadãos e os centros de decisão política, aumentando as possibilidades de participação democrática direta, de cobrança por eficiência administrativa e de responsabilidade política dos governantes” (ARRUDA JUNIOR *et al.*, 2009, p. 25).

rumo a um sistema minimamente equilibrado. Não se pode desconsiderar que as pretensões federais avançam em direção ao ICMS. Em 2003, obstáculos operacionais, aliados a temores respeitantes à perda de autonomia e de receitas, notadamente, fulminaram a ideia de substituir o ICMS pelo IVA dual.

No entanto, com a previsão, no artigo 146, III, “d” (dispositivo acrescentado pela EC n.º 42/2003), do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, os estados e municípios acabariam perdendo parte de sua autonomia em favor da União. Com a edição da Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006, foi instituído regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias, dos impostos e das contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. A gestão majoritária do aludido regime é feita por representantes e órgãos da União.

O regime estabelecido pela LC n.º 123/2006 para facilitar a vida das micro e pequenas empresas nacionais, ou regime do Simples Nacional, como é conhecido, de “simples” tem muito pouco. Basta verificar que o comitê gestor do Simples Nacional já editou até o momento cerca de 100 resoluções, sem contar as leis alteradoras, decretos, portarias e outras normas afetas ao regime¹⁹.

O mais preocupante, todavia, é que, a depender do PIB de cada estado, mais empresas são autorizadas a optar pelo regime, o que impacta negativamente o fluxo de receitas de estados e municípios, já que o regime instituído pela LC n.º 123/2006 é obrigatório para os entes tributantes, retirando a ampla autonomia deles.

Finalmente, nada obstante ter permeado toda a declaração da Carta de Brasília, no tocante à reforma do sistema tributário, o debate sobre a revisão do pacto federativo fiscal, cerne das

crônicas distorções do sistema, foi solenemente preterido, apesar de ser um ponto nodal para um debate transparente e amplo.

A guerra fiscal entre os entes subnacionais, faceta mais notável da desarmonia federativa, precisa ser adequadamente entendida não como causa, mas como efeito dessas distorções. Insta, contudo, questionar: 1) Por que assim o fazem?; 2) O que fazer para eliminá-la?

Quanto à primeira indagação, pode-se afirmar que os estados apostam na chamada guerra fiscal porque a têm como alternativa à omissão da União na promoção de uma política nacional que verdadeiramente enfrente o desafio de reduzir as desigualdades existentes entre as regiões.

Enquanto a relação custo/benefício continuar-lhes favorável, tanto técnica quanto juridicamente, assim continuarão fazendo, à falta de um pacto federativo fiscal que preserve a autonomia normativa e financeira desses entes políticos.

A desobediência aos ditames legais na concessão de benefícios fiscais, porém, constitui um precedente perigoso e uma afronta à segurança jurídica.

Como a relação União X estados é solenemente resolvida na troca de favores, observa-se na EC n.º 42/2003 que, embora a balança tenha pendido para o lado da União, é na relação entre os estados, porém, que se poderia buscar o consenso em torno do fim da disputa fratricida. Decerto que esse concerto não afasta a responsabilidade da União em compensar eventuais perdas que venham a ocorrer.

AS OPORTUNIDADES

Antes de tudo, constata-se que a desanimadora má vontade dos governos das três esferas de poder foi responsável pelos parcos avanços obtidos na

¹⁹ Cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Legislação**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/legislacao/menuLegislacao.asp>>. Acesso em: 20 maio 2012.

reforma de 2003. Esta seção, portanto, esboçará mais um cenário das oportunidades perdidas, que decerto fizeram falta para um debate mais bem intencionado na reforma constitucional do sistema tributário do país.

Inicia-se pelas oportunidades desperdiçadas no que toca aos tributos federais. A atenção primeira é para o Imposto sobre a Renda ou proventos de qualquer natureza (IR), previsto no artigo 153, III, da Constituição de 1988.

A Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) estabelece, na seção II, dos Limites ao Poder de Tributar, que, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente...” (artigo 150, II).

Especificamente sobre o IR, perdeu-se uma boa oportunidade política, em 2003, de se discutir sobre a efetividade do princípio da progressividade que o informe, nos termos do artigo 153, § 2.º, I. Regressividade significa a negação do atributo da progressividade fiscal²⁰ num determinado imposto ou mesmo num sistema tributário.

No dizer de Regina Helena Costa, “mais que um corolário do princípio da capacidade contributiva, a progressividade se constitui na técnica mais adequada para o atingimento da igualdade, em sua acepção material” (COSTA, 2003, p. 78).

Formalmente, seria dispensável a modificação do texto constitucional; bastaria que fosse alterada a legislação regente para aumentar as faixas de incidência do imposto, diminuindo as alíquotas para faixas de rendimentos menores e aumentando-as para as faixas dos maiores rendimentos²¹.

Em resumo, a cobrança do IR que persiste até os dias de hoje é iníqua, maltratando, a um só tempo, os princípios da isonomia, da progressividade fiscal e da capacidade contributiva.

Até mesmo do ponto de vista do consenso político, acredita-se ser mais viável materializar a progressividade fiscal do IR que aprovar a exigência do imposto sobre as grandes fortunas (artigo 153, VII), que até hoje não foi regulamentado. Uma vez mais, prevaleceram os interesses da arrecadação fácil e imediata.

Outro ponto a ser destacado entre as oportunidades de uma revisão do sistema refere-se ao ICMS. O aperfeiçoamento do ICMS, até mesmo admitindo-se a evolução para o IVA, é medida que se impõe, podendo propiciar a tão almejada simplificação do sistema, porém acompanhada do adequado debate.

A unificação do imposto como se alardeou em 2003 deve ser vista com reservas, porque “unificar” a tributação do ICMS em regiões com realidades tão díspares sugere, de plano, uma medida que atenta contra o princípio da isonomia tributária.

Entre as oportunidades verificadas na alteração do sistema tributário por ocasião da reforma constitucional de 2003, merece destaque a imunidade do ICMS na exportação de bens e serviços, estimulando a competitividade das empresas nacionais no mercado internacional, com reflexo positivo para a balança comercial do país.

Frisa-se, porém, que a referida medida poderia ter se dado no âmbito infraconstitucional, apenas se alterando o texto da LC n.º 87/96. Ainda com relação ao ICMS, é crucial que se avalie com maior vagar

²⁰ “Um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida que aumenta a quantidade gravada” (COSTA, 2003, p. 77).

²¹ Atualmente, só há quatro faixas de rendimentos e respectivas alíquotas para a cobrança do IR, v.g., na tributação de pessoas físicas. A partir da última faixa, qual seja, R\$ 3.743,19, a alíquota aplicável é de 27,5%, indistintamente. Não soa razoável, pois, cobrar o tributo aplicando-se igual alíquota tanto em relação a quem auferir rendas ou proventos acima de R\$ 3.743,19 quanto de quem auferir acima de R\$ 1.000.000,00, no mesmo período de apuração.

a decisão de manter a tributação de bens utilizados na produção, a exemplo de máquinas e equipamentos, o que foi objeto das discussões, mas, como outras providências, foi deixado de lado.

A guerra fiscal, ao menos entre os estados, não terá fim enquanto o ICMS não reassumir sua característica fundamental de imposto incidente sobre o consumo, e nesse caso a aprovação do chamado princípio de destino – com a totalidade da arrecadação do ICMS destinada ao estado de consumo do bem ou serviço – não constitui mero diletantismo dos estados mais pobres, e sim uma correção de rumo, no sentido do aperfeiçoamento dessa relevante imposição tributária.

O regime de partilha do imposto (positivado no artigo 155, § 2.º, VII e VIII), com uma parte da arrecadação do imposto pertencente ao estado de origem, revela-se superado, haja vista que os estados de origem, fornecedores de insumos e bens de capital, se encontram num estágio bem superior de desenvolvimento em relação aos demais.

Manter tal regime de cobrança do ICMS é, antes de tudo, desigual, pois conserva a concentração de riqueza nos estados mais ricos, produtores de bens e serviços, alijando dos estados consumidores mais pobres a oportunidade de apropriação desses recursos para a promoção também de seu desenvolvimento.

A adoção do princípio de destino na cobrança do ICMS, por meio de alteração constitucional, possibilitaria ainda a eliminação dos estoques de créditos fiscais gerados pela aquisição interestadual de insumos, realizada pelos exportadores de bens e serviços, tornando a regra melhor tanto para os contribuintes quanto para a Fazenda Pública estadual.

Os estoques de créditos fiscais decorrentes da imunidade do ICMS nas exportações geram, adicionalmente, prejuízos financeiros para os estados onde se localizam os exportadores. Convém evocar que, em um dos vários

substitutivos feitos à PEC original, propunha-se a inserção do artigo 159-A, cuja redação se expõe a seguir, literalmente:

Art. 159-A. A União ressarcirá, integralmente, os Estados e o Distrito Federal, no montante equivalente ao do imposto que arrecadariam caso não houvesse desoneração e a manutenção de créditos do imposto de que trata o artigo 155, inciso II, nas exportações para o exterior de produtos primários e semi-elaborados, mediante fundo complementar ao que dispõe o inciso II, e respectivos parágrafos do artigo 159.

Parágrafo único. A forma do ressarcimento será estabelecida na lei complementar de que trata o artigo 155, § 2.º, XII.

No enfrentamento político, todavia, a proposta do artigo 159-A acabou abandonada. Contudo, na barganha política, o Planalto teve de ceder, concordando com a criação de fundo orçamentário de auxílio às exportações, conforme disposto no artigo 91, acrescido ao ADCT, literalmente:

Art. 91. A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semi-elaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2.º, X, a.

Em defesa de suas finanças, os estados passaram a prever em suas legislações restrições ao aproveitamento dos créditos acumulados pelos contribuintes, mitigando os efeitos econômicos da desoneração.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode-se asseverar que muito se bradou e pouco se fez na discussão da chamada reforma tributária nacional ocorrida em 2003, modificando-se vários dispositivos da Constituição de 1988.

Em geral, os governos, das três esferas de poder, persistem no erro de não planejar a longo prazo e se esquivam quando se trata da possibilidade de alguma perda imediata na arrecadação tributária, haja vista a dificuldade política de executar com racionalidade as despesas públicas, muito embora devam obediência à Lei de Responsabilidade Fiscal.

A almejada justiça fiscal não se fez nem se fará enquanto não se modificarem as regras do Imposto de Renda exigido de pessoas físicas e jurídicas, que, com as poucas alíquotas existentes, se torna uma exação regressiva e manifestamente iníqua.

Ademais, a insistente majoração das contribuições sociais pela União é nociva para a harmonia do atual sistema, pois são tributos cumulativos, cujas receitas arrecadadas são aplicadas, não raro, em finalidades distintas das que constam em suas normas instituidoras, não sendo sequer partilhados com os demais entes da Federação.

Destaca-se, no bojo da mudança do texto constitucional em 2003, a alteração do ICMS, no que diz respeito ao incentivo do comércio internacional, conferindo imunidade do imposto estadual à exportação de bens e serviços, nada obstante inexistir a devida compensação da União pelo esforço fiscal e financeiro dos estados, em prol da harmonia federalista.

O modelo do ICMS, concebido na Constituição de 1988, apresenta distorções que dificultam o cumprimento voluntário das obrigações acessórias pelo contribuinte e alimentam a malsinada guerra fiscal. Contudo a sua substituição por um tributo uniforme nos moldes do IVA, sob a gestão da União, ou mesmo no modelo compartilhado, deve ser pensada com

parcimônia a fim de não se agravarem ainda mais as desigualdades regionais. Nesse contexto, a adoção do princípio de destino na cobrança do ICMS é um caminho natural para a correção das distorções hoje existentes, notadamente a guerra fiscal, tornando as regras boas tanto para os contribuintes quanto para a Fazenda Pública.

Em verdade, a Constituição de 1988, na reforma de 2003, uma vez mais foi modificada por muito pouco, o que só banaliza sua força normativa.

A União, maior protagonista da reforma, ocupou-se prioritariamente na aprovação da DRU – de modo que pudesse garantir as metas de seu ajuste fiscal, conforme exigência dos credores externos –, assim como na manutenção da CPMF e das demais contribuições sociais, perniciosas à qualidade do sistema impositivo, exacerbando seu poderio político e econômico.

Enfim, o resultado da reforma tributária, levado a efeito por meio da EC n.º 42/2003, foi insatisfatório, ao menos sob o enfoque da política jurídica, perdendo-se singular oportunidade do debate e da construção de um sistema tributário menos regressivo, iníquo e refratário aos fundamentos de uma economia pujante e de uma sociedade desenvolvida.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. R.; VARSANO, R. Reforma tributária: sonhos e frustrações. *In*: GIAMBIAGI, F.; REIS, J. G.; URANI, A. (Orgs.). **Reformas no Brasil: balanço e agenda**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2004.

ARRUDA JUNIOR, E. L. *et al.* **Reforma judicial: elementos para uma crítica**. Florianópolis: Cesus, 2009.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6.022: informação e documentação: artigo em publicação periódica científica impressa – apresentação**. Rio de Janeiro, 2003.

BARROSO, L. R. **Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Brasília, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/constituicaoofederal>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

_____. **Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003a**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/constituicaoofederal/emendas>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

_____. **Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 20 nov. 2011.

_____. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 20 nov. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. **Carta de Brasília**. Brasília, 22 de fevereiro de 2003b. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2003/r030222.asp>>. Acesso em: 22 maio 2012.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Resultado Nominal do Governo Geral**. Disponível em: <<http://www.stn.gov.br/hp/downloads/resgovgeral>>. Acesso em: 21 nov. 2011.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Boletins do ICMS e demais impostos estaduais**. Disponível em: <<http://www.fazenda.confaz.br/boletins>>. Acesso em: 21 nov. 2011.

COSTA, R. H. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CRUZ, P. M. **Da soberania à transnacionalidade: democracia, direito e Estado no século XXI**. Itajaí: Universidade do Vale do Itajaí, 2011.

PALMEIRA, M. R. **Direito Tributário versus mercado: o liberalismo da reforma do Estado brasileiro nos anos 90**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PATU, G.; ROLLI, C. PIS e Cofins são regulados por 75 leis. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 3 jun. 2012. Caderno Mercado, p. 7.

REZENDE, F. Modernização tributária e a federalismo fiscal. *In*: _____; OLIVEIRA, F. A. (Orgs.). **Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2003.

REZENDE, F.; OLIVEIRA, F. A. (Orgs.). **Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2003.

TORRES, R. L. As emendas constitucionais n. 41 e 42. *In*: MARTINS, I. G. S. (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.