

REFORMA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO FISCAL

Gustavo da Gama Vital de Oliveira³

1. Introdução

Em agosto de 2014 o Pleno do Conselho Federal da OAB aprovou a “Carta do Contribuinte”, posteriormente entregue aos candidatos à presidência da república nas eleições de outubro. O documento foi elaborado juntamente com representantes do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Central Única dos Trabalhadores (CUT), das Confederações Nacionais da Indústria (CNI), da Agricultura e Pecuária (CNA), do Transporte (CNT) e das Instituições Financeiras (CNF).

Nas propostas destacavam-se a necessidade de redução da carga tributária sobre o consumo, bem como a melhoria do federalismo fiscal no Brasil, considerando que o sistema tributário deveria fomentar relações harmônicas e de colaboração entre os entes públicos.

Tais considerações nos convidam a reflexões que poderíamos resumir a questões como: Qual seria a relação entre a reforma do federalismo fiscal e a melhoria da justiça do sistema tributário brasileiro? As discussões sobre federalismo fiscal tratam apenas dos interesses dos entes políticos? Estaríamos

³ Professor Adjunto de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Doutor e Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Procurador do Município do Rio de Janeiro. Advogado. Diretor da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT).

diante de um problema apenas de Direito Financeiro e não de Direito Tributário?

O presente texto busca refletir acerca de tais considerações, a partir da consideração de duas medidas que indicam que a melhoria do federalismo fiscal brasileiro não constitui matéria de interesse apenas dos entes federativos. A adoção de medidas destinadas a melhorar a higidez das relações entre os entes federativos produz consequências diretas na melhoria da qualidade do próprio sistema tributário, tornando-o mais próximo do princípio da capacidade contributiva, principal instrumento da justiça fiscal.

2. Esforço fiscal dos entes subnacionais, transferências Intergovernamentais e a tributação do patrimônio

A primeira medida necessária para aperfeiçoar o federalismo fiscal brasileiro seria condicionar as transferências da União Federal à demonstração de efetivo esforço fiscal de Estados e Municípios no exercício da competência tributária própria. Tal medida resultaria em ganho de qualidade para as relações federativas, pela diminuição da dependência entre governo local e União, bem como representaria um ganho para a qualidade do sistema tributário pelo aumento da participação da tributação direta sobre a propriedade (IPTU, IPVA, ITCD), que constitui índice de riqueza mais adequado para apurar a capacidade contributiva em comparação ao consumo.

É certo que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00) estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita (art.1º, §1º). O art. 11 explicita que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a ins-

tuição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação, sendo vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe a regra, no que se refere aos impostos.

Todavia, a demonstração de cumprimento do dispositivo pelos governos subnacionais destinatários das transferências da União Federal ocorre atualmente de maneira formal. Basta mera declaração do chefe do executivo de que instituiu, previu e arrecadou os impostos de competência constitucional. Confira-se a Portaria Interministerial MP/MF/CGU nº 507, de 24 de novembro de 2011:

"Art. 38. São condições para a celebração de convênios, a serem cumpridas pelo conveniente, conforme previsto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e nas demais normas aplicáveis:

I - Demonstração do exercício da Plena Competência Tributária, que se constitui no cumprimento da obrigação de instituir, prever e arrecadar os impostos de competência constitucional do Ente Federativo a que se vincula o conveniente, conforme dispõe o parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, comprovada por meio de apresentação de declaração do chefe do executivo de que instituiu, previu e arrecadou os impostos de competência constitucional, juntamente com o comprovante de remessa da declaração para o respectivo Tribunal de Contas por meio de recibo do protocolo, aviso de recebimento ou carta registrada; com validade até 30 de abril do exercício subsequente, para os Municípios, e até 31

de maio do exercício subsequente, para os Estados e para o Distrito Federal;”

Não existem mecanismos que possam verificar se Estados e Municípios efetivamente estão explorando de forma responsável o potencial de arrecadação dos impostos de sua competência tributária própria. Tal modelo está em desacordo com a experiência internacional do federalismo fiscal. Praticamente todos os países que adotam modelos de descentralização de recursos consideram que a capacidade fiscal própria dos entes subnacionais deve ser uma das principais variáveis para a fixação de critérios de transferências intergovernamentais do governo central para os entes menores (OATES, 2008: 326).

Na doutrina brasileira, tal circunstância foi bem delineada por CONTI (2001: 100):

“Municípios pequenos deixam de arrecadar as receitas tributárias que lhe cabem, por ser fator que gera prejuízos políticos, e passam a depender quase que exclusivamente das transferências intergovernamentais, o que distancia a fonte arrecadadora do destino dos recursos, diminui a relação custo-benefício, bem como a distância faz com que o envio do recurso seja mais burocratizado, o que gera demora e desvio pela dificuldade de fiscalização.”

ORAIR e ALENCAR (2010: 40) explicitaram conclusões semelhantes em estudo sobre a capacidade tributária própria de entes subnacionais:

“As estimativas também comprovaram que todas as categorias de transferências apresentam influência negativa sobre a arrecadação própria, o que corro-

bora a tese de que uma reforma no sistema de transferências se pautar tanto pelo princípio da equidade quanto pelo da eficiência.”

Tal situação estimula que os executivos locais procurem evitar as dificuldades políticas para o aumento dos impostos de competência própria, em razão do alto custo político que tal medida representa. O caso do IPTU, típico imposto direto e de elevada percepção tributária pelo cidadão, é emblemático. Diversas cidades, inclusive capitais, continuam exigindo o IPTU ao longo de vários anos com base em planta de valores claramente desatualizadas, em razão da dificuldade de aprovação de nova legislação nas câmaras municipais.

Em geral, quando novo governo municipal pretende corrigir tais distorções acumuladas ao longo dos anos, o aumento real do IPTU atinge níveis elevados, que geram insatisfações e resultam em demandas judiciais, como recentemente ocorreu em 2013 no Município de São Paulo. Isso explica a razão pela qual a participação do IPTU na arrecadação tributária nacional diminuiu de forma sensível nos últimos anos⁴.

BARROSO (2000: 107) ainda no início da década passada, já alertava para o problema em exame:

“As relações intergovernamentais, fundadas em repasses federais, comprometem a integridade do sistema federativo, por ficar a viabilidade das entidades federadas dependentes de decisões políticas tomadas no âmbito de órgãos e entidades federais, muitas vezes condicionadas por circunstâncias partidárias e eleitorais;”

⁴ Dados empíricos sobre tal afirmativa foram demonstrados no Seminário Desafios do IPTU no Brasil, realizado em 8 e 9 de outubro de 2013 no Instituto Brasileiro de Direito Público (IBDP). Os arquivos das apresentações estão disponíveis em <http://eventos.idp.edu.br/iptu/>. Acesso em 10 de fevereiro de 2015.

O cenário comprova ainda a afirmativa de BONAVIDES (2004: 234) que empregou a expressão "federalismo de subordinação", para designar a excessiva dependência de Estados e Municípios em relação a recursos federais, especialmente decorrentes de transferências voluntárias. Tal modelo tende facilmente a instrumentalizar e politizar a sujeição ou dependência dos entes menores em relação ao Executivo federal, debilitando ainda a participação do Congresso Nacional e dos Poderes Legislativos locais.

Medida legislativa concreta que poderia ajudar a corrigir tal distorção seria a aprovação do PLP 108/2011, que modifica o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal para tornar obrigatória a atualização periódica da planta de valores dos Municípios com população acima de 20.000 habitantes, sob pena de vedação ao recebimento de transferências voluntárias. Eis a redação do projeto de lei:

"Art. 1º O art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

§ 1º Os entes federados devem apurar o valor venal dos imóveis para fins tributários utilizando métodos de avaliação de bens reconhecidos pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), observados os seguintes prazos:

I - no máximo a cada 4 (quatro) anos para os municípios com população acima de 200.000 (duzentos mil) habitantes;

II - no máximo a cada 6 (seis) anos para os municípios com população entre 20.001 (vinte mil e um) e 200.000 (duzentos mil) habitantes;

III - no máximo a cada 8 (oito) anos para municípios com população de até 20.000 (vinte mil) habitantes.

§ 2º O valor venal dos imóveis para fins tributários corresponde ao valor de mercado e deve ser apurado para representar a quantia mais provável pela qual se negociaria voluntária e conscientemente esses bens na data da apuração.

§ 3º É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente federado que não observe o disposto neste artigo." (NR)

Art. 2º Para efeitos da primeira contagem dos prazos estabelecidos no § 1º do art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, observar-se-á a data da última atualização dos valores venais efetuada pelo ente federado.

Parágrafo único. O ente federado que estiver em desacordo com o disposto no § 1º do art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, na data da publicação desta lei, deverá providenciar a sua adequação ao referido dispositivo legal no máximo até o final do segundo ano seguinte ao ano da publicação.

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação."

Dessa forma, o custo político que os prefeitos experimentam atualmente para trazer ao debate público as discussões sobre o aumento do IPTU seria minimizado pela justificativa de atendimento da norma, sob pena de privar o Município de transferências voluntárias.

A dificuldade política que os prefeitos enfrentam para tornar a cobrança do IPTU mais adequada à realidade das cidades foi reconhecida em voto do Ministro Luís Roberto Barroso, no julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Extraordinário 648245, com repercussão geral. Na ocasião, apesar de o Ministro ter acompanhado a decisão do Tribunal que reafirmou a necessidade de observância da reserva legal para que o aumento do IPTU possa exceder a simples correção monetária, manifestou preocupação sobre o tema nos seguintes termos:

"(...) Quer dizer, aqui é preciso encontrar um ponto de equilíbrio entre a proteção do contribuinte, que não deve ficar à mercê do alvedrio do Poder Executivo, mas também há um problema que, muitas vezes, o município e o prefeito ficam reféns da câmara municipal, que, por animosidade política ou às vezes por populismo, não aprova a lei que modifica a base de cálculo, o que priva o município, muitas vezes, de uma das suas principais fontes de receita."

Outras medidas que contribuem para a melhoria dos índices de arrecadação dos tributos estaduais e municipais devem ser mencionadas, tais como:

1) PMAT - Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Sociais Básicos, mecanismo criado pelo BNDES para apoiar projetos de investimento da administração pública municipal voltados à modernização da administração tributária e à melhoria da qualidade do gasto público, a fim de proporcionar aos municípios uma gestão eficiente, que gere aumento de receitas e/ou

redução do custo unitário dos serviços prestados à coletividade;

2) Fortalecimento da advocacia pública, tornando obrigatória a instituição de procuradorias nos municípios (PEC 82/2007);

3) Estimular a integração de Municípios e Estados com sistemas de informações federais da Receita Federal do Brasil (RFB), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Caixa Econômica Federal com o intuito de tornar mais eficiente a arrecadação e a cobrança de tributos a partir de informações atualizadas dos contribuintes;

4) Estímulos para a celebração de convênios de municípios com a União Federal para cobrança do ITR, de forma que os municípios possam ficar com a receita de tal imposto (tal como restou autorizado pela EC 42/03).

A recente alteração promovida pela Lei Complementar 148, de 25 de novembro de 2014, parece ter caminhado no sentido preconizado. O art. 5º autorizou a União a firmar Programas de Acompanhamento Fiscal, sob a gestão do Ministério da Fazenda, com os Municípios das capitais e com os Estados, que conterão, obrigatoriamente, além de objetivos específicos para cada unidade da Federação, metas ou compromissos, inclusive quanto "às receitas de arrecadação própria" (§1º, inciso IV).

Tal aperfeiçoamento do federalismo fiscal brasileiro iria contribuir para a melhoria da justiça do sistema tributário, pois a maior valorização da arrecadação de impostos esta-

duais e municipais que incidem sobre o patrimônio ajudaria o país a aumentar a participação de tal índice de riqueza na matriz tributária, atualmente muito abaixo do índice de diversos países.⁵ Poder-se-ia dessa maneira cogitar de reduzir progressivamente a carga tributária incidente sobre o consumo, de forma a diminuir o caráter regressivo do sistema brasileiro, que acaba por onerar de forma mais intensa os contribuintes de menor renda (GASSEN; PAULINO, 2013: 213).

Vale aduzir que próprio texto do art. 145, § 1º da CF 88 menciona expressamente que o patrimônio é um dos índices de riqueza possíveis de utilização pelo legislador para realizar a capacidade contributiva.

3. Redução gradativa da importância das contribuições e retomada da relevância do imposto sobre a renda

Outra medida que deveria ser incorporada em qualquer proposta de reforma tributária é a redução gradativa da importância das contribuições no sistema tributário, acompanhada pela progressiva retomada da importância do imposto sobre a renda na arrecadação federal. Trata-se de medida que, além de melhorar a relação entre os entes federativos, significaria importante ganho de justiça para o sistema tributário brasileiro.

É notória a reação do Governo Federal ao projeto de descentralização financeira em favor de Estados e Municípios implementado pela Constituição de 1988, que procurou promover verdadeira reconstrução do federalismo brasileiro sensivelmente abalado pelo modelo centralizador adotado pela carta autoritária anterior. A autonomia de Estados e Municí-

⁵ Dados empíricos sobre tal afirmativa foram demonstrados no já mencionado Seminário Desafios do IPTU no Brasil, realizado em 2013 no Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP).

plos foi revitalizada, especialmente no campo das competências tributárias e nas competências político-administrativas, em nítida direção favorável à descentralização fiscal.

Nesta linha, ARAGÃO (2008: 75) destaca que os “ventos de liberdade e descentralização” da CF de 88 atingiram o tema do federalismo fiscal, erigindo os Municípios à condição de entes políticos federados e fortalecendo a posição dos Estados-membros, com o objetivo de que o federalismo brasileiro deixasse o ranço centralizador para a assunção de um federalismo de equilíbrio.

Com efeito, uma das características mais marcantes da formulação do sistema tributário na constituinte de 1988 foi a busca da formatação de um sistema que pudesse fortalecer a autonomia de Estados e Municípios pela maior participação dos entes subnacionais na distribuição da competência tributária e na própria divisão das receitas tributárias obtidas pelos impostos federais. Ocorre que logo após a promulgação da Constituição diversas emendas constitucionais foram aprovadas com o incentivo do Governo Federal com o escopo de aumentar a arrecadação com tributos cujas receitas não eram objeto de repartição aos demais entes federativos (contribuições).

Ademais, diversas emendas constitucionais foram editadas para desvincular parcelas dos recursos oriundos de tributos cujas receitas deveriam ser repartidas com Estados e Municípios, por intermédio da instituição de fundos especiais (como o Fundo Social de Emergência – Emenda de Revisão no. 1/94, Fundo de Estabilização Fiscal – Emenda Constitucional no. 10/96, Desvinculação de Receitas da União – Emenda Constitucional 27/00).

GIMABIAGI E ALÉM (2011: 254) destacam que a baixa participação da tributação sobre a renda e sobre o patrimônio no período posterior à CF de 1988 reflete a tendência da

União de privilegiar tributos cujas receitas não são partilhadas com os estados e municípios, o que explica, em grande medida, a preferência do governo central. REZENDE (2009: 18) destacou com precisão o cenário formado logo após a promulgação da CF de 1988:

“Na contramão das mudanças promovidas pela Constituição, a semiestagnação da economia e a necessidade de financiar os novos direitos sociais amplados pela mesma Constituição desencadearam, logo em seguida à promulgação do novo texto constitucional, um processo de recuperação da receita federal assentado na expansão das contribuições sociais e acompanhado da reversão dos ganhos inicialmente obtidos pelos governos estaduais.”

Em consequência de tal cenário, a participação do IR e do IPI, que compõem o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios, acabou decrescendo ao longo dos anos em detrimento das contribuições, tributos cuja receita não é compartilhada entre Estados e Municípios (com exceção da CIDE-combustíveis). Contribuiu ainda para o cenário o fato de que a União Federal adotou nos últimos anos políticas de desoneração fiscal concentradas nos impostos de arrecadação compartilhada (especialmente IPI), o que agravou ainda mais as finanças dos entes subnacionais.

A diminuição da participação do IR na arrecadação federal, além de preocupante em função do reflexo gerado na diminuição dos recursos do FPE e do FPM, é igualmente danosa do ponto de vista da justiça do sistema tributário, visto que a renda historicamente é apontada como o principal índice de capacidade contributiva que deve ser levado em consideração pelo legislador tributário, conforme destacado por COSTA (2003: 26):

“Tais dados fazem concluir que o sistema tributário brasileiro apresenta pequeno grau de progressividade, chegando, mesmo, a ser regressivo, dado o elevado número de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. A consequência é a imposição de maior ônus àqueles que ostentam menor aptidão de contribuir às despesas do Estado, posto que, em regra, quem possui renda e patrimônio revela maior capacidade contributiva.”

Acerca da relação entre a figura tributária da contribuição e o pacto federativo brasileiro, advertiu com destacada pertinência o Ministro Joaquim Barbosa no julgamento da ADI 2556 (Tribunal Pleno, PUBLIC 20-09-2012):

“(…) A espécie tributária “contribuição” ocupa lugar de destaque no sistema constitucional tributário e na formação das políticas públicas. Espécie tributária autônoma, tal como reconhecida por esta Corte, a contribuição caracteriza-se pela previsão de destinação específica do produto arrecadado com a tributação. As contribuições escapam à força de atração do pacto federativo, pois a União está desobrigada de partilhar o dinheiro recebido com os demais entes federados. Por outro lado, a especificação parcimoniosa do destino da arrecadação, antes da efetiva coleta, é importante ferramenta técnica e de planejamento para garantir autonomia a setores da atividade pública. (...)”

A proliferação de contribuições também gera diversos problemas para a relação do Brasil com países com os quais são

celebrados acordos para regular questões relativas à tributação. Em diversas situações, tais acordos foram celebrados décadas antes do crescimento exponencial das contribuições brasileiras nos últimos anos, fazendo menção apenas ao imposto federal sobre a renda, o que leva o Brasil a considerar apenas a literalidade dos termos do acordo para concluir que as contribuições não estariam reguladas pelos acordos,⁶ o que leva o país a ser acusado de descumprir os ajustes em função dessa postura.

Caso emblemático ocorreu com a denúncia pela Alemanha em 2005 do Tratado para evitar a bitributação entre os países, celebrado em 1975 (Ato Declaratório Executivo da RFB nº 72, de 22 de dezembro de 2005). A insistência do Brasil em considerar que a CIDE-royalties (Lei 10.168/00) não estaria abrangida pelo tratado foi um dos motivos considerados determinantes para a denúncia promovida pelo governo alemão (OPEN, 2005: 109).

Ademais, o próprio formato atual da Cide-royalties, a partir da modificação na Lei 10.168/00 realizada pela Lei 10.332/01, que passou a ser devida em razão de valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior a título de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, independentemente de transferência de tecnologia,⁷ tornou a

⁶ A título exemplificativo, a Solução de Consulta nº 134/2001 da Receita Federal do Brasil: "É devida a contribuição de intervenção de domínio econômico, à alíquota de dez por cento, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, à pessoa jurídica residente ou domiciliada na Holanda. A Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação (...), entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, aplica-se relativamente ao imposto federal sobre a renda, não alcançando contribuições federais. Portanto, não se cogita da aplicação de limite de alíquota de tributação do imposto de renda, de que trata o art. 12, inciso 2, da citada Convenção, no pagamento de royalties a residente na Holanda, considerando-se a soma das alíquotas do imposto sobre a renda e da contribuição de intervenção de domínio econômico." (Solução de Consulta nº 134/2001)

⁷ Resolução da ABPI (Associação Brasileira de Propriedade Industrial) nº 40/02: "Devido à própria finalidade do CIDE, sua incidência deve estar vinculada, exclusi-

referida contribuição muito próxima de verdadeiro adicional de imposto de renda, apenas com nome diverso.

Tal circunstância alimentou considerações da doutrina tributária, que criticou o perfil atual da CIDE-royalties, identificando-a como mecanismo de diminuição da participação de Estados e Municípios no produto da arrecadação do imposto sobre a renda (art. 159, I da CF), conforme destacaram MOREIRA e COELHO (2003: 76) ao aduzirem que a criação da referida contribuição seria mais uma forma de a União de concentrar ainda mais os recursos nacionais, "fragilizando o pacto federativo brasileiro."

4. Conclusão

O aperfeiçoamento das relações entre as esferas de governo no Brasil, a partir de medidas de ajuste do federalismo fiscal, não interessa apenas aos governos das entidades subnacionais. As duas medidas preconizadas também ajudariam o sistema tributário brasileiro a se aproximar dos modelos adotados em países desenvolvidos, que concentram a tributação sobre a renda e o patrimônio, deixando para a tributação sobre o consumo uma importância menor, de forma a cumprir o princípio da capacidade contributiva, principal parâmetro de justiça fiscal.

vamente, os contratos diretamente relacionados à transferência de tecnologia. Tais contratos são aqueles constantes do Ato Normativo nº 135/96, emitido pelo INPI, que estão sujeitos à averbação neste órgão e registro no Banco Central, referindo-se à exploração de patentes, uso de marcas, fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. Querer cobrar-se a CIDE quando do desenvolvimento de atividades não relacionadas à transferência de tecnologia é onerar-se atividade econômica que não será beneficiada pela cobrança da CIDE, pois que distante e não abrangida por sua finalidade parafiscal."

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAGÃO, Alexandre Santos de. Federalismo em Crise: aspectos constitucionais dos contratos de empréstimo entre entes federativos. *Revista Brasileira de Direito Público*, n. 22, 2008, p. 75-88.

Barroso, Luís Roberto. A derrota da federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 53, 2000, p. 107-113.

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. *Revista CEJ*, v. 7, n. 22, p. 25-30, 2003.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos*, v. 34, n. 66, p. 213-234, 2013.

Giambiagi, Fábio; Além, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MOREIRA, André Mendes e COELHO, Sacha Calmon Navarro. Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n° 89, fev/2003, pp. 71-84.

OPEN, WOLFGANG. A Alemanha denuncia seu tratado de dupla tributação com o Brasil – Razões e consequências da denúncia do tratado sob um ponto de vista alemão. *Revista de Direito Tributário Internacional*, Ano 1, n° 1, 2005.

ORAIR, Rodrigo Octávio; ALENCAR, André Amorim. Esforço Fiscal dos Municípios: indicadores de condicionalidade para o sistema de transferências Intergovernamentais. Tema IV - Tópicos Especiais de Finanças Públicas. XV Prêmio Tesouro Nacional. 2010.

REZENDE, Fernando. *A reforma tributária e a federação*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.