

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO COMO
ALTERNATIVA AOS ATUAIS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A
PRODUÇÃO, O CONSUMO E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

CARLOS EDUARDO OSÓRIO

CARLOS EDUARDO OSÓRIO

**ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO COMO
ALTERNATIVA AOS ATUAIS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A
PRODUÇÃO, O CONSUMO E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Monografia apresentada a Universidade
Federal de Santa Catarina como um dos pré-
requisitos para obtenção do grau de bacharel
em Ciências Contábeis.

FLORIANÓPOLIS

2002

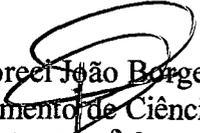
TERMO DE APROVAÇÃO

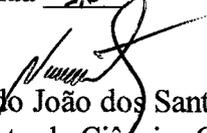
CARLOS EDUARDO OSÓRIO

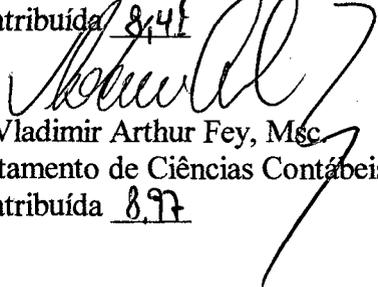
ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO COMO ALTERNATIVA AOS ATUAIS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A PRODUÇÃO, O CONSUMO E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo nota de 9,0, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

Compuseram a banca:


Prof. Loreci João Borges, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída 9,0


Prof. Nivaldo João dos Santos, Msc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída 8,41


Prof. Vladimir Arthur Fey, Msc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída 8,77

Florianópolis, novembro de 2002


Prof. Luiz Felipe Ferreira, Msc.

Coordenador de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Carlos e Matilde, pelo apoio incondicional que me dedicaram em todos os momentos da minha vida.

À minha namorada, Greice, por todo amor e carinho.

Aos meus amigos de sala, pela companhia e amizade nessa difícil jornada, em especial à Leslie pela ajuda nos momentos difíceis.

Ao meu orientador, Professor Loreci, pelo esforço a mim dedicado na elaboração desse trabalho.

E especialmente a Deus por iluminar e guiar meus passos.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS.....	6
RESUMO.....	7
1 INTRODUÇÃO.....	8
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	9
1.2 TEMA.....	9
1.3 PROBLEMA.....	9
1.4 JUSTIFICATIVA.....	10
1.5 OBJETIVOS.....	11
1.5.1 Objetivo Geral.....	11
1.5.2 Objetivos Específicos.....	11
1.6 METODOLOGIA.....	11
1.7 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	13
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	14
3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	17
3.1 CONCEITO DE SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	17
3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	19
3.2.1 Princípio da Legalidade.....	19
3.2.2 Princípio da Anterioridade.....	22
3.2.3 Princípio da Igualdade.....	23
3.2.4 Princípio da Capacidade Contributiva.....	25
3.2.5 Princípio do Não-Confisco.....	26
3.2.6 Princípio da Não-Cumulatividade.....	27
3.3 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A PRODUÇÃO, O CONSUMO E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	29

3.3.1 IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.....	29
3.3.2 ICMS – Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal.....	33
3.3.3 ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza.....	36
3.3.4 Contribuições Sociais.....	39
4 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO.....	42
4.1 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO.....	43
4.1.1 O IVA como Alternativa de Tributação – a Experiência do MERCOSUL.....	45
4.1.2 O IVA frente os Princípios Constitucionais Tributários Brasileiros.....	46
4.2 ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE IMPLANTAÇÃO DO IVA.....	47
4.2.1 Vantagens da Aplicação do IVA.....	48
4.2.2 Desvantagens da Aplicação do IVA.....	49
4.2.3 Impostos Especiais.....	50
4.2.4 Quadro Comparativo das Competências Tributárias e da Repartição das Receitas....	51
5 CONCLUSÃO.....	52
6 REFERÊNCIAS.....	54
ANEXO.....	57

LISTA DE ABREVIATURAS

ALCA – Área de Livre Comércio das Américas

CF – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras

CTN – Código Tributário Nacional

FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

MERCOSUL – Mercado Comum do Cone Sul

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

PIB – Produto Interno Bruto

PIS/PASEP – Plano de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TFR – Tribunal Federal de Recursos

RESUMO

A presente monografia teve por fim analisar a implantação do Imposto sobre Valor Agregado no Sistema Tributário Nacional como alternativa aos atuais tributos incidentes sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços. O trabalho constituiu-se de pesquisa bibliográfica sobre o assunto e está estruturado em três partes distintas. Na primeira parte é apresentado um breve relato sobre o Imposto sobre Valor Agregado, sua origem e seus principais conceitos. A segunda parte tratou do Sistema Tributário Nacional, dos princípios básicos que regem a tributação nacional e dos atuais tributos que incidem sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços. Por último passou-se à análise da implantação do Imposto sobre Valor Agregado no Sistema Tributário Nacional de acordo com a Proposta de Emenda Constitucional em tramitação no Congresso Nacional.

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Os tributos surgiram da necessidade dos Estados de gerarem recursos para sua existência, para garantia da sua continuidade e para prover as exigências de seus administrados.

Com o constante aumento da atividade estatal a manutenção dos Estados foi se tornando dispendiosa, e a única forma dos governantes suprirem essas despesas é aumentando a carga tributária.

A apropriação de bens individuais feita pelos Estados para atender as necessidades coletivas é válida, o importante é aplicar essa apropriação tendo a consciência de que ela não ultrapasse os limites assecuratórios do desenvolvimento nacional.

Não se tem no Brasil a consciência de que os tributos em excesso podem interferir no crescimento do país. Em 1967 a carga tributária era de 19,36 % do PIB, hoje, estima-se que a carga tributária corresponda a 35 % de toda riqueza produzida no território nacional¹.

Pode-se verificar que esse modelo tributário, o qual onera mais de um terço da produção nacional, causa limites ao crescimento econômico do país além de dificultar a competitividade das indústrias nacionais frente as estrangeiras.

Nunca o governo arrecadou tanto com impostos, mas estima-se que a cada real arrecadado um real seja sonogado². Esse modelo tributário faz com que o país entre num círculo vicioso: para aumentar a arrecadação o governo inventa novos tributos ou novas formas de tributação, por sua vez os contribuintes recorrem à inadimplência e a sonegação, diminuindo a arrecadação e forçando o governo a novas medidas tributárias.

Percebe-se que o atual Sistema Tributário Nacional apresenta vários defeitos, além da excessiva carga tributária o sistema é muito complexo e tem um custo de arrecadação e controle muito elevado. Esses problemas são decorrentes de uma estrutura distorcida de tributos onde predominam impostos cumulativos e alíquotas elevadas. O atual sistema penaliza a produção, desestimula a poupança e limita os investimentos no setor privado.

¹ Cf BRASIL. Banco Central. **Tributação em Revista**. Brasília, out/nov/dez, 1995.

² Cf MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Folha de São Paulo**. São Paulo, 01 nov. 2001, pagina F-9. Disponível em: <<http://www.ciro23.com.br/23/noticias/vernoticia.asp?ID=182>>. Acesso em: 20 de jun. 2002.

Diversas propostas de reforma ao Sistema Tributário Nacional já foram apresentadas, (Ministério da Fazenda, Conselho Federal de Contabilidade, etc.) todas unânimes sobre a necessidade de simplificação do sistema e a implementação de uma nova forma de administração tributária.

A maior parte das propostas projeta a diminuição do número dos tributos, através da substituição daqueles tributos incidentes sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços por um imposto único, o Imposto Sobre Valor Agregado.

1.2 TEMA

Essa monografia tem como tema analisar as vantagens e desvantagens da inclusão do Imposto sobre Valor Agregado no Sistema Tributário Nacional de acordo com as últimas propostas apresentadas ao Congresso Nacional, demonstrando os conceitos básicos do imposto, sua base de cálculo, forma de tributação e outros aspectos fundamentais para a sua implantação.

1.3 PROBLEMA

Existe no Brasil uma grande discussão sobre a implantação do IVA no Sistema Tributário Nacional, inúmeros pontos são favoráveis a implantação desse imposto, mas igualmente numerosos são os pontos contrários a sua implantação.

O Ministro de Estado da Fazenda, Pedro Sampaio Malan³, disserta sobre a dificuldade na implantação do Imposto sobre Valor Agregado:

Ainda que em favor da tese de um imposto sobre valor agregado (IVA) federal militem fortíssimos argumentos técnicos, a verdade insofismável é que, no curso dessas três últimas décadas, foi construído um modelo de federalismo fiscal, tendo por base uma tributação de consumo marcadamente estadual. Alterá-la, portanto, implicaria, na prática, uma profunda reestruturação do federalismo fiscal brasileiro, cujos custos, especialmente os de ordem política, certamente superariam os benefícios de ordem técnica.

Dessa forma o problema dessa monografia é analisar as vantagens e desvantagens da implantação do IVA em substituição aos atuais tributos que incidem sobre a produção, o

³ BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional 383/2001. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2001/r010628_anx4.PDF>. Acesso em: 15 abr. 2002.

consumo e a prestação de serviços descritos na Constituição Federal, bem como se há ou não necessidade de criarmos um novo modelo fiscal para suprir a obrigatoriedade de arrecadação tributária das esferas governamentais, frente à elevada carga tributária já existente.

1.4 JUSTIFICATIVA

Devido a excessiva carga tributária incidente sobre o consumo nacional diversas propostas de implantação de novos impostos já foram desenvolvidas. A maioria dessas propostas visa um sistema de tributação que não exerça o que se convencionou denominar de tributação em cascata, efeito gerado na tributação do IPI e do ICMS.

Correntes divergem sobre a criação do IVA e sua implantação no Brasil, setores ligados às indústrias e ao comércio são favoráveis a implantação do IVA, pois esse diminuiria a carga tributária hoje onerada pelo IPI e pelo ICMS. O Conselho Federal de Contabilidade apresentou em 1996 um conjunto de propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional, que incluía a criação do IVA.

Por outro lado, uma parte do setor político diretamente ligada a grandes indústrias favorecidas pela isenção de impostos é contra a implantação do IVA, pois o fato gerador do IVA será o consumo e não a fabricação, beneficiando os Estados que têm menos indústrias, ou seja, bom para o equilíbrio federativo, péssimo para os Estados beneficiados pela "guerra fiscal".

A discussão sobre a implantação do IVA é atual e conflitante, e há a necessidade desse debate frente a uma nova situação econômica mundial. Com o surgimento dos blocos econômicos diversas barreiras devem ser extintas, dentre elas as barreiras fiscais entre os países integrantes de um mesmo bloco econômico devem ser revistas.

Nos países do MERCOSUL e nos demais países a serem abrangidos pela ALCA, por exemplo, vigora o princípio do IVA, um único imposto, enquanto no Brasil existem cinco tributos incidentes sobre o consumo.

Além disso, o Brasil é o único país que adotou uma forma de tributação mista, inclusive com titularidade de entidades subnacionais, ou seja, federalizando o IPI, regionalizando o ICMS e municipalizando o ISS. Nos demais países a tributação é essencialmente da entidade federal ou central, conforme o modelo de Estado.

O Brasil, ao escolher na década de sessenta um sistema de tributação relativo a circulação de mercadoria (ICM) como sucessor do Imposto sobre Vendas e Consignações, se

colocou na vanguarda da adoção de técnicas de tributação, sendo que hoje é necessário que o Brasil busque ser novamente pioneiro, discutindo as vantagens e as desvantagens na aplicação do IVA num sistema já estruturado de tributação mista.

1.5 OBJETIVOS

1.5.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta monografia é analisar a implantação do Imposto Sobre Valor Agregado no Sistema Tributário Nacional.

1.5.2 Objetivos específicos

- destacar aspectos conceituais do Sistema Tributário Nacional;
- descrever os atuais tributos incidentes sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços;
- conceituar o Imposto sobre Valor Agregado e sua forma de tributação;
- analisar a proposta de inclusão do IVA no Brasil, suas vantagens e desvantagens.

1.6 METODOLOGIA

Na busca por um melhor entendimento do mundo que o cerca o ser humano criou o conhecimento científico, um conjunto de conhecimentos relacionados entre si que, através de métodos de análise e pesquisa, trazem novos conceitos sobre os diversos fatos que cercam o homem.

“A descoberta de novos fenômenos ou a obtenção de maiores conhecimentos sobre os antigos é unicamente resultado da melhoria dos métodos e técnicas de pesquisa científica frente às ilimitadas indagações e preocupações humanas”.⁴ Percebe-se que a técnica de pesquisa é fundamental para a aquisição de conhecimento.

⁴ FERRARI, Alfonso Trujilo. *Metodologia da Pesquisa Científica*. São Paulo: McGraw-Hill, 1982. p. 4.

Assim, a única forma do ser humano evoluir seu grau de conhecimento é através da pesquisa científica. Define-se pesquisa científica como sendo “(...) um procedimento intelectual para adquirir conhecimentos, através da realidade e busca de novas verdades sobre um fato.”⁵ O conhecimento científico, formulado através de pesquisa científica, se dá de muitas formas, as mais usuais são os trabalhos publicados: artigos, resenhas, *papers*, relatórios e entre outros monografias.

Por sua vez, as monografias são, “(...) um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia.”⁶ Pode-se deduzir de toda essa análise que a finalidade final da monografia é expandir as fronteiras do conhecimento.

A pesquisa nessa monografia será feita através de uma abordagem qualitativa, que considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números⁷.

Também é possível classificar esta pesquisa como exploratória visto que é o tipo de pesquisa que “(...) têm por objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses.”⁸

Para atingir o objetivo principal dessa monografia, que é o de analisar a implantação do IVA no Sistema Tributário Brasileiro, será utilizado o método da pesquisa bibliográfica, desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos⁹.

“O método nada mais é do que o caminho a ser percorrido para atingir o objetivo proposto”¹⁰ Dentre os diversos caminhos possíveis para a pesquisa dessa monografia também será utilizado o método comparativo “(...) consistindo na pesquisa de dois ou mais fenômenos comparativamente, não bastando apenas o simples relato de suas peculiaridades, mas sim, a realização de um cotejo entre os fenômenos, confrontando-os entre si, de forma a identificar e analisar suas diferenças e semelhanças.”¹¹

⁵ FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993. p. 101.

⁶ MARKONI, Martina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990. p. 205.

⁷ Cf GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993. p. 48.

⁸ GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**, p. 45.

⁹ Cf GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**, p. 48.

¹⁰ SANTOS, João Almeida; PARRA, Domingos Filho. **Metodologia Científica**. São Paulo: Futura, 1998. p. 212.

¹¹ PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica: idéia e ferramentas para o pesquisador do direito**. Florianópolis: OAB/SC, 1999. p. 86.

A análise do tema dessa monografia é controverso e confuso, por isso uma pesquisa científica sobre esse tema é fundamental pois, “a pesquisa científica é requerida (...) quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.”¹²

Este estudo utilizará em sua pesquisa científica uma abordagem qualitativa através de uma técnica de pesquisa exploratória, utilizando o método comparativo para integrar o tema com aplicações internacionais, mas, principalmente o método de pesquisa bibliográfica, através de publicações já existentes.

1.7 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Esta pesquisa é apenas uma introdução ao estudo do tema proposto, visando atrair interesse a uma modalidade de tributação constantemente citada como alternativa aos problemas tributários nacionais.

Para a realização dessa pesquisa serão utilizadas publicações sobre tributos, em especial a bibliografia sobre o IVA, que apesar de rara no Brasil é vasta em outros países, e as publicações e projetos de lei sobre a forma que se planeja incluir o IVA como substituto aos tributos incidentes sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços.

Diante do exposto esta pesquisa bibliográfica limita-se a analisar comparativamente os tributos atuais e a implantação do IVA, frente a legislação já existente e as propostas de implantação do IVA.

¹² GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**, p. 19.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A tributação sobre o comércio surgiu no Egito, aproximadamente no ano de 3300 AC, onde qualquer mercadoria que saísse de seu lugar de produção estava sujeita a uma espécie de tributação. Na antiga Grécia e em Roma essa forma de tributação continuou existindo, sendo que o recurso proveniente dos impostos era utilizado para a proteção do comércio¹³.

Pode-se afirmar que a primeira legislação existente sobre os impostos incidentes sobre o consumo é a *Centésima Rerum Venalium* de 9 DC que instituiu um imposto de 1% que incidia sobre as vendas realizadas em leilão público, cuja finalidade era angariar recursos para o exército do Império Romano. A partir de então todas as imposições tributárias passaram a prever a tributação sobre o consumo, “(...) em 1292, o rei Felipé da França impôs alíquota de 5 a 12% sobre todas as vendas e compras, exceto as correspondentes a alimentos.”¹⁴

O Imposto sobre o Valor Agregado teve sua origem em 1950, fruto da necessidade de um novo modelo tributário, com impostos incidentes sobre o consumo. Esse imposto teria como característica a neutralidade econômica, a justiça fiscal, uma relação direta entre o contribuinte e o Fisco e a previsão de alíquotas progressivas¹⁵.

O IVA foi implementado na prática, pela primeira vez, na França, em 1954, por intermédio do sistema de *déduction financière* (crédito financeiro), quando assumiu a designação *Taxe sur la Valeur Ajoutée*¹⁶.

A reforma tributária francesa foi difundida pelas legislações tributárias de todo o mundo, a Dinamarca introduz o Imposto sobre Valor Agregado em 1967, a Alemanha em 1968, Luxemburgo e Bélgica em 1969, e no final da década de 60 esse imposto é também introduzido na América Latina. No Brasil, parte da teoria da tributação sobre valor agregado

¹³ Cf MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos Indiretos no Mercosul e Integração**. São Paulo: LTr, 2000. p.46-47.

¹⁴ MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos Indiretos no Mercosul e Integração**, p.47-48.

¹⁵ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal: coletânea de estudos técnicos**. São Paulo: DBA, 1993. vol 2. p. 358.

¹⁶ Cf FOERSTER, Gerd; SUDHAUS, Ingo. **Tendências Atuais da Reforma Tributária no Brasil**. Disponível em: <<http://www.ahkbrasil.com/jur012000p.htm>>. Acesso em: out. 2001.

foi introduzida na reforma Constitucional de 1965 através do princípio da não-cumulatividade¹⁷.

Maria Salgado¹⁸ definiu o Imposto sobre o Valor Agregado, como:

Aquele que recai sobre o consumidor final, que é quem definitivamente paga o imposto através do consumo, com ingresso no Fisco por cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, proporcional ao valor que cada uma das etapas incorpora o produto.

Evaristo Paulo Gouveia¹⁹ leciona sobre o IVA:

O conceito proposto ultrapassa ao que geralmente se atribui aos impostos conhecidos como incidentes sobre o consumo, alcançando de forma impositiva universalmente os setores de produção (inclusive de produtos primários) de bens, sua distribuição e a prestação de quaisquer formas de serviços.

Cesare Cosciani²⁰ em sua obra sobre o Imposto sobre Valor Agregado o conceitua como:

El impuesto al valo agregado, concebido como impuesto general y uniforme, debe estructurarse de manera tal que a través de la imposición de los valores adicionados por las actividades independientes, grave en igual medida toda la renta nacional neta – excluída la correspondiente a la administración pública -, sin que ninguna de las partes sufra procesos de doble de imposición o beneficios por saltos del impuesto.

O IVA é um imposto geral e uniforme com diferenciações de amplitude nos sistemas tributários dos países que o adotam. Normalmente o IVA é um imposto indireto, utilizado para a tributação do consumo em geral, incidente sobre a cadeia produtiva e de distribuição de mercadorias para o consumidor final, a tributação sobre os serviços, pode ou não ser incluída na incidência do IVA²¹.

O objeto de tributação do IVA é o consumo e/ou a prestação de serviços. Para se tributar adequadamente o consumo e/ou a prestação de serviços deve-se utilizar um sistema de

¹⁷ BALTHAZAR, Ubaldo César. *Reforma Tributária e MERCOSUL*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 19.

¹⁸ MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos Indiretos no Mercosul e Integração*, p. 49.

¹⁹ GOUVEIA, Evaristo Paulo. *Imposto Geral sobre Operações ou Transações Usando como Base Tributável o Valor Agregado*. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 18.

²⁰ COSCIANI, Cesare. *El Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: Depalma, 1969. p. 61.

Tradução livre do autor: O imposto sobre valor agregado, criado como imposto geral e uniforme, deve se estruturar de maneira que tribute os valores adicionados pelas atividades independentes, onerando igualmente toda a renda nacional líquida – excluída as correspondentes à administração pública -, sem que nenhuma das partes sofra bi-tributação ou benefícios por isenções.

²¹ Cf BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). *Reforma Tributária e MERCOSUL*, p. 60.

compensação que transfere a carga tributária do contribuinte de direito (o produtor ou comerciante) ao contribuinte de fato, o consumidor final²².

O fato gerador do IVA consiste nas entregas de bens e/ou prestação de serviços e nas importações de produtos e mercadorias. "A base imponible consiste na totalidade da contraprestação de cada operação sujeita ao imposto. O objeto do IVA, a seu turno, é o consumo, já que através da repercussão econômica, transfere-se a carga tributária do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, consumidor final".²³

No Brasil não há tributação sobre o valor agregado porque o nosso sistema de compensação é de imposto contra imposto, e, com a diferenciação de alíquotas existente, esse sistema não tributa o valor agregado de forma exata. Os países que se utilizam do valor agregado, baseiam-se na compensação de base contra base e não de imposto contra imposto²⁴.

Uma diferença entre o IVA e o ICMS diz respeito ao local da incidência do tributo. No IVA europeu vigora o princípio do destino, ou seja, o tributo é cobrado no local de consumo e não no local da produção²⁵. O ICMS brasileiro, por outro lado, criou um regime híbrido e extremamente burocratizado, no qual subsistem alíquotas diferentes, tanto no Estado de origem como no Estado de destino, quando se trata de operação interestadual²⁶.

Percebe-se que o IVA é um imposto semelhante ao ICMS, no entanto mais abrangente que este, com incidência sobre bens e serviços, e que, de acordo com os planos de harmonização tributária no Mercosul e da reforma tributária, substituiria o ICMS, o ISS e também o IPI, cuja existência não se justificaria mais em um regime tributário que adotasse o IVA.

Além do IPI, do ICMS e do ISS, um Imposto sobre Valor Agregado que busque efetivamente extinguir a cumulatividade no setor produtivo brasileiro deverá incorporar as contribuições sociais que incidem cumulativamente sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços: a COFINS, a PIS/PASEP e a CPMF.

²² Cf FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no Contexto Latino-Americano**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 132.

²³ FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no Contexto Latino-Americano**, p. 132.

²⁴ Cf BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **Reforma Tributária e MERCOSUL**, p. 63.

²⁵ BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **Reforma Tributária e MERCOSUL**, p. 220.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20 ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 322.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Neste capítulo serão apresentadas algumas considerações sobre o Sistema Tributário Nacional e sobre os princípios que regem as normas tributárias, pilares para todo o sistema de tributação brasileiro, os princípios constitucionais tributários e os tributos incidentes sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços.

3.1 CONCEITO DE SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O termo sistema (originário do grego *systema* que significa reunião, método, juntura²⁷) modernamente serve para descrever um “conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes”²⁸. Quando utilizado junto aos vocábulos tributário e Nacional “(...) presta-se para designar a totalidade dos tributos harmonicamente estabelecidos e cobrados no País.”²⁹

Sistema tributário é “(...) o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, sem se distinguir entre os de competência federal, estadual e municipal, e de regras jurídicas que os disciplinam.”³⁰ Também podemos definir sistema tributário como sendo “(...) um conjunto de regras constitucionais e infraconstitucionais de natureza jurídico-tributária, harmonicamente coordenadas e subordinadas, fundadas em cânones ou preposições que garantem e legitimam a estrutura elaborada.”³¹

Importante destacar que todo Sistema Tributário Nacional deve estar voltado para o objetivo final do Estado, ou seja, a garantia do bem estar dos indivíduos que o compõem, o bem comum³². Para tanto é indispensável a harmonização das normas tributárias, visando promover o equilíbrio social e distribuir a receita, caso contrário as normas não formarão um sistema tributário e sim um regime tributário imposto pelo Estado. “Quando as normas

²⁷ Cf SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 4v. p. 242.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, p. 229

²⁹ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 20

³⁰ ROSA JR., Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro & Tributário**. 13. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 225.

³¹ CRETELLA JR., José. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 13.

³² Cf BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 163.

tributárias são impostas sem ordem e sem investigação de causas, visando apenas a uma obtenção de recursos pelo Estado, estaremos diante de um mero regime tributário mas não de um sistema tributário”.³³

Os sistemas tributários podem ser divididos em flexíveis e rígidos: flexíveis são aqueles onde o legislador ordinário não tem qualquer proibição no exercício da competência tributária³⁴ e rígidos são aqueles nos quais o legislador ordinário não dispõe de nenhuma opção, “(...) visto que a Constituição estabelece o disciplinamento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema.”³⁵

O Sistema Tributário Brasileiro é rígido, uma vez que a “(...) Constituição Federal relaciona um a um todos os impostos que as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) podem, nas suas competências privativas, instituir e exigir dos respectivos contribuintes.”³⁶

Outra característica do Sistema Tributário Nacional é sua complexidade e exaustividade, pois todos “os princípios, regras e normas de caráter geral e específico que necessitam ser bem estudados e compreendidos para serem corretamente aplicados aos casos concretos”³⁷ estão detalhados na Constituição Federal.

Roque Antonio Carrazza³⁸ bem destaca a importância do texto constitucional no Sistema Tributário Nacional:

A constituição é, portanto, o fundamento último da ordem jurídica, ou seja, a base das atividades estaduais. É ela que define a vida pública, que elenca os direitos individuais e coletivos e difusos e suas garantias. Nenhum ato infraconstitucional pode subsistir se, direta ou indiretamente, afrontar seus superiores ditames.

Percebe-se, entretanto, que diversos princípios constitucionais não são respeitados como deveriam, o descumprimento de princípios constitucionais pelo legislador ordinário, quando da aplicação dos tributos, é uma demonstração de que o atual modelo tributário precisa ser revisto, para que se possa efetivamente respeitar os princípios relacionados em nossa Constituição, pois “(...) inconstitucional é, não só a norma jurídica que viola a letra expressa do Texto Supremo, mas a que atrita com seu espírito.”³⁹

³³ ROSA JR., Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro & Tributário**, p. 225.

³⁴ Cf CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 24.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, p. 230.

³⁶ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**, p. 24.

³⁷ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**, p. 24.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 23.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, p. 24.

3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Princípio é um termo derivado do latim, *principium*, que significa origem, começo⁴⁰. Juridicamente princípio significa norma elementar, requisito fundamental, preceito, diretriz, norte do ordenamento jurídico⁴¹, ou seja, princípios são “(...) ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são núcleos de condensações nos quais confluem valores e bens constitucionais.”⁴²

Os princípios são, dentro do ordenamento jurídico, o ponto de partida e o fundamento de todos regramentos, restringindo as normas infraconstitucionais a respeitarem suas determinações. Ele é pois uma limitação no poder de tributar. Violar um princípio, como assevera Celso Antônio Bandeira de Mello⁴³, é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer:

A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representam insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, ao ofende-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se a toda a estrutura nelas esforçada.

Passa-se, a seguir, à exposição dos princípios constitucionais presentes em nosso ordenamento, os quais são responsáveis pela coordenação do Sistema Tributário Nacional, em especial os princípios nos quais se baseiam os tributos incidentes sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços.

3.2.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é um dos principais pilares dos Estados democráticos de direito, juntamente com os postulados da igualdade, liberdade e da fraternidade são os ideais básicos da Revolução Francesa de 1789⁴⁴.

Em nosso ordenamento o princípio da legalidade está previsto na Constituição Federal, que em seu artigo 5º, inciso II, prevê que:

⁴⁰ Cf SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*, 3v. p. 447.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, p. 29.

⁴² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 93-94.

⁴³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 476-477.

⁴⁴ Cf CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, p. 99.

Art. 5º ...

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.⁴⁵

A Constituição ainda prevê em seu artigo 150, inciso I, o princípio da legalidade em relação à instituição de tributos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.⁴⁶

Devido sua importância o princípio da legalidade também está previsto no Código Tributário Nacional, que mesmo sendo anterior à Constituição já instituía o princípio como um dos pilares da tributação. O art. 97 do Código Tributário Nacional disciplina que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou sua extinção.⁴⁷

O cerne desse princípio é que somente a lei é capaz de criar a obrigação tributária, Cretella Júnior⁴⁸ explicita que:

O princípio da legalidade tributária nada mais é do que a consagração da tradicional garantia existente no Estado do Direito, segundo o qual o tributo só poderá ser criado – ou aumentado – por lei, consistindo em mera transposição, para esta área especializada, da regra genérica, outorgada a todo cidadão, de que ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei’.

O princípio da legalidade é uma das maiores garantias dos cidadãos contra o abuso de poder dos governantes. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza⁴⁹:

O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.

Do princípio da legalidade decorrem duas regras básicas: a reserva formal, ou seja, a indispensabilidade de ato legislativo para a instituição ou aumento de tributo; e a reserva

⁴⁵ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 21. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 5.

⁴⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 87.

⁴⁷ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Organizador Roque Antonio Carrazza. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

⁴⁸ CRETELLA JR., José. *Curso de Direito Tributário Constitucional*, p. 58-59.

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 167.

absoluta, pela qual a lei instituidora do tributo deverá conter todos os elementos do tipo tributário⁵⁰.

A exigência da lei que instituir um tributo conter os elementos de seu tipo tributário é um desdobramento do princípio da legalidade, conhecida como princípio da tipicidade tributária. Segundo esse princípio, como bem destaca, José Jayme de Oliveira⁵¹:

Fato gerador, base de cálculo, alíquota e contribuinte do tributo têm necessariamente que encontrar definição na norma legal, (...), pois ao Executivo incumbe só a aplicação da lei, e não sua complementação tocante a tais elementos, corporificadores das espécies tributárias.

Apesar de fundamental para a segurança jurídica o princípio da legalidade, na seara tributária, admite exceções no que se refere à majoração de certos tributos, essas exceções estão previstas no artigo 153, § 1º da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V.⁵²

Enquadram-se, portanto, nas exceções ao princípio da legalidade, podendo inclusive serem alterados por decretos, os impostos de importação e exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações financeiras.

Além dos impostos citados acima, em outros casos o princípio da legalidade também não é obrigatório, podendo o Poder Executivo legislar inclusive através de medida provisória. São eles: a criação de impostos extraordinários de guerra, a instituição de empréstimos compulsórios de emergência em casos de calamidade pública, guerra ou sua iminência e alterações referentes às contribuições sociais para custeio da seguridade social⁵³.

Sobre as exceções ao princípio da legalidade leciona Aliomar Baleeiro⁵⁴:

A regra geral, não obstante, sobre exceções, previstas no art. 150, § 1º e outros. Referem-se elas: I – aos impostos incidentes sobre a importação e exportação; sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários (art. 153, I, II, IV e V); II – aos empréstimos compulsórios, instituídos

⁵⁰ Cf CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**, p. 100.

⁵¹ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**, p. 217.

⁵² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 89.

⁵³ Cf COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 222.

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 85.

para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art. 154, II); III – aos impostos instituídos em caso de guerra ou sua iminência (art. 154, II); IV – às contribuições sociais, para custeio da Seguridade Social, previstas no artigo 195.

Denota-se que o princípio da legalidade é o postulado fundamental de todo o Sistema Tributário Nacional. É ele que garante a segurança jurídica para o cidadão, limitando o Poder Público a somente através de lei exercer seu poder de tributar. Mesmo as exceções ao princípio da legalidade já estão exaustivamente previstas na Constituição, assim o Estado não tem competência para compelir o cidadão a pagar tributos senão por previsão legal, seja ela constitucional ou ordinária.

3.2.2 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade prevê que “(...) não podem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”⁵⁵ Esse princípio está descrito no artigo 150, III, “b” da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.⁵⁶

Esse princípio, também conhecido como princípio da não surpresa do contribuinte, visa garantir o conhecimento prévio, com razoável antecedência, dos tributos aos quais se estará sujeito no próximo exercício financeiro. A anterioridade complementa o princípio da legalidade, limitando a aplicação da lei que institui um novo tributo ou que majora um já existente⁵⁷.

O princípio da anterioridade “(...) confere ao contribuinte uma garantia efetiva de que só deverá pagar tributo nos termos, nos prazos e nas formas previstas na lei que vigia ao tempo do exercício financeiro anterior à ocorrência do fato gerador”⁵⁸.

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 239.

⁵⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 87.

⁵⁷ Cf BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 48.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 144.

Como ocorre no princípio da legalidade alguns tributos, por sua natureza regulatória, não estão sujeitos ao princípio da anterioridade. Essas exceções estão previstas no artigo 150, § 1º da Constituição Federal:

Art. 150. ...

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.⁵⁹

Assim, a Constituição Federal permite cobrar no mesmo exercício em que a lei for publicada os impostos de importação e exportação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras e impostos extraordinários de guerra. Todos os demais tributos estão sujeitos ao princípio da anterioridade, ou seja, as leis que instituírem ou aumentarem os demais tributos deverão ser publicadas no exercício financeiro anterior à sua vigência.

3.2.3 Princípio da Igualdade

Também conhecido como princípio da isonomia tributária, o princípio da igualdade decorre do preceito constitucional de que todos são iguais perante a lei (art. 5º *caput* da Constituição Federal).

Quanto ao tratamento tributário a Constituição rege no artigo 150, inciso II:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.⁶⁰

O princípio da igualdade limita a atuação do legislador, que é obrigado a não discriminar os contribuintes que se encontram em situação jurídica equivalente e, a discriminar, de acordo com suas desigualdades, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente⁶¹, ou seja, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Um exemplo da aplicação do princípio da igualdade é a tabela progressiva do imposto de renda, pela tabela à medida que o rendimento aumenta o imposto aumenta. Nesse

⁵⁹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 88.

⁶⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 87.

⁶¹ Cf CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 67.

exemplo se verificam os dois extremos do princípio: na mesma faixa de tributação se encontram os iguais, e, em faixas de tributação diferente, se encontram os desiguais⁶².

Hugo de Brito Machado⁶³ ressalva que:

O princípio da isonomia, entretanto, tem sido muito mal entendido, prestando-se para fundamentar as mais absurdas pretensões. Dizer-se que todos são iguais perante a lei, na verdade, nada mais significa do que afirmar que as normas jurídicas devem ter o caráter hipotético. Assim, qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a consequência deve ser sempre a mesma. Em outras palavras, ocorrida, vale dizer, concretizada, a previsão normativa, a consequência deve ser a mesma, seja quem for a pessoa com esta envolvida.

Para uma melhor aplicação do princípio da igualdade entre os contribuintes é fundamental a verificação de quais os critérios que diferenciam as pessoas. Caso esses critérios sejam plausíveis, naturais, condizentes com a necessidade da discriminação não há violação ao princípio da igualdade. Neste sentido leciona Gisele Lemke⁶⁴:

Quanto ao fator de discriminação, ele não pode ser tão específico que se dirija apenas a uma pessoa determinada já ao tempo da edição da lei. Isso equivaleria ou a uma perseguição ou a um favoritismo em relação a essa pessoa, o que contraria frontalmente o preceito da isonomia. Assim, o fator de discriminação deve dizer respeito a um grupo de pessoas ou a uma pessoa indeterminada no presente ou a uma situação abstrata, que tenha possibilidade de se repetir. Além disso, esse fator de discriminação deve residir na pessoa, coisa ou situação discriminadas. Não teria lógica buscar num elemento estranho a determinada situação a favor de sua discriminação. Em outras palavras, só é possível criar diferenciações entre pessoas, coisas ou situações, se houver nelas mesmas características diversas entre si.

Assim, caso haja elementos diferenciadores razoáveis que possibilitem a discriminação, essa não será contrária ao princípio da igualdade. É o caso da Súmula 539 do STF, que diz:

Súmula 539 STF – É constitucional a lei do município que reduz o Imposto Predial Urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário que não possua outro.⁶⁵

O princípio da igualdade abrange todas as espécies de tributo e sua aplicação influencia outros princípios como o princípio da seletividade e o princípio da capacidade contributiva, no qual as desigualdades são consideradas para se instituir distinções na forma de tributação.

3.2.4 Princípio da Capacidade Contributiva

⁶² Cf CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**, p. 100.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, p. 235.

⁶⁴ LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 32.

⁶⁵ Cf CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**, p. 101.

Complementar ao princípio da igualdade se encontra o princípio da capacidade contributiva. Esse princípio está positivado no artigo 145, § 1º, primeira parte, da Constituição Federal que dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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.⁶⁶

A redação utilizada pelo legislador constituinte tem sido muito discutida, a expressão ‘sempre que possível’, por exemplo, enseja diversas dúvidas quanto a sua abrangência e significado. Expressões como essa possibilitam ao legislador grande grau de discricionariedade na aplicação do princípio⁶⁷, desvirtuando-o, muitas vezes, de sua real finalidade.

Esse princípio busca diminuir a desigualdade social, fazendo com que cada pessoa contribua para o desenvolvimento social na medida de sua capacidade. A diferenciação de contribuinte de acordo com sua capacidade, se aplicada corretamente, seria “(...) um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal.”⁶⁸

A capacidade contributiva pode ser definida como sendo “(...) a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada, etc.).”⁶⁹

Não se deve, entretanto, confundir capacidade econômica que é o fato do contribuinte ter um patrimônio maior do que suas obrigações, com capacidade contributiva que é a real possibilidade de pagar tributos, ou seja, o ganho real descontados os gastos do contribuinte com sua sobrevivência⁷⁰.

Para efetivamente respeitar o princípio da capacidade contributiva, um tributo deve conter, na sua hipótese de incidência, fatos que exibam conteúdo econômico significativo,

⁶⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 86.

⁶⁷ Cf CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, p. 102.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 65.

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 79.

⁷⁰ Cf LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*, p. 40.

fazendo presumir que aqueles que realizam a hipótese, e conseqüentemente são tributados, tenham riqueza suficiente para pagar tal tributo⁷¹.

3.2.5 Princípio do Não-Confisco

Previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, o princípio da não-confiscatoriedade é uma das principais garantias dadas ao contribuinte na preservação de seu patrimônio. De acordo com a Constituição:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV – utilizar tributo com efeito de confisco.⁷²

“Tributo com efeito confiscatório é aquele que pela sua taxaço extorsiva corresponde a uma verdadeira absorço, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem o pagamento da correspondente indenizaço ao contribuinte”.⁷³ Dessa forma, “(...) o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida.”⁷⁴

Tal disposiço constitucional busca impedir que a apropriaço de bens pelo Estado se dê dissimuladamente através da tributaço, ou seja, impedir que o legislador ao instituir ou majorar tributos utilize meios ocultos que impliquem na perda de patrimônio. “A proibição de tributo confiscatório impede o emprego como instrumento de supressão do denominado setor privado, e conseqüentemente instituiço do regime de economia estatizada”.⁷⁵

Contudo, devemos compreender que a definiço do limite tributável, para não se configurar o confisco, não é suscetível de critérios objetivos. Essa dificuldade em estabelecer um máximo para a exigência de tributos levou alguns países a instituírem tetos máximos de tributaço⁷⁶, entretanto, no Brasil, não existe tal disposiço cabendo em cada caso a análise do que é tributaço e do que é confisco.

Um exemplo do respeito ao princípio do não-confisco é a tributaço sobre a renda que, por ocorrer apenas a partir de determinado montante, não incide sobre o mínimo vital necessário para a sobrevivência. Por outro lado diversos são os casos em que a tributaço,

⁷¹ Cf BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 507-508.

⁷² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 87.

⁷³ ROSA JR., Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro & Tributário*, p. 331-332.

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 240-241.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 240.

⁷⁶ Na Argentina, por exemplo, a jurisprudência entende que os tributos não podem ser superiores a 33% do bem sobre o qual incidem. Cf BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 576

através de percentuais elevados, gera ônus fiscal insuportável pelo contribuinte, caracterizando, mesmo que não expressamente, o confisco.

3.2.6 Princípio da Não-Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade é um dos grandes pilares da legislação tributária brasileira e é característico dos impostos que incidem sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços.

No antigo imposto incidente sobre o consumo do início da era republicana, o Imposto sobre Vendas e Consignações, o princípio da não-cumulatividade não era respeitado, o que ocasionava uma tributação cumulativa, trazendo, como bem define Sacha Calmon Navarro⁷⁷, os seguintes inconvenientes:

- a) incidindo em todas as fases de industrialização e comercialização (da fábrica ao consumidor final), pelo valor bruto da venda, o imposto era cumulativo, tornando-se a tributar, na fase subsequente, o mesmo valor que se tributara anteriormente. Isso provocava uma injusta repercussão nos preços, mais acentuada do que o imposto recolhido aos cofres públicos;
- b) causava a verticalização das empresas, que se integravam, para evitar a incidência do tributo em cascata;
- c) nem sempre permitia uma justa distribuição de sua carga sobre o consumo, nem uma justa participação regional sobre a produção.

A percepção de que a tributação cumulativa causa dificuldades à economia de um país surgiu na França, que, em 1954, criou o *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, um imposto incidente sobre o consumo que tinha como base tributável o valor agregado. Esse modelo de tributação logo se difundiu como uma forma de tributação que evita o problema da tributação cumulativa⁷⁸.

No Brasil, o princípio da não-cumulatividade só foi instituído com a Emenda Constitucional 18 de 01/12/65, e se manteve previsto na Constituição de 1967. O artigo 23, II da Constituição de 1967 dispõe sobre a não-cumulatividade:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado. A

⁷⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel. A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não-cumulatividade. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. v. 4. n. 14. p. 56-74. jan./mar. 1996.

⁷⁸ Cf FOERSTER, Gerd; SUDHAUS, Ingo. *Tendências atuais da Reforma Tributária no Brasil*. Disponível em: <<http://www.ahkbrasil.com/jur012000p.htm>>. Acesso em: out. 2001.

isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.⁷⁹

O imposto citado por essa Emenda Constitucional foi o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, antecessor do atual ICMS, e primeiro imposto nacional a respeitar o princípio da não-cumulatividade, buscando eliminar uma tributação prejudicial ao desenvolvimento econômico.

Atualmente o princípio da não-cumulatividade está previsto no artigo 155, § 2º, I que dispõe:

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:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.⁸⁰

Esse princípio ainda está previsto nos artigos 153, § 3º, II dispendo sobre a não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV – produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.⁸¹

Ao consagrar o princípio da não-cumulatividade o legislador tributário seguiu a técnica utilizada nos países europeus e os da América Latina, que instituíram um imposto não-cumulativo sobre o valor adicionado (IVA) utilizando-se da técnica de subtração ou diferença imposto-contrainposto para apurar o valor acrescido⁸².

Zelmo Denari⁸³ bem destaca a aplicação dessa técnica:

A não-cumulatividade é uma técnica de recolhimento que permite ao operador econômico deduzir do imposto a pagar o montante devido na operação imediatamente anterior e recolher tão somente o valor diferencial. Desta forma, em termos estritamente econômicos, o imposto grava somente o incremento de valor que o bem experimentou no processo produtivo.

⁷⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.

⁸⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 90.

⁸¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 89.

⁸² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 420.

⁸³ DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 270.

Segundo essa técnica a tributação seria assim:

	<i>Fabricante</i>	<i>Atacadista</i>	<i>Varejista</i>
Preço de venda	300,00	360,00	450,00
Débito imposto (18%)	54,00	64,80	81,00
Crédito anterior	0	54,00	64,80
A recolher	54,00	10,80	16,20

Pode-se verificar que o total do imposto pago ao final ($81,00=54,00+10,80+16,20$) equivale a uma única incidência do imposto sobre a última etapa ($450,00 \times 18\% = 81,00$), ficando dessa forma afastada a cumulatividade dos impostos incidentes sobre a produção e o consumo⁸⁴.

3.3 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A PRODUÇÃO, O CONSUMO E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

As propostas de inclusão do Imposto sobre Valor Agregado tendem a citá-lo como alternativa aos atuais tributos incidentes sobre o consumo. A seguir serão apresentados os atuais tributos incidentes sobre o consumo e suas principais características.

3.3.1 IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

A Constituição Federal de 1988 atribuiu à União a competência para instituir impostos sobre os produtos industrializados. Tal competência está disposta no artigo 153, IV:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
IV – produtos industrializados.⁸⁵

O conceito de industrialização, fato gerador do IPI, é entendido pelas leis, regulamentos, doutrinas e jurisprudências de todo o país como “(...) toda operação física, química, mecânica ou técnica, que modifique a natureza da ‘coisa’ ou a sua finalidade ou a aperfeiçoe para o consumo.”⁸⁶

Alguns juristas, como Cleber Giardino e Geraldo Ataliba, divergem desse fato gerador do IPI, alegando que o imposto não incide sobre a industrialização e sim “(...) como

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 421.

⁸⁵ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 89.

⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 204.

diz a Constituição, sobre operação que tenha por objeto o produto industrializado.⁸⁷ O motivo desse entendimento divergente é que “(...) o conceito de ‘industrialização’, para fins de IPI, é meramente acessório, já que a Constituição brasileira não prevê a tributação da industrialização se não da operação que tem produto industrializado por objeto, o que é muito diferente.”⁸⁸

Apesar de existirem dúvidas sobre qual seria o fato gerador mais apropriado para o IPI, a legislação prevê expressamente tal fato. Essa previsão está no artigo 46 do Código Tributário Nacional que dispõe:

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

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

II – a saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.⁸⁹

O Fisco tem entendido, baseado na legislação, que incorre fato gerador do IPI quando o produto é consumido ou utilizado no próprio estabelecimento que os produziu, mas no caso dos produtos deixarem um estabelecimento para outro da mesma empresa incorreria o fato gerador do tributo⁹⁰.

A jurisprudência nacional tenta solucionar todas essas controvérsias definindo como fato gerador apenas a comercialização de produto industrializado e não sua industrialização, neste sentido:

TRIBUTÁRIO. IPI. Empresa de transporte que fabrica semi-reboques para uso próprio. Seção industrial destinada inteiramente ao apoio da atividade principal, a exemplo do que ocorre com as oficinas de manutenção e reparo dos veículos.

Hipótese em que não se pode falar em estabelecimento autônomos, para efeito de tributação, inexistindo a transferência econômica do produto, ainda que meramente de um estoque para outro.

Caso análogo ao de empresa que, dispondo de seções de serraria e carpintaria em seu prédio, produz artefatos de madeira, tais como escrivaninha, armário, caibros, etc. para seu próprio uso.

Apelação da União Federal desprovida.

(*Apelação Cível 69240-SP. Decisão unânime da 4ª Turma TFR de 31/08/87. DJU 24/09/87. Rel. Min. Ilmar Galvão*).⁹¹

Ainda nesse sentido:

Não é o ato de industrialização que gera a incidência do IPI, posto que este recai no produto objeto da industrialização.

⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 340.

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 340.

⁸⁹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Organizador Roque Antonio Carrazza, p. 290.

⁹⁰ Cf CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**, p. 258.

⁹¹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**, p. 258.

*(REsp 216.259-SP. Decisão unânime da 1ª Turma do STJ de 07/10/99. DJU 17/12/99. Rel. Min. José Delgado).*⁹²

O conceito de produto industrializado nos é dado pelo parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional:

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.⁹³

É importante destacar, como bem o faz, Hugo de Brito Machado⁹⁴, o mal uso do conceito de produto industrializado pelo legislador ordinário:

Registre-se que a legislação do IPI amplia o conceito de produto industrializado, nele incluindo operações como o simples acondicionamento, ou embalagem, que na verdade não lhe modificam a natureza, nem a finalidade, nem o aperfeiçoam para o consumo. Tal ampliação viola o art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Configura, outrossim, flagrante inconstitucionalidade, na medida em que o conceito de produto industrializado, utilizado pela Constituição para definir a competência tributária da União, não pode ser validamente ampliado pelo legislador ordinário.

A base de cálculo do IPI, definida na legislação (artigo 47 do CTN) e aceita pela doutrina majoritária é, para os produtos importados o valor do produto acrescido do imposto sobre importação, das taxas de desembaraço e dos encargos cambiais, e, para os produtos industrializados o valor da operação na qual ocorra a saída da mercadoria e na falta desse valor o valor corrente da mercadoria no mercado destinatário⁹⁵.

O IPI apesar de ter uma característica arrecadatória importante, tem como finalidade inicial a extrafiscalidade, nesse sentido leciona Hugo de Brito Machado⁹⁶:

Pretendeu-se que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros. Todavia, parece que essa função 'proibitiva' jamais produziu os efeitos desejados. Ninguém deixou de beber ou de fumar porque a bebida ou o fumo custasse mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto.

Todavia, essa função extrafiscal proibitiva perdeu importância pois não produziu os efeitos desejados, isso se deve ao fato do legislador não se utilizar adequadamente da seletividade do IPI em função da essencialidade do produto. "A diversificação das alíquotas

⁹² CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, p. 258.

⁹³ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Organizador Roque Antonio Carrazza, p. 290.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 285.

⁹⁵ Cf BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 345.

⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 283.

do IPI está, na prática, muito longe de fazer dele um imposto seletivo em função da essencialidade do produto”.⁹⁷

Além da seletividade do IPI outra característica demonstra que esse imposto não tem função arrecadatória e sim extrafiscal, é a não submissão ao princípio da legalidade, “(...) o Poder Executivo, para ajustar a política industrial do país pode alterar livremente as alíquotas do imposto, sem a prévia licença do Poder Legislativo.”⁹⁸

O IPI, assim como o ICMS, adota o princípio da não-cumulatividade, ou seja, em cada operação compensa-se o que foi devido na operação anterior. E a observância desse princípio constitucional faz com que em cada operação o imposto incida sobre o valor adicionado pelo agente econômico que a implanta. Como bem destaca Sacha Calmon⁹⁹:

Mensalmente, como no ICMS, o contribuinte soma o valor do imposto incluído no preço dos insumos e produtos que adquiriu carregados do imposto (conta de crédito) e, igualmente, soma o valor do imposto adicionado ao preço dos produtos que vendeu conta de (débito). Se o saldo apontar débito remanescente, haverá IPI a recolher. Se o saldo apontar crédito, este é transferido para o mês seguinte, quando será aproveitado.

Para se aplicar a não-cumulatividade ao IPI podem ser utilizadas duas metodologias, a do crédito financeiro pela qual todo bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado pelo IPI enseja o crédito correspondente, e a metodologia do crédito físico pela qual só dá direito a crédito do IPI a entrada de bens destinados a industrialização do produto¹⁰⁰.

Em nossa legislação ficou instituída a metodologia do crédito físico o que gera muitas controvérsias sobre qual insumo enseja ou não crédito do IPI. O Regulamento do IPI estabelece em seu artigo 82 inciso I, que dão crédito ao imposto os insumos que “(...) embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.”¹⁰¹

Nesse sentido o STF manifesta-se reiteradamente:

TRIBUTÁRIO. IPI. Produtos intermediários que se consomem na fabricação de cimento. A palavra ‘consumidos’ no artigo 82, I do Regulamento, indica a absorção do produto em termos relativos consideráveis, como o revestimento térmico que se substitui de três em três anos.¹⁰²

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 283.

⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 460.

⁹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 459.

¹⁰⁰ Cf MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 293.

¹⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 293.

¹⁰² CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, p. 267.

Outra questão bastante suscitada é a onerosidade do imposto para aqueles que não são contribuintes do IPI. O não contribuinte do IPI quando adquire produtos industrializados, adquire também parcela do valor do imposto alocado como custo proveniente do imposto ao valor final do produto, e, por não ser contribuinte, não pode se creditar do IPI pago anteriormente, incorporando esse valor como custo da matéria-prima, onerando ainda mais o valor do produto comercializado.

3.3.2 ICMS – Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

O ICMS, sucessor do ICM, é a forma de tributação que substituiu o antigo imposto sobre vendas e consignações, IVC. Para eliminar todos os problemas que o IVC apresentava como a incidência em cascata, foi criado um novo imposto sobre o consumo tomando-se como modelo os impostos europeus sobre valor agregado (IVA's)¹⁰³.

Mas a aplicação prática do IVA europeu no ICM brasileiro teve alguns problemas estruturais. Sacha Calmon¹⁰⁴ explicita as dificuldades de adaptação desse modelo de tributação no Brasil:

Duas aporias se apresentam então. A primeira, a realidade de que tais impostos, nos países europeus, davam-se em nações de organização unitária, onde inexistiam Estados-Membros, e, quando assim não fosse, a competência para operá-la ficava sempre nas mãos do Poder Central. A segunda, a constatação de que no Brasil, Estado Federativo, os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio de mercadorias industrializadas (imposto de consumo), e os Municípios os serviços (indústria e profissões). Ora, estas duas dificuldades atrapalharam as idéias reformistas e modernizantes. Temeu-se que as pessoas políticas, traumatizadas pela reforma tributária em gestação, demorassem a se adaptar à nova estruturação, pelo despreparo de suas máquinas fiscais e, em consequência, sofressem dramáticas perdas de receita, gerando problemas políticos e sociais de monta. A solução ficou no meio-termo, quebrando os intuítos reformistas.

Percebe-se que a inclusão do modelo de tributação europeu no Brasil foi desvirtuado. Das ambições teóricas iniciais não foi possível a manutenção de alíquotas, a inclusão da tributação sobre serviços, nem a total neutralidade do imposto para tributar efetivamente apenas o consumidor. Devido a necessidade política de conciliar os interesses de entes

¹⁰³ CHIESA, Clélio. **ICMS: sistema constitucional brasileiro: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997. p. 65.

¹⁰⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 329-330.

diferentes e de se manter uma estrutura econômica e extrafiscal preferiu-se dar moldes diversos do IVA para o ICMS¹⁰⁵.

Na prática, o ICMS acabou por englobar cinco impostos distintos, nos quais se pretendeu dar um tratamento uniforme de tributação, são eles: imposto sobre operações mercantis; imposto sobre produção, importação, circulação distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; imposto incidente sobre prestações de serviços de comunicação; e imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais¹⁰⁶.

O ICMS é um dos impostos mais exaustivamente detalhados pela Constituição Federal, mesmo sendo um imposto estadual. Ele tem diversas características nacionais devido a sua importância e relevância como fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, por isso, está disposto no art. 155, da CF além da Lei Complementar 87/96. Dispõe a Constituição Federal:

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.¹⁰⁷

Sobre o ICMS inúmeras construções doutrinárias foram criadas, inicialmente sobre cada termo do texto constitucional, e, da correlação destes termos com os princípios constitucionais tributários.

Alberto Xavier¹⁰⁸ destaca a hipótese de incidência frente a termos controversos no texto referente ao ICMS:

Em primeiro lugar, deve ter-se presente que a Constituição descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo ‘operação’ revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade.

Nesse mesmo sentido leciona Clélio Chiesa¹⁰⁹:

A mera circulação física de mercadoria não configura hipótese de incidência do ICMS. Somente haverá circulação no sentido atribuído pelo Texto Constitucional quando a mercadoria é transferida, passando de um patrimônio para o outro, independentemente da

¹⁰⁵ Cf COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 330-331.

¹⁰⁶ Cf CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, p. 32-33.

¹⁰⁷ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 90.

¹⁰⁸ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário e Empresarial*: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 294.

¹⁰⁹ CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional brasileiro: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. p. 78-79.

motivação jurídica da operação. O conceito de ‘circulação’ está inexoravelmente atrelado ao termo ‘operações’, que significa negócio jurídico.

Dessa forma, é correta a dedução de que apenas incide ICMS nas operações relativas à circulação de mercadoria quando há mudança da propriedade das mercadorias. “A principal dessas operações é, sem dúvida, o contrato de compra e venda. Vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar o ICMS. Não é fato gerador desse imposto enquanto não implique circulação de mercadoria”¹¹⁰.

A expressão mercadoria utilizada pela Constituição Federal designa a mesma idéia de mercadoria do direito comercial, qual seja, o bem móvel que se submete à mercancia, ao comércio. Nesse sentido leciona Rubens Miranda de Carvalho¹¹¹:

(...) as coisas móveis, consideradas como objeto da circulação comercial, tomam o nome específico de mercadorias. (...) Todas as mercadorias são necessariamente coisas; nem todas as coisas, porém, são mercadorias. Não há, como se vê, diferença de substância entre coisa e mercadoria; a diferença é a destinação. Tudo que pode ser objeto de comércio, vendido ou locado, é mercadoria. Mercadoria é coisa comercial por excelência.

“O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda”¹¹².

Por esse entendimento não pode incidir ICMS sobre a venda de bens destinados ao consumo ou ativos da empresa, esses bens, por não se destinarem a venda, não podem ser considerados mercadorias de acordo com o texto constitucional. Nesse sentido já decidiu o STF:

ICMS, venda de bens do ativo fixo da empresa. Não-incidência do tributo. A venda de bens do ativo fixo da empresa não se enquadra na hipótese de incidência determinada pelo art. 155, I, b, da Carta Federal, tendo em vista que em tal situação, inexistente circulação no sentido jurídico-tributário: os bens não se ajustam ao conceito de mercadorias e as operações não são efetuadas com habitualidade.

(RE 194.300-9-SP. Decisão unânime da 1ª Turma do STF de 29/04/97. DJU 12/09/97. Rel. Min. Ilmar Galvão)¹¹³

O ICMS, por ser um imposto incidente sobre o consumo, é alcançado pelo princípio da não-cumulatividade, essa previsão está descrita no art. 153, § 3º, II, e esse princípio será praticado “(...) mediante um sistema de crédito, pelo qual o contribuinte se credita de todo o

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 315.

¹¹¹ CARVALHO, Rubens Miranda de. *ICMS: comentários à Lei Complementar 87/96 de 13/09/96*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 37.

¹¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 317.

¹¹³ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, p. 292.

imposto que pagou (...) ao mesmo tempo que debita todo o imposto incidente sobre as saídas (...) e no momento de recolher os impostos do período é feita a compensação entre o crédito e o débito, recolhendo ele a diferença a mais (...).¹¹⁴

A dificuldade em se aplicar corretamente o princípio da não-cumulatividade no ICMS, como no IPI, é definir quais dentre todos os registros efetuados geram crédito de ICMS que podem ser utilizados. Tem-se que a atual legislação possibilita o aproveitamento dos créditos físicos e financeiros, dos créditos pela entrada de mercadorias destinadas a uso ou consumo, e ainda para o ativo permanente do estabelecimento.

Mal aplicado pela Constituição Federal, como destaca Hugo de Brito Machado¹¹⁵, o princípio da não cumulatividade:

É um dos graves defeitos de nosso sistema tributário:

1º - Toma complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes.

2º - Enseja o cometimento de fraudes incontroláveis.

3º - Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta.

4º - Atingindo mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza.

5º - Com alíquotas elevadas, de até 25 % (vinte e cinco por cento), estimula fortemente a evasão do imposto.

6º - Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência.

7º - Tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase-totalidade das questões levadas a Juízo nos últimos vinte anos.

Como se verifica o ICMS, mesmo tendo a previsão de aplicação do princípio da não-cumulatividade, não o faz de forma correta, onerando o consumo com a falta de precisão na compensação dos valores pagos com os valores a receber. Esse é um dos principais argumentos dos defensores do IVA, que por sua constituição teórica não é cumulativo, por não existir diferença de alíquotas, nas operações subseqüentes.

3.3.3 ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

O Imposto sobre Serviços se apresenta, acima de tudo, como um imposto sobre a circulação, sobre a venda econômica de serviços, onde se presume um prestador do serviço, um preço para operação e um tomador do serviço.

¹¹⁴ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 654.

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 325-326.

A idéia de se tributar os serviços surgiu na França. Conjuntamente com a reforma que instituiu a *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, criou-se a *Taxe sur les Prestations de Services*, uma taxa para tributação de serviços, a qual muito se aproxima de nosso Imposto sobre Serviços¹¹⁶.

A Constituição Federal atribui aos municípios a competência para tributar serviços. Essa competência está disposta no artigo 156, III:

Art. 153. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.¹¹⁷

De acordo com o descrito na Constituição, caberá aos municípios instituir imposto sobre serviço que não seja de competência estadual, ou seja, excetuados os serviços de transportes interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicações, todos os demais serviços podem ser tributados pelos municípios.

O imposto municipal sobre serviços, “(...) tem finalidade basicamente arrecadatória, embora algumas incidências, com alíquotas bastante reduzidas indiquem um componente extra-fiscal, como no caso da cobrança por estimativa fiscal dirigida a profissionais liberais, que indicam políticas extra-fiscal específica a essa categoria.”¹¹⁸

Aliomar Baleeiro¹¹⁹ destaca as características da hipótese de incidência do ISS:

1. a prestação de serviços configura uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa;
2. deve ser prestada a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro da mesma pessoa;
3. executado sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pela qual excluem-se os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;
4. deve ser habitual, e não meramente eventual;
5. assim como ser objeto de circulação econômica, executado com objetivo de lucro, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a preços baixos, como alimentação servida a empregados gratuitamente ou a preço de custo;
6. finalmente, o serviço de ser prestado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista); se público, haverá imunidade, exceto para aquele serviço dado em concessão ou permissão a terceiros.

Cassone¹²⁰ define o que é serviço para fins do ISS:

¹¹⁶ Cf FOERSTER, Gerd; SUDHAUS, Ingo. **Tendências Atuais da Reforma Tributária no Brasil**. Disponível em: <<http://www.ahkbrasil.com/jur012000p.htm>>. Acesso em: out. 2001.

¹¹⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 92.

¹¹⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Manual de Direito Tributário**. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 53.

¹¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 491.

¹²⁰ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**, p. 321.

Serviço, em sentido comum, é o ato ou efeito de servir. No sentido jurídico-tributário, é definido pela Lei Complementar, por expressa determinação constitucional que, quanto ao ISS, deve excluir os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (art. 156, IV c/c 155, I, b). (...) Serviço é qualquer prestação de fazer, de prestar atividade a outrem.

Entretanto, a legislação complementar não contemplou a tributação do ISS pela definição teórica de serviço, preferiu-se elaborar uma lista de serviços tributáveis pelo ISS, composta de itens que são considerados serviços para fins de tributação. A lista de serviços foi criada pelo Decreto-lei 406/68 e teve a sua redação alterada pelas Leis Complementares 56/87 e 100/99¹²¹.

Para alguns tributaristas, entre eles Geraldo Ataliba, Sacha Calmon e Misabel Derzi, não é correta a utilização de uma lista para enumerar os serviços tributáveis. Para esses doutrinadores a “(...) área tributável do ISS está perfeitamente delimitada pela própria Constituição.”¹²²

Nesse sentido Roque Antonio Carrazza¹²³, leciona que:

(...), entendemos que a lei complementar não pode prever 'serviços por definição legal', tributáveis pelo ISS. Por outro giro verbal, a lei complementar não pode considerar serviços, para fins de tributação por via de ISS, fatos que não os sejam. Isto feriria, dentre outros, o direito subjetivo do contribuinte de só ser tributado pela pessoa política competente e nos estritos termos da Constituição.

Todavia doutrina substancial e jurisprudência dominante entendem que a lista de serviços é taxativa, ou seja, tributáveis serão apenas os serviços nela mencionados. “Embora taxativa e limitativa, a lista de serviços admite interpretação extensiva para as diversas atividades que anuncia”¹²⁴.

O fato gerador do ISS é, portanto, “(...) a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da lista de serviços atualmente vigente (LC 56/87).”¹²⁵ Conseqüentemente o contribuinte é a empresa ou o trabalhador autônomo que presta o serviço previsto na lista de serviços.

Quanto a base de cálculo do ISS, leciona Hugo de Brito Machado¹²⁶:

No estudo da base de cálculo do ISS deve-se considerar, em primeiro lugar, o tipo de contribuinte. Em se tratando de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do

¹²¹ Cf MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 346.

¹²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 263.

¹²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 544.

¹²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 523.

¹²⁵ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, p. 324.

¹²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 354.

próprio contribuinte, o imposto é fixo, podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, não se incluindo, entre esses fatores, a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho. (...) Em se tratando de serviços prestados por empresas, o imposto, que nesse caso é proporcional, tem como base de cálculo o preço do serviço. É a receita da empresa, relativa à atividade de prestação de serviços tributáveis. (...) Em se tratando da prestação de serviços que envolvam o fornecimento de mercadorias, sujeito esse fornecimento ao ICMS, segundo previsto na lista acima referida, do valor da operação é deduzido o preço das mercadorias que serviu de base de cálculo do imposto estadual.

Em relação às alíquotas do ISS, cabe à Lei Complementar fixar as alíquotas máximas. Como essa lei ainda não sobreveio os municípios podem fixar as alíquotas de sua competência através de lei ordinária, respeitando o princípio da capacidade contributiva¹²⁷. Importante destacar que esse imposto, apesar de não ter alíquota uniforme, não respeita o princípio da seletividade¹²⁸.

O município competente para cobrar o ISS pelo disposto no artigo 12 do Decreto-Lei é aquele onde se encontra o estabelecimento do prestador, ou seu domicílio. Entretanto, “(...) o Superior Tribunal de Justiça, a pretexto de evitar práticas fraudulentas, tem decidido que é competente para a cobrança do ISS o Município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador.”¹²⁹

Muito se discute sobre a inclusão do ISS numa eventual inclusão do IVA, a principal distinção entre a tributação de serviços no Brasil e a tributação de serviços nos países que trabalham com um imposto sobre valor agregado é que, nos países que utilizam o IVA, a “(...) prestação de serviço é entendida num sentido latíssimo, como criação de qualquer disponibilidade ou utilidade para outrem (locações, garantias).”¹³⁰

3.3.4 Contribuições Sociais

Pelo disposto no artigo 195 da Constituição Federal a seguridade social deverá ser financiada por toda a sociedade, não apenas através dos recursos destinados pelos entes públicos, mas também através de contribuições sociais. Essas contribuições sociais estão previstas nos incisos do artigo 195:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

¹²⁷ Cf CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, p. 325.

¹²⁸ Cf MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 345.

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 345.

¹³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 491-492.

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro.¹³¹

Dessas contribuições as que incidem de maneira direta sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços são aquelas que tem como base a receita ou o faturamento das empresas, a COFINS e o PIS/PASEP.

A COFINS, apesar de prevista em disposição constitucional desde 88, somente foi instituída com a Lei Complementar 70/91, substituindo a até então vigente contribuição FINSOCIAL¹³².

São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as sociedades de economia mista e as empresas públicas, ou aquelas equiparadas a elas pela legislação do Imposto de Renda, como bancos, sociedades de crédito, sociedades corretoras, etc¹³³.

A base de cálculo dessa contribuição é o faturamento mensal, entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços ou de serviços de qualquer natureza, deduzido de valores previstos em legislação especial como, por exemplo, as vendas destinadas ao exterior e os valores de IPI já pagos¹³⁴.

Semelhante à COFINS, mas com finalidade distinta, existe outra contribuição social, a contribuição PIS/PASEP¹³⁵. Essa contribuição tem os mesmos contribuintes e mesma base de cálculo da COFINS mas com exclusões e isenções particulares.

A mais recente contribuição social é a CPMF.

Criada pela Lei 9311/96, com caráter provisório, essa contribuição tinha como finalidade o financiamento da saúde pública. Atualmente a CPMF, por se tornar grande fonte de arrecadação para a União, deixou de ser provisória.

A CPMF incide sobre as movimentações financeiras, considerando-se como movimentação financeira a transmissão de valores, créditos ou direitos de natureza financeira,

¹³¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 110.

¹³² Cf CASSONE, Vittorio. Comentários sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Disponível em: < <http://www.agu.gov.br/ce/cenovo/revista/0512CofinsVittorio.pdf>>. Acesso em: out. 2002.

¹³³ Cf BRASIL. Ministério da Fazenda. COFINS. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/srf.wwwPessoaJuridica/Cofins/contribuintes.htm> >. Acesso em: out. 2002.

¹³⁴ Cf BRASIL. Ministério da Fazenda. COFINS. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/srf.wwwPessoaJuridica/Cofins/contribuintes.htm> >. Acesso em: out. 2002.

¹³⁵ Cf BRASIL. Ministério da Fazenda. PIS/PASEP. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/srf.wwwPessoaJuridica/PisPasep/aliqfat.htm> >. Acesso em: out. 2002.

representando circulação escritural ou física de moeda, realizado por instituições financeiras, que resulte ou não na transferência de titularidade¹³⁶.

A grande crítica que se faz às contribuições sociais é o não respeito ao princípio da não-cumulatividade, a cada etapa da produção, do consumo e da prestação de serviços incidem contribuições sociais, sem que haja um sistema de compensação para evitar a cumulatividade dessas contribuições.

O governo recentemente aprovou uma mini-reforma tributária buscando acabar com a cumulatividade nessas contribuições. De acordo com a medida provisória que instituiu a mini-reforma “(...)a cobrança cumulativa e nas exportações do PIS/PASEP acaba a partir de dezembro 2002, (...) e a meta é acabar com a cumulatividade da COFINS até dezembro de 2003.”¹³⁷

Essa medida do governo demonstra a preocupação com o respeito ao princípio da não-cumulatividade, com o efeito cascata, que prejudica a competitividade das empresas nacionais através de um modelo tributário oneroso. É fundamental que a reforma tributária não se esgote apenas com essa medida provisória e que se busque a inclusão de um modelo tributário mais moderno e eficaz.

¹³⁶ Cf BRASIL. Ministério da Fazenda. CPMF. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/Cpmf/Inf_Gerais.htm>. Acesso em: out. 2002.

¹³⁷ BARROCAL, André; CARVALHO, Lucianna. Reforma sai em medida provisória. *Gazeta Mercantil*. São Paulo, 2 de setembro de 2002, página A-7.

4 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

O Imposto sobre Valor Agregado não é recente, teve sua origem na década de 50, recente é a intenção de incluí-lo como saída para a conturbada política tributária nacional.

O IVA, originalmente idealizado, nunca foi corretamente aplicado, em teoria esse imposto reuniria em um só tributo a vantagem da neutralidade econômica, da justiça fiscal e da relação direta do contribuinte com o fisco. Fernando Rezende¹³⁸ explica as vantagens teóricas do IVA:

Em vez de declarar a sua renda, o cidadão-contribuinte deveria declarar seu gasto (consumo), incidindo sobre o tributo em função do montante e da composição do gasto de cada um. Ao incidir sobre a despesa final dos consumidores, o imposto seria neutro, tanto do ponto de vista da formação de preços no mercado de produtos, quanto da escolha entre poupança e investimento e trabalho/lazer, nos mercados de fatores. Ao exigir uma declaração pessoal do contribuinte, o imposto preservaria os mesmos atributos do imposto direto sobre a renda, do ponto de vista das relações de co-responsabilidade entre o estado e o cidadão.

No Brasil, apesar do sucesso obtido em 1967 com a inclusão da não-cumulatividade como princípio constitucional tributário, a aplicação de um imposto sobre valor agregado necessita algumas melhorias. “A distancia que separa o atual ICMS do IVA é infinitamente menor do que a que separava o antigo IVC do ICM”.¹³⁹

A recente experiência dos países europeus na aplicação do IVA gerou grandes expectativas para sua inclusão no Sistema Tributário Nacional. Transformar o atual ICMS em um autêntico IVA não será uma tarefa tão árdua. A experiência acumulada na administração de um imposto sobre valor agregado e as recentes recomendações teóricas da experiência européia facilitam para o Brasil a adoção de um imposto incidente sobre o consumo mais moderno e eficiente.

Vale lembrar que “(...) o Brasil foi o primeiro país a adotar um imposto sobre valor agregado com as características que se atribuem a um autêntico IVA: abrangência de base, aplicação em todos os estágios e não cumulatividade do tributo.”¹⁴⁰

¹³⁸ MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 378.

¹³⁹ MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 356.

¹⁴⁰ MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 360.

4.1 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Como já visto anteriormente diversos são os tributos que oneram atualmente a produção, o consumo e a prestação de serviços, apesar de que nenhum tributo o faça de maneira exclusiva. Essa forma de tributação, fragmentada e desconexa, acaba gerando um efeito cumulativo sobre o preço dos produtos comprometendo a justiça fiscal. Um estudo recente realizado pela Universidade de São Paulo concluiu que o ônus suportado pelas famílias pobres, em decorrência da tributação desvirtuada sobre a produção e o consumo de mercadorias e serviços, era duas vezes maior que o ônus das famílias de rendimento mais elevado¹⁴¹.

Além de agravar o problema da desigualdade social, o atual modelo tributário prejudica a eficiência econômica nacional e a competitividade dos produtos brasileiros. Dentre os principais problemas a serem eliminados com urgência estão, de acordo com o Fernando Rezende¹⁴²:

- a) o pesado ônus sobre as exportações – a recriação, em escala ampliada, dos impostos cumulativos sobre o faturamento fez com que na prática, o próprio dispositivo constitucional de imunidade tributária à exportação de produtos manufaturados não seja obedecido na sua integridade. A exoneração na última etapa do processo (saída para o exterior) não resolve o problema do imposto pago nas etapas anteriores do processo de produção e circulação de mercadorias e serviços;
- b) a tributação dos bens de capital – os atuais custos tributários associados à aquisição de máquinas e equipamentos são um importante fator de inibição dos investimentos necessários à expansão e modernização do parque produtivo brasileiro;
- c) o peso dos impostos que incidem sobre matérias primas e demais insumos utilizados no processo de produção – a multiplicidade de tributos, e a inobservância plena das regras aplicáveis a um imposto sobre o valor agregado, no caso da tributação estadual, acarretam distorções severas, do ponto de vista do custo de produção, em alguns importantes segmentos da atividade produtiva.

São duas as opções para se instituir um imposto geral e seletivo sobre o consumo de mercadorias e serviços:

- adotar o imposto apenas na última etapa do processo, isto é, na venda ao consumidor final;
- aplicar o imposto em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, deduzindo o imposto pago na etapa precedente para fins de apuração do débito fiscal em cada etapa do ciclo.¹⁴³

¹⁴¹ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 356-360.

¹⁴² MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 362-636.

¹⁴³ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 363.

Ambas as alternativas produziriam o mesmo efeito, “(...) a primeira opção corresponde à proposta de um imposto sobre a despesa com a aquisição de bens finais, (...). A segunda opção tributa o valor agregado em cada etapa, cuja soma é idêntica, na Contabilidade Nacional, ao montante da despesa final.”¹⁴⁴

Na prática, entretanto, adotar a cobrança apenas na última etapa obrigaria a uma remodelação da fiscalização e do controle, enquanto que a tributação do valor adicionado em cada etapa já é objeto de fiscalização atualmente. A experiência brasileira com um imposto incidente em cada etapa facilitaria a implantação do IVA sem abrir grandes possibilidades de sonegação¹⁴⁵. Entretanto é importante salientar que não existe imposto imune à sonegação.

Para operacionalizar o IVA, aplicando o imposto em todas as etapas, Cesare Cosciani¹⁴⁶ destaca como ideal o método de dedução:

Em lo referente al método de cómputo del impuesto al valor agregado, puede aplicarse el sistema de deducción de la base en la base ou de deducción del impuesto en el impuesto. En otras palabras: puede procederse deduciendo de lo imponible por las ventas, lo imponible por las adquisiciones; o deducirse del impuesto liquidado por las ventas el impuesto liquidado por las adquisiciones.

Segundo a técnica de dedução de base contra base a tributação seria assim:

	<i>Fabricante</i>	<i>Atacadista</i>	<i>Varejista</i>
Preço de venda	100,00	200,00	300,00
(-) Preço de compra	0	100,00	200,00
(=) Valor agregado	100,00	100,00	100,00
(x) Débito imposto (18%)	18,00	18,00	18,00
A recolher	18,00	18,00	18,00

Segundo a outra técnica de dedução, imposto contra imposto a tributação seria:

	<i>Fabricante</i>	<i>Atacadista</i>	<i>Varejista</i>
Preço de venda	100,00	200,00	300,00
(x) Débito imposto (18%)	18,00	36,00	54,00
(-) Crédito anterior	0	18,00	36,00
A recolher	18,00	18,00	18,00

Essas técnicas de tributação tem o mesmo efeito: “(...) antecipam o pagamento do imposto relativamente às operações que praticam os contribuintes de direito; transferem o

¹⁴⁴ MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 364.

¹⁴⁵ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 364.

¹⁴⁶ COSCIANI, Cesare. **El Impuesto al Valor Agregado**, p. 61.

Tradução livre do autor: No que se refere ao método de cômputo do imposto sobre valor agregado pode-se aplicar o sistema de dedução de base contra base ou o sistema de dedução de imposto contra imposto. Em outras palavras: pode proceder-se deduzindo do valor da vendas o valor da compra; ou deduzir do imposto pago sobre as vendas o valor do imposto pago sobre as compras.

crédito, ou seja, o valor do débito tributário com que arcaram para o elo seguinte da corrente em cadeia de circulação, até o consumidor final.”¹⁴⁷

4.1.1 O IVA como Alternativa de Tributação – a Experiência do MERCOSUL

A adoção do IVA como tributo incidente sobre o consumo é indispensável para a modernização fiscal. Os receios de que uma alteração ao modelo atual acarrete prejuízos para os orçamentos públicos é infundada, mesmo sem existirem bases estatísticas elaboradas com cálculos precisos. Esse receio era semelhante ao existente na transição do IVA para o ICM, e o resultado dessa modificação mostrou-se muito superior ao esperado¹⁴⁸.

A utilização do IVA em outros países subsidia uma transição tranqüila do atual modelo para um modelo mais moderno e eficiente. Nos países do MERCOSUL as características fundamentais do IVA são, como desta Alejandro Altamirano¹⁴⁹:

- es indirecto: es decir, incide económicamente sobre el consumidor final, consiguientemente grava a los consumos;
- es real: no tiene en cuenta las condiciones personales del sujeto incidido por el impuesto;
- no tiene efecto piramidación: la piramidación aparece en los casos en que el aumento del precio final del bien o servicio es superior al impuesto que en definitiva recauda al Estado;
- es plurifásico y no cumulativo: toda vez que incide una sola vez en el precio final del bien o del servicio prestado;
- es de fácil control: los mecanismos usualmente utilizados por los fisco nacionales son aptos para reducir considerablemente la evasión fiscal.

O IVA na Argentina, tem como fato gerador as vendas de mercadorias, as locações, as prestações de serviços e as importações de coisas móveis. No Uruguai e no Paraguai o fato gerador engloba apenas a venda de mercadorias, a prestação de serviços e a importação. O fundamento para que em todos os países as importações sejam tributadas pelo IVA é a proteção da indústria nacional¹⁵⁰.

¹⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 356.

¹⁴⁸ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 378.

¹⁴⁹ Cf BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **Reforma Tributária e MERCOSUL**, p. 73.

Tradução livre do autor: - é indirecto: ou seja, incide economicamente sobre o consumidor final, consiguientemente incide sobre o consumo; - é real: não leva em conta as condições pessoais do sujeito passivo do imposto; - não tem efeito em cascata: o efeito em cascata aparece nos casos em que o aumento do preço final do bem ou serviço é superior ao imposto arrecadado pelo Estado; - é plurifásico e não-cumulativo: pois incide apenas uma vez no preço final do bem ou do serviço prestado; é de fácil controle: os mecanismos usualmente utilizados pelas administrações fazendárias são aptos para reduzir consideravelmente a sonegação fiscal.

¹⁵⁰ Cf BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **Reforma Tributária e MERCOSUL**, p. 103.

São sujeitos passivos do IVA aqueles que, com habitualidade, realizem venda de mercadorias, importem coisas móveis, as empresas construtoras, os prestadores de serviços, e, na Argentina os locadores, inclusive as empresas públicas¹⁵¹.

As alíquotas do IVA variam nos países do MERCOSUL, na Argentina a alíquota do imposto é de 21%, no Uruguai a alíquota é de 23% e no Paraguai a alíquota é de 20%¹⁵².

Respeitando a natureza original do IVA, na Argentina, no Uruguai e no Paraguai, esse imposto é não-cumulativo, aplica-se o imposto em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, utilizando a técnica de dedução imposto contra imposto, deduzindo o imposto pago na etapa precedente para fins de apuração do débito fiscal¹⁵³.

Assim como o ICMS no Brasil, o IVA nos demais países do MERCOSUL, respeita o princípio do destino para a tributação entre Estados, ou seja, é mantida alíquota zero nas exportações, transferindo-se assim a responsabilidade da tributação ao país de destino¹⁵⁴.

4.1.2 O IVA frente os Princípios Constitucionais Tributários Brasileiros

A instituição de qualquer tributo deve respeitar os princípios básicos do Sistema Tributário Nacional, não seria diferente no caso do IVA, especialmente por ser ele um imposto de linhas modernas e que pretende corrigir as mazelas do atual sistema tributário.

Para se instituir o IVA é indispensável o respeito ao princípio da legalidade. É possível, no entanto, que o IVA, se instituído, tenha a mesma liberdade ao princípio da legalidade que o atual imposto incidente sobre a produção, pelos mesmos motivos, especialmente devido a necessidade de controle extra-fiscal da economia.

O princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade podem ter fundamental importância na aplicação do IVA, possibilitando ao legislador desse imposto estabelecer diferenciação de alíquotas para diferentes situações, pode-se por exemplo, diferenciar empresas por faixa de faturamento, como é hoje a tributação federal através do SIMPLES.

Atualmente o princípio do não-confisco não é respeitado nos impostos incidentes sobre a produção e o consumo, diversas empresas são obrigadas a sonegar para poderem

¹⁵¹ Cf BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **Reforma Tributária e MERCOSUL**, p. 78, 104 e 132.

¹⁵² Cf BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **Reforma Tributária e MERCOSUL**, p. 74, 117 e 130.

¹⁵³ Cf BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **Reforma Tributária e MERCOSUL**, p. 98.

¹⁵⁴ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal: coletânea de estudos técnicos**, p. 366.

crescer frente uma alta carga tributária¹⁵⁵, fato que pode ser sanado numa tributação simplificada pelo valor agregado.

É no princípio da não-cumulatividade que se pauta as maiores críticas ao modelo tributário nacional, na prática a não-cumulatividade no IPI e no ICMS foi distorcida de sua intenção original por não se adotar o regime da concessão ampla de crédito. Atualmente esses impostos não são suportados pelo consumidor, como deveriam ser frente ao princípio da não-cumulatividade, mas sim pelo comerciante ou industrial, onerando a produção e o consumo e prejudicando o crescimento econômico¹⁵⁶.

E é talvez essa a principal crítica dos defensores do Imposto sobre Valor Agregado ao atual modelo de tributação sobre o consumo, o não respeito à não-cumulatividade. Na implantação de um IVA legítimo seriam corrigidas as distorções do atual modelo.

4.2 ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE IMPLANTAÇÃO DO IVA

No intuito de sanar os defeitos do atual Sistema Tributário Nacional o Governo Federal enviou ao Congresso, em 1995, a Proposta de Emenda Constitucional 175, tendo como base a alteração do modelo fiscal vigente buscando uma forma de tributação mais moderna. A proposta logo foi seguida de uma correção, um substitutivo, proposto pelo Presidente da Comissão Especial de Reforma Tributária, o Deputado Mussa Demes.

A idéia original da PEC 175/95 era a modificação de diversos pontos do Sistema Tributário Nacional, e, em relação a tributação sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços. A PEC pretendia “(...) extinguir o IPI e transformar o imposto estadual ICMS em ‘imposto da União, dos Estados e do Distrito Federal’, com o acréscimo das alíquotas estaduais.”¹⁵⁷

Em setembro de 1997 a PEC original sofreu grandes alterações. A pedido do Ministério da Fazenda o então Secretário Executivo, Pedro Parente, compareceu à Comissão Especial de Reforma Tributária com sugestões, praticamente imposições propostas pela Secretaria da Receita Federal buscando remodelar a proposta oficial¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Cf BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **Reforma Tributária e MERCOSUL**, p. 10.

¹⁵⁶ Cf BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **Reforma Tributária e MERCOSUL**, p. 20.

¹⁵⁷ ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário: apreendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 291.

¹⁵⁸ Cf ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário: apreendendo**, p. 294.

Essa nova configuração da PEC tinha como destaque a extinção do IPI, do ICMS, do ISS, do COFINS e do PIS/PASEP, e a criação de um IVA federal compartilhado, incidindo sobre bens e serviços com uma alíquota zero para exportações e uma alíquota única para todas as transações internas¹⁵⁹.

Apesar da pretensão inicial de criar um IVA federal é importante destacar que o projeto não tem a intenção de concentrar a receita tributária para a União. O Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel¹⁶⁰, explica a importância de uma boa estrutura de distribuição de receita:

Não se quer, nesse projeto, afetar o atual equilíbrio. Ou seja, não se quer, com esse projeto, dar-se a titularidade do IVA à União. Não se quer aumentar a concentração de rendas em mãos da União. Não é este o nosso propósito. O nosso objetivo é que se mantenha a atual partilha. Segundo, que tanto quanto possível não se afete a atual distribuição horizontal da renda, ou seja, entre os Estados. Também não se quer que este novo sistema, que esta proposição, produza este tipo de coisa. Não se quer também e aqui cito um outro objetivo que se ampliem as transferências compulsórias de renda, seja da União para os Estados e municípios, seja dos Estados para os municípios. Tanto quanto possível vamos buscar minimizar isso.

A discussão sobre as vantagens e desvantagens da aplicação de um IVA no Brasil é de fundamental importância para evitar que, nesse momento de transição, a ansiedade por uma reforma tributária se sobreponha aos estudos técnicos na área, prejudicando todo o modelo tributário já estruturado.

4.2.1 Vantagens da Aplicação do IVA

Pode-se citar como algumas vantagens da aplicação do IVA:

- *Simplificação do modelo tributário* – com a extinção dos atuais tributos incidentes sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços a criação do IVA eliminaria as questões sobre qual tributo é devido. Um exemplo prático é a distinção que se faz entre a compra de automóveis, onde incide ICMS, e o leasing, onde incide ISS, sendo que o bem é adquirido em ambos os casos. A criação do IVA eliminaria tais dúvidas.
- *Eliminação da competição fiscal entre Estados* – por ter alíquota única em todo o território brasileiro o IVA acabaria com a guerra fiscal gerada pelo ICMS, onde um Estado, para

¹⁵⁹ Cf ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário**: apreendendo, p. 294.

¹⁶⁰ SEMINÁRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA, 1998, Brasília. **Anais**. Brasília: CNI, 1998. p. 53.

sediar determinada indústria, diminuí ou até mesmo isenta a indústria do pagamento do ICMS¹⁶¹.

- *Facilidade de integração tributária* – com a adoção do IVA teríamos a possibilidade de harmonização do Sistema Tributário Brasileiro com outros sistemas em vigor, principalmente aqueles do MERCOSUL¹⁶².
- *Visibilidade* – a prática adotada pelo ICMS, de cobrar-se o imposto “por dentro”, dificulta a percepção do contribuinte do valor do tributo pago. Com a possível cobrança do IVA “por fora” será dada maior transparência ao tributo, resgatando a ética na tributação¹⁶³.
- *Desoneração do processo produtivo* – por reduzir o número de tributos cumulativos a adoção do IVA aumentaria a competitividade da produção nacional, além disso a adoção de uma alíquota zero favoreceria as exportações.
- *Facilidade de fiscalização* – o grande número de tributos faz com que os contribuintes se arrisquem a não recolhe-los, com apenas um imposto incidente sobre a produção, o consumo e a prestação de serviços a fiscalização seria simplificada, reduzindo substancialmente as chances de sonegação¹⁶⁴.
- *Redução dos custos administrativos* – a adoção de um IVA compartilhado possibilitaria uma integração entre as administrações fiscais existentes, a fiscalização federal, por ser mais bem estruturada, poderia colaborar com a fiscalização estadual¹⁶⁵.

4.2.2 Desvantagens da Aplicação do IVA

Pode-se citar como algumas desvantagens da aplicação do IVA:

¹⁶¹ Cf SEMINÁRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA, 1998, Brasília. *Anais*, p. 12.

¹⁶² Cf SEMINÁRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA, 1998, Brasília. *Anais*, p. 13.

¹⁶³ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). *Reforma Fiscal: coletânea de estudos técnicos*, p. 379.

¹⁶⁴ Cf SEMINÁRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA, 1998, Brasília. *Anais*, p. 14.

¹⁶⁵ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). *Reforma Fiscal: coletânea de estudos técnicos*, p. 384.

- *Impacto arrecadatório* – a falta de estudos técnicos sobre o real efeito de uma alteração do atual modelo tributário poderia gerar grandes problemas de arrecadação para os entes públicos, em especial os Estados.
- *Concentração de receitas* – a proposta de um IVA federal centraliza a maior parte das receitas tributárias na mão de um único ente, a União, caso não haja um sistema de repartição de receitas bem estruturado esse fato pode prejudicar o equilíbrio federativo¹⁶⁶.
- *Aceitação popular* – apesar da vantagem de se ter visível a quantidade do tributo a ser pago esse modelo de tributação pode não ser aprovado pelos consumidores, especialmente se a alíquota do IVA utilizada for maior que as atuais do ICMS¹⁶⁷.
- *Pequenas e médias empresas* – atualmente pequenas e médias empresas tem regimes especiais de tributação, as propostas de inclusão do IVA no sistema tributário não prevêm um regime especial para essas empresas. As práticas atuais deveriam ser preservadas numa eventual adoção do IVA.
- *Dificuldade na administração da aplicação de um imposto compartilhado* – a proposta de criar um IVA compartilhado pode causar problemas administrativos caso não haja cooperação entre as administrações fazendárias, apesar de que a participação de Estados e Municípios na receita federal, através dos Fundos de Participação, seja motivo suficiente para que a fiscalização integrada produza ganhos significativos para todos¹⁶⁸.

4.2.3 Impostos Especiais

Além do IVA dois outros tributos podem ser incluídos numa possível reforma tributária:

- *O Imposto sobre Vendas a Varejos* – a incidir diretamente na última etapa da circulação, de competência dos municípios e com alíquotas não superiores a 8%¹⁶⁹.

¹⁶⁶ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 383.

¹⁶⁷ Cf SEMINÁRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA, 1998, Brasília. **Anais**, p. 13.

¹⁶⁸ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 379.

¹⁶⁹ Cf SEMINÁRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA, 1998, Brasília. **Anais**, p. 73.

- *O Imposto sobre Produtos Especiais* – a ser aplicado em um número reduzido de produtos, devido a sua natureza especial, como por exemplo, fumo, bebidas e combustíveis¹⁷⁰.

A justificativa para a instituição de impostos especiais pode fundar-se em argumentos puramente fazendários, ou seja, quando há grande arrecadação com baixo custo administrativo, ou por motivos extrafiscais, como desincentivo ao consumo por ser o produto condenado, do ponto de vista ético, por causar danos à saúde do consumidor¹⁷¹.

Os produtos submetidos a um regime especial de tributação não ficariam excluídos da base de incidência do IVA. O imposto especial é um ônus adicional a ser cobrado devido a peculiaridade do produto, sua nocividade ou elevado potencial tributário.¹⁷²

A criação de um Imposto Especial não deve fundamentar-se apenas na necessidade de tributação decorrente da extinção do IPI, esse imposto deve ser criado para alcançar os propósitos de modernização tributária do consumo.

“A relação dos produtos a serem incluídos no campo da tributação especial, assim como as alternativas de uso dos respectivos recursos, constituem, pois, um espaço ainda aberto ao exame de alternativas e à negociação”.¹⁷³

4.2.4 Quadro Comparativo das Competências Tributárias e da Repartição das Receitas

Competência	Atual modelo	PEC 175
<i>Federal</i>	IPI (10% para Estados) PIS/PASEP COFINS CPMF	IVA compartilhado (25% para Estados)
<i>Estadual</i>	ICMS (25% para Municípios)	IVA compartilhado (25% para Municípios)
<i>Municipal</i>	ISS	IVV

Fonte: elaborado pelo autor com base na PEC 175/95 e na CF/88

¹⁷⁰ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 370.

¹⁷¹ Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 370.

¹⁷² Cf MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 375.

¹⁷³ MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal**: coletânea de estudos técnicos, p. 375.

5 CONCLUSÃO

Nas últimas décadas o termo “reforma tributária” ganhou grande importância dentro do cenário nacional em razão do baixo índice de crescimento econômico, da alta carga tributária e das ineficiências e distorções do atual sistema tributário. Nasceu em todo país a consciência de que uma reforma que busque racionalizar a estrutura tributária brasileira é extremamente necessária e urgente.

Dentre os principais problemas do Sistema Tributário Nacional está a tributação sobre o consumo, cuja característica principal é a complexidade e multiplicidade de impostos e contribuições.

O Governo Federal administra o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição para o PIS/PASEP, os Estados arrecadam o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e os Municípios, por sua vez, o Imposto sobre Serviços (ISS).

É praticamente consenso que a tributação sobre o consumo, da maneira como se apresenta hoje, acarreta perda de competitividade das indústrias nacionais, estimula a guerra fiscal entre Estados, facilita a sonegação fiscal e, do ponto de vista do cidadão, prejudica a transparência da carga tributária efetivamente cobrada em cada produto consumido.

Em consequência desses aspectos, o Poder Executivo Federal encaminhou, em 1995, uma Proposta de Emenda Constitucional, que tomou o número 175, com o objetivo de reformular o sistema tributário nacional. Na ocasião, optou-se por propor uma reforma limitada, entretanto, com o avanço da globalização e do processo de integração da economia brasileira ao cenário internacional houve a necessidade de uma reforma mais abrangente, que pudesse eliminar os problemas do atual sistema tributário.

Essa nova proposta busca modificar profundamente a forma como se tributa o consumo na economia brasileira, trazendo maior racionalidade e eficácia. Ela compreende a criação de um Imposto sobre Valor Agregado de competência federal, com a consequente extinção do IPI, do ICMS, do ISS, do COFINS e do PIS/PASEP.

Os principais objetivos da reforma são: dar maior simplicidade e neutralidade ao sistema tributário; eliminar as desvantagens da produção nacional frente a importada; estabelecer condições necessárias ao processo de harmonização tributária, tanto interna

quanto com o resto do mundo; criar condições para um melhor controle e fiscalização da tributação nacional.

É importante destacar que essa proposta de reforma tributária é apenas preliminar, são necessários maiores estudos e discussões para se aperfeiçoar a atual proposta, existem pontos obscuros que merecem maiores detalhamentos como, por exemplo, o valor das alíquotas, questões relativas à partilha do produto da arrecadação dos novos tributos e as técnicas de fiscalização e controle do novo sistema.

Essa pesquisa é de grande valia pois trata de um tema de extrema relevância para o desenvolvimento nacional: a reforma tributária. Verificou-se através dessa pesquisa que as possíveis vantagens geradas pela introdução do Imposto sobre Valor Agregado no Sistema Tributário Nacional são maiores que as eventuais desvantagens, o que numa primeira análise legitimaria a reforma tributária proposta.

Entretanto não é apenas uma reforma tributária que irá corrigir todos os problemas de tributação no Brasil, toda legislação brasileira é tumultuada, existem hoje no Brasil inúmeras leis ordinárias, portarias e resoluções que acabam gerando uma burocracia exagerada, mas sem eficácia. Uma simplificação de todo esse imbróglio legislativo é fundamental para que se tenha uma maior eficiência no Sistema Tributário Nacional.

6 BIBLIOGRAFIA

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário: apreendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Manual de Direito Tributário**. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

_____, Ubaldo César. **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

BARROCAL, André; CARVALHO, Lucianna. Reforma sai em medida provisória. **Gazeta Mercantil**. São Paulo, 2 de setembro de 2002, página A-7.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Banco Central. **Tributação em Revista**. Brasília, out/nov/dez, 1995.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 21. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Código Tributário Nacional**. Organizador Roque Antonio Carrazza. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. **Ministério da Fazenda. COFINS**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/srf.wwwPessoaJuridica/Cofins/contribuintes.htm>. Acesso em: 18 out. 2002.

_____. **Ministério da Fazenda. CPMF**. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/Cpmf/Inf_Gerais.htm. Acesso em: 18 out. 2002.

_____. **Ministério da Fazenda. PIS/PASEP**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/srf.wwwPessoaJuridica/PisPasep/aliqfat.htm>. Acesso em: 18 out. 2002.

_____. Proposta de Emenda Constitucional 383/2001. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2001/r010628_anx4.PDF>. Acesso em: 15 abr. 2002.

CASSONE, Vittorio. **Comentários sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social**. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/ce/cenovo/revista/0512CofinsVittorio.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2002.

_____, Vittorio. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **ICMS: comentários à Lei Complementar 87/96 de 13/09/96**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

CHIESA, Clélio. **ICMS: sistema constitucional brasileiro: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel. A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não-cumulatividade. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. v. 4. n. 14. p. 56-74. jan./mar. 1996.

COSCIANI, Cesare. **El Impuesto al Valor Agregado**. Buenos Aires: Depalma, 1969.

CRETELLA JR., José. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no Contexto Latino-Americano**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FERRARI, Alfonso Trujilo. **Metodologia da Pesquisa Científica**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982. p. 4.

FOERSTER, Gerd; SUDHAUS, Ingo. **Tendências Atuais da Reforma Tributária no Brasil**. Disponível em: <<http://www.ahkbrasil.com/jur012000p.htm>>. Acesso em: 10 out. 2001.

- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- GOUVEIA, Evaristo Paulo. **Imposto Geral sobre Operações ou Transações Usando como Base Tributável o Valor Agregado**. São Paulo: Bushatsky, 1976.
- LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20 ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MARKONI, Martina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Folha de São Paulo**. São Paulo, 01 nov. 2001, pagina F-9. Disponível em: <<http://www.ciro23.com.br/23/noticias/vernoticia.asp?ID=182>>. Acesso em: 20 de jun. 2002.
- MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). **Reforma Fiscal: coletânea de estudos técnicos**. São Paulo: DBA, 1993. vol 2. p. 358.
- MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos Indiretos no Mercosul e Integração**. São Paulo: LTr, 2000.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica: idéia e ferramentas para o pesquisador do direito**. Florianópolis: OAB/SC, 1999.
- ROSA JR., Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro & Tributário**. 13. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- SANTOS, João Almeida; PARRA, Domingos Filho. **Metodologia Científica**. São Paulo: Futura, 1998.
- SEMINÁRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA, 1998, Brasília. **Anais**. Brasília: CNI, 1998.
- SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- XAVIER, Alberto. **Direito Tributário e Empresarial: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

ANEXO

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 175-A/95
SUBSTITUTIVO DO RELATOR

Altera o Sistema Tributário Nacional.

Art. 1º Os artigos da Constituição Federal abaixo enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 145.....

§ 3º Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir taxa que tenha por fato gerador a prestação efetiva dos serviços de conservação, limpeza ou iluminação de logradouros públicos urbanos.

§ 4º A exigência de imposto e taxa poderá ser efetuada na mesma notificação de lançamento.

§ 5º A lei complementar estabelecerá a forma e os critérios a serem observados e indicará as autoridades tributárias que poderão requisitar, às instituições financeiras, informações sobre as operações dos contribuintes."

"Art. 146

IV - dispor sobre a integração dos cadastros de contribuintes e da estrutura de fiscalização tributária federal, estadual e municipal."

"Art. 148. A União, mediante lei, poderá instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência."

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção ambiental, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III.

§ 1º As contribuições sociais sobre o faturamento ou a receita, quando exigidas das pessoas jurídicas:

I - não incidirão na exportação e incidirão na importação, inclusive se efetuada por pessoa física;

II - não se sujeitarão ao disposto no art. 150, III, "b";

III - não poderão ser exigidas mediante cobrança cumulativa, em relação às mesmas contribuições.

§ 2º As contribuições de intervenção ambiental poderão ter fatos geradores, alíquotas e bases de cálculo diferenciados em razão do grau de utilização ou degradação dos recursos ambientais ou da capacidade de assimilação do meio ambiente.

§ 3º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social."

"Art. 150.....

c) antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituir ou aumentar, observado o disposto na alínea anterior;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, admitida a cobrança de pedágio;

§ 1º A vedação do inciso III, 'b' e 'c', não se aplica aos empréstimos compulsórios e aos impostos previstos no art. 153, I, II e V, e § 6º.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição."

"Art. 151.....

IV - editar medida provisória em matéria tributária, exceto em relação aos impostos de que trata o art. 153, I, II e V, e § 6º."

"Art. 153.....

I - importação de produtos estrangeiros e de serviços;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados e de serviços;

VII - grandes fortunas.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II e V.

§ 6º A União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação."

Art. 2º A Seção IV do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

"Seção IV - Dos Impostos da União, dos Estados e do Distrito Federal"

"Art. 154. A União, os Estados e o Distrito Federal arrecadarão, compartilhadamente, impostos sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

II - operações relativas à circulação de combustíveis automotivos definidos em lei complementar.

§ 1º Os impostos previstos no incisos I e II observarão as seguintes normas comuns:

I - serão instituídos e regulados em lei complementar;

II - as alíquotas de cada mercadoria ou serviço serão uniformes em todo o território nacional;

III - a cada alíquota estadual corresponderá uma alíquota federal fixada em lei, sendo admitida, quanto a esta, a faculdade de que trata o art. 153, § 1º;

IV - as alíquotas dos Estados e do Distrito Federal serão fixadas pelo Senado Federal, mediante resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada por três quartos de seus membros;

V - serão compensáveis entre si, nas hipóteses e condições estabelecidas pela lei complementar que regulamentar o imposto previsto no inciso I do caput:

a) as parcelas federais de ambos os impostos;

b) as parcelas estaduais de ambos os impostos;

VI - a lei complementar indicará as formas de compensação e aproveitamento dos impostos, assegurando:

a) compensação relativa ao imposto incidente sobre aquisições destinadas ao ativo permanente, obedecidos os critérios nela estabelecidos;

b) prioridade ao ressarcimento de saldo credor que venha a remanescer em poder do contribuinte em decorrência de operações ou prestações interestaduais ou para o exterior;

VII - não incidirão sobre a exportação de combustíveis automotivos e de mercadorias, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior, assegurado o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

VIII - as alíquotas da União e as dos Estados e do Distrito Federal serão aplicadas sobre a mesma base de cálculo, admitida base de cálculo diferente se a parcela federal ou estadual do imposto for calculada através de alíquota específica;

IX - é vedada a concessão de isenção, incentivo ou benefício fiscal relativos à parcela estadual dos impostos, exceto se para reduzir a formação de saldos credores, nos casos indicados no inciso VI, "b";

X - compete aos Estados e ao Distrito Federal exercer a fiscalização, sem prejuízo de fiscalização suplementar da União, atendendo a critérios de especialização e integração, na forma da lei complementar;

XI - órgão do Poder Executivo de cada Estado e do Distrito Federal decidirá o contencioso administrativo relativo aos impostos;

XII - será da competência da Justiça estadual o julgamento das ações relativas aos impostos;

XIII - lei complementar criará órgão colegiado com participação da União e, majoritária, dos Estados e do Distrito Federal, com atribuição, entre outras que indicar, de responder consultas;

XIV - caberá à União expedir o regulamento e os atos administrativos normativos, com a prévia audiência do órgão mencionado no inciso anterior.

§ 2º O imposto previsto no inciso I do caput observará, ainda, o seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido, em cada operação ou prestação:

a) na determinação da parcela devida aos Estados e ao Distrito Federal, com o montante por eles cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) na determinação da parcela devida à União, com o montante por ela cobrado nas operações e prestações anteriores;

II - a lei estadual poderá aumentar em até vinte por cento as alíquotas estaduais fixadas na forma do § 1º, IV, deste artigo, devendo o aumento atingir todas as alíquotas na mesma proporção;

III - as alíquotas federais e estaduais serão exclusivamente as seguintes:

a) padrão, aplicável a todas as operações e prestações, exceto às mencionadas nas demais alíneas deste inciso;

b) reduzida e ampliada, aplicáveis a operações e prestações estabelecidas em lei complementar;

c) especial, destinada a conceder tratamento mais favorecido aos serviços de educação, aos gêneros alimentícios de primeira necessidade listados em lei complementar e à energia elétrica produzida por fontes eólica e solar, por biomassa e por pequenas centrais hidrelétricas;

d) seletivas ou específicas, aplicáveis às operações relativas à circulação de tabaco e seus produtos, bebidas e energia elétrica e às prestações de serviços de comunicação, definidas em lei complementar;

IV - nas operações e prestações interestaduais entre contribuintes, a alíquota estadual será reduzida a zero e a federal acrescida dos pontos percentuais correspondentes à alíquota do Estado de origem;

V - nas operações e prestações interestaduais destinadas a não contribuinte ou a contribuinte submetido a sistema simplificado que implique a não utilização do imposto anteriormente pago, será devido à União também o montante do imposto resultante da aplicação da alíquota do Estado de origem, assegurada a compensação prevista no inciso I, "a";

VI - no caso do inciso anterior, a União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto calculado através da alíquota estadual, proporcionalmente às respectivas arrecadações do imposto;

VII - incidirá:

a) sobre a importação de bem, mercadoria e serviço cuja prestação tenha se iniciado no exterior destinados a pessoa natural ou jurídica, qualquer que seja a finalidade, cabendo o montante do imposto cobrado através da alíquota estadual ao Estado ou ao Distrito Federal em que estiver situado o estabelecimento ou a residência do destinatário;

b) sobre a exploração, com ou sem cessão de direitos, de bens corpóreos ou incorpóreos, que assegurem a fruição ou criem utilidades por meios eletrônicos ou por quaisquer outros meios;

VIII - o imposto não incidirá:

a) sobre a prestação de serviço de navegação aérea e marítima;

b) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

c) sobre serviços de radiodifusão sonora e de transmissão de sons e imagens, de recepção livre e gratuita;

IX - a lei complementar poderá equiparar a operação ou prestação:

a) a transmissão de título que represente a mercadoria;

b) a transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular;

c) o recebimento, do exterior, de bem, mercadoria ou serviço, ainda que o remetente ou prestador seja o destinatário;

X - poderá ser instituído regime simplificado de pagamento do imposto para os produtores rurais e empresas que exerçam exclusivamente atividades agropecuárias;

XI - a lei complementar:

- a) disporá sobre a atribuição prevista no art. 150, § 7º, no caso do imposto;
- b) definirá o regime de compensação do imposto;
- c) indicará o local de ocorrência das operações e prestações para efeito da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável;
- d) estabelecerá normas sobre a entrega dos recursos de que trata o inciso VI;
- e) poderá diferir o pagamento do imposto e dispensar o pagamento se a operação ou prestação seguinte destinar a mercadoria ou o serviço a outro Estado ou ao exterior;
- f) poderá determinar a não incidência do imposto no caso de serviço que constitua fato gerador da contribuição de que trata o art. 193, § 3º;
- g) poderá estabelecer procedimentos que atribuam o produto da arrecadação da alíquota estadual e distrital federal, ao Estado ou ao Distrito Federal de localização do destinatário da mercadoria;

XII - a isenção relativa à parcela do imposto arrecadada pela União e a não-incidência serão uniformes em todo o território nacional e, salvo determinação em contrário da lei complementar:

- a) não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretarão a anulação do crédito relativo às operações e prestações anteriores, exceto se a operação ou prestação seguinte destinar a mercadoria ou o serviço para outro Estado;

XIII - os saldos credores da parcela federal do imposto existente há mais de três meses poderão ser compensados com débitos do contribuinte relativos ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e às contribuições sociais de que trata o art. 149, § 1º, na forma estabelecida em lei complementar;

XIV - a compensação a que se refere o inciso anterior não poderá implicar redução de transferências federais aos Estados, Distrito Federal e Municípios;

XV - o imposto incidente sobre mercadorias e serviços adquiridos por produtores de hidrocarbonetos líquidos em estado natural será aproveitado na forma prevista na lei complementar de que trata o § 1º, I.

§ 3º O imposto previsto no inciso II do caput observará, ainda, o seguinte:

I - incidirá uma única vez desde a produção ou importação até o consumo final, e as alíquotas poderão ser seletivas;

II - os produtos por ele tributados não sofrerão a incidência de qualquer outro imposto ou contribuição, exceto dos impostos previstos no art. 153, I e II, e das contribuições de intervenção ambiental e no domínio econômico;

III - a parcela estadual do imposto será devida ao Estado consumidor do produto, na forma regulamentada em lei complementar;

IV - os hidrocarbonetos líquidos em estado natural não sofrerão a incidência de qualquer imposto ou contribuição, exceto dos impostos previstos no art. 153, I e II, e das contribuições de intervenção ambiental e no domínio econômico.

§ 4º O disposto no art. 102, § 2º, será aplicado também, quanto a seus efeitos e eficácia, às demais decisões definitivas de mérito do mesmo Tribunal, proferidas por pelo menos dois terços de seus membros, relativas aos impostos de que trata este artigo."

Art. 3º Os arts. 155 e 156 passam a integrar as Seções V e VI do Capítulo I do título VI da Constituição Federal, com as seguintes alterações:

"Seção V - Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal"

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

II - propriedade territorial rural;

§ 1º

IV - será progressivo e terá suas alíquotas mínima e máxima fixadas pelo Senado Federal.

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel;

II - poderá ser objeto de convênios com os Municípios para efetivação de sua cobrança."

"Seção VI - Dos Impostos dos Municípios"

"Art. 156.....

III - venda a varejo de mercadorias e prestação de serviços listados em lei complementar.

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - poderá ter alíquotas diferenciadas, de acordo com a localização ou o uso do imóvel, e alíquotas progressivas no tempo ou em razão do valor do imóvel, nos termos de lei municipal,

e terá suas alíquotas máximas fixadas em lei complementar;
II - não se sujeitará ao disposto no art. 150, III, "c".

§ 3º O imposto previsto no inciso III:

I - não incidirá na exportação de mercadorias, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior;

II - incidirá na importação de bem, mercadoria e serviço cuja prestação tenha se iniciado no exterior, destinados a não contribuintes dos impostos de que trata o art. 154;

III - quanto à tributação dos serviços incidirá:

a) sobre os de alojamento e alimentação;

b) sobre os demais, prestados a não contribuintes dos impostos de que trata o art. 154;

IV - terá alíquota uniforme para todas as vendas e prestações fixada em lei complementar;

V - não será objeto de isenção, benefício ou incentivo fiscal;

VI - será regulado em lei complementar que, inclusive, definirá venda a varejo e fixará prazos de recolhimento.

§ 4º Os Municípios poderão instituir contribuição para suplementação dos serviços de segurança pública prestados pelos Estados, execução de obra de pavimentação e saneamento nas zonas urbanas, custeio de coleta de lixo e iluminação pública, observados os seguintes critérios:

I - quando a contribuição for referente à segurança pública, a sua cobrança fica condicionada à prévia consulta popular e à aprovação de um plano suplementar de segurança, com o respectivo cálculo do valor a ser cobrado;

II - quando a contribuição for referente a obra de pavimentação e saneamento, será feito prévio edital da obra a ser realizada, com seu respectivo custo e rateio, limitada a cobrança ao custo desta."

Art. 4º Os arts. 157 a 162 passam a integrar a Seção VII do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal, com as seguintes alterações:

"Seção VII - Da Repartição das Receitas Tributárias"

"Art. 158. Pertencem aos Municípios:

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação estadual referente ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços e ao imposto sobre operações relativas à circulação de combustíveis automotivos, acrescidos dos recursos que forem atribuídos aos Estados nos termos do art. 154, § 2º, VI."

"Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e do produto de sua arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços e do imposto sobre operações relativas à circulação de combustíveis automotivos quarenta e sete por cento na seguinte forma:

II - do produto da arrecadação do imposto sobre a importação de produtos estrangeiros e de serviços, quinze por cento aos Estados e ao Distrito Federal, na forma prevista em lei complementar, proporcionalmente ao saldo anual positivo de suas exportações para o estrangeiro em relação às suas importações.

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-ão:

I - a parcela da arrecadação do imposto mencionado no art. 153, III, pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I;

II - a parcela da arrecadação federal dos impostos mencionados no art. 154, que exceder a vinte e cinco por cento do produto da arrecadação estadual dos mesmos impostos;

III - o montante dos recursos entregues pela União aos Estados e ao Distrito Federal na forma prevista no art. 154, § 2º, VI.

§ 2º Em nenhuma hipótese, a base de cálculo das entregas previstas no art. 159, I, relativas aos impostos de que trata o art. 154, poderá ser inferior a vinte e cinco por cento do produto da arrecadação estadual desses impostos.

§ 3º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido."

"Art. 160.

§ 1º A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias.

§ 2º O valor dos recursos retidos em virtude do disposto no parágrafo anterior não poderá exceder o dos créditos."

"Art. 161.....

§ 1º No caso das usinas hidrelétricas, cinquenta por cento do valor adicionado serão atribuídos aos Municípios em que estiverem instaladas e cinquenta por cento serão atribuídos aos Municípios impactados pelo reservatório, proporcionalmente à área alagada.

§ 2º O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II."

Art. 5º O art. 167, § 4º da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art.167.....

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as vinculações expressamente previstas nesta Constituição;

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 154, 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, 'a' e 'b', e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta."

Art. 6º O art. 171 da Constituição Federal vigorará com a seguinte redação:

"Art. 171. A lei poderá definir práticas de comércio exterior danosas à economia nacional e autorizar a cobrança de direitos compensatórios e a imposição de limitações e sanções que visem a neutralizá-las ou coibi-las.

Parágrafo único. A cobrança de direitos compensatórios e a imposição de limitações e sanções poderão alcançar as práticas ocorridas a partir da data da publicação do ato que indicar o início do processo de sua apuração."

Art. 7º Ficam acrescentados ao art. 193 da Constituição Federal os seguintes parágrafos:

"Art. 193.....

§ 1º As ações da União no âmbito da Ordem Social e as mencionadas no art. 239 terão como fonte de financiamento, entre outros, recursos provenientes de sua arrecadação dos impostos de que trata o art. 154, correspondentes ao montante que exceder a vinte e cinco por cento do produto da arrecadação estadual dos mencionados impostos, acrescidos do produto da

arrecadação das contribuições de que tratam o § 3º deste artigo e o art. 149, § 1º, destinados, no mínimo:

I - cinquenta e sete inteiros e cinco décimos por cento à seguridade social, mencionada no art. 195;

II - seis inteiros e cinco décimos por cento ao ensino fundamental público, mencionado no art. 212;

III - vinte e dois por cento ao amparo ao trabalhador, mencionado no art. 239.

§ 2º Os recursos não utilizados na forma do parágrafo anterior serão aplicados de acordo com os critérios estabelecidos em lei complementar, podendo, inclusive, ser aplicados no financiamento de programas que visem a ampliar a geração de emprego, adicionalmente aos mencionados no art. 239, § 1º, obedecidos os critérios previstos nesse parágrafo.

§ 3º As ações de que trata este artigo terão como fonte adicional de financiamento contribuição social incidente sobre a receita, devida pelas instituições e estabelecimentos mencionados no art. 192, I e II.

§ 4º. A não-cumulatividade, nos casos previstos no parágrafo anterior, será observada mediante abatimento das despesas com captação de recursos, sinistros e outras que a lei indicar."

Art. 8º O art. 195 da Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 195 A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive os previstos nos parágrafos do art. 193, e das seguintes contribuições sociais:

§ 4º A lei complementar poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, desde que sejam não-cumulativas e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios de impostos.

§ 6º Às contribuições sociais de que tratam este artigo e o art. 193, § 3º não se aplica o disposto no art. 150, III, 'b'."

Art. 9º Ao art. 203 da Constituição Federal é acrescentado o seguinte parágrafo:

"Art. 203

Parágrafo único. A União instituirá programa de garantia de renda mínima destinado a assegurar a subsistência das famílias de baixa renda, a ser realizado por meio de convênios com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, na forma da lei."

Art. 10. O art. 212 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte alteração:

"Art. 212....."

§ 5º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento recursos previstos nos parágrafos do art. 193.

§ 6º A parcela da arrecadação de que trata o art. 159, § 1º, II, não será considerada receita de impostos, para os fins previstos no caput deste artigo."

Art. 11. O art. 239 da Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 239. O programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo, atendidas as condições e os termos da lei, serão financiados por recursos do fundo de amparo ao trabalhador previstos nos parágrafos do art. 193.

§ 3º Aos servidores públicos e aos empregados que percebam até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado nesse valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos programas previstos no parágrafo anterior em 5 de outubro de 1988."

Art. 12. É acrescentado o seguinte artigo às Disposições Constitucionais Gerais da Constituição Federal:

"Art. 251. A transferência de novos encargos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estará condicionada à correspondente transferência de recursos pela União e pelos Estados."

"Art. 252. A critério do desapropriante, a desapropriação de imóvel urbano poderá ser indenizada através da anulação de crédito tributário inscrito em dívida ativa."

Art. 13. São acrescentados os seguintes artigos ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

"Art. 76. Os recursos do art. 155, II, da Constituição Federal, previstos no art. 60, § 2º, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, serão substituídos por recursos decorrentes da aplicação da mesma alíquota sobre a arrecadação da parcela estadual dos impostos de que trata o art. 154 da Constituição Federal."

"Art. 77. Nos cinco primeiros exercícios financeiros em que for exigido o imposto de que trata o art. 154, I, da Constituição Federal será observado o seguinte:

I - as alíquotas mencionadas no art. 154, § 2º, III, da Constituição Federal, destinadas à exigência da parcela estadual do imposto, serão as seguintes:

- a) padrão, igual ou superior a quinze por cento;
- b) reduzida e ampliada, iguais, respectivamente, a oitenta por cento e a cento e vinte por cento da alíquota padrão;
- c) especial, até trinta por cento da alíquota padrão;
- d) seletivas, iguais ou superiores a cento e setenta por cento da alíquota padrão;

II - nas operações e prestações interestaduais, exceto as relativas a petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, será devida:

- a) ao Estado ou ao Distrito Federal onde ocorrer a operação ou prestação, a parcela do imposto resultante da alíquota interestadual fixada na forma dos incisos III e IV deste artigo;
- b) à União, a parcela do imposto resultante da aplicação da alíquota federal, acrescida da diferença entre a alíquota estadual fixada na forma do inciso I deste artigo e a interestadual correspondente;

III - nos dois primeiros exercícios financeiros, as alíquotas interestaduais serão de:

- a) sete por cento quando correspondentes às alíquotas estaduais padrão, ampliada e seletiva, nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, e doze por cento nas demais operações e prestações interestaduais;
- b) dois quintos das alíquotas estaduais reduzida e especial aplicáveis às mesmas mercadorias e serviços, nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, e dois terços nas demais operações e prestações interestaduais;

IV - no terceiro, quarto e quinto exercícios financeiros, as alíquotas interestaduais serão iguais, respectivamente, a três quartos, metade e um quarto das mencionadas no inciso anterior;

V - nos dois primeiros exercícios financeiros em que for exigido, o imposto não se sujeitará ao disposto no art. 150, III, -b-;

VI - o montante de recursos de que trata o art. 154, § 2º, VI, da Constituição Federal, será igual ao resultante da aplicação do acréscimo previsto no inciso II, -b-, deste artigo à base de cálculo do imposto, e será entregue aos Estados proporcionalmente às respectivas arrecadações do imposto;

VII - o imposto devido pelo contribuinte resultará da consolidação dos saldos apurados em todos os seus estabelecimentos situados:

a) no mesmo Estado ou Distrito Federal;

b) em todo o território nacional, caso remanesça saldo credor da parcela do imposto federal;

VIII - o montante do imposto devido em cada operação ou prestação integrará sua base de cálculo."

"Art. 78. Até que seja fixada em lei complementar, a alíquota do imposto de que trata o art. 156, III, será de quatro por cento."

"Art. 79. As desonerações relativas ao imposto sobre produtos industrializados, concedidas sob condição e por prazo certo, serão observadas, até seu término, quanto à parcela federal do imposto de que trata o art. 154, I, da Constituição Federal, na redação dada por esta Emenda."

"Art. 80. As desonerações relativas ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, concedidas sob condição e por prazo certo até 31 de outubro de 1999, serão observadas, até seu término, quanto à parcela estadual do imposto de que trata o art. 154, I, da Constituição Federal, na redação dada por esta Emenda.

§ 1º Do terceiro ao oitavo exercício financeiro em que for exigido o imposto de que trata o art. 154, I, a União concederá, nos termos da lei complementar que o instituir, financiamento, com tratamento diferenciado, aos seus contribuintes beneficiados pelas desonerações mencionadas no caput deste artigo, suplementar ao benefício concedido pelo Estado ou Distrito Federal, e que atendam, ao menos, as seguintes condições:

I - vinculação a investimentos em estabelecimento industrial, apoiados por programa estadual de desenvolvimento;

II - comprovação junto ao Tribunal de Contas da União do compromisso assumido em ato celebrado com o Estado ou o Distrito Federal, ao qual será dada ampla publicidade;

III - limitação do financiamento, por contribuinte, a percentual de sua arrecadação federal do imposto, apurado com critério baseado nas saídas interestaduais de mercadorias produzidas no Estado e nas alíquotas mencionadas no art. 77, III e IV. § 2º O montante de financiamentos mencionado no parágrafo anterior ficará limitado, anualmente, a valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais à arrecadação total da parcela estadual do imposto:

I - setenta e cinco centésimos por cento no terceiro exercício financeiro em que ele for exigido;

II - um inteiro e cinco décimos por cento, no quarto exercício;

III - dois inteiros e vinte e cinco décimos por cento, no quinto exercício;

IV - três por cento, a partir do sexto exercício."

"Art. 81. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias."

"Art. 82. Em relação à Zona Franca de Manaus, até 5 de outubro de 2023, a legislação do imposto previsto no art. 154, I, da Constituição Federal, na redação dada por esta Emenda observará:

I - quanto à competência da União:

a) as operações relativas a mercadorias a ela destinadas, dela provenientes ou realizadas em seu território receberão o mesmo tratamento tributário, mantidas as vantagens comparativas, dispensado pelo imposto sobre produtos industrializados em 1º de janeiro de 1999;

b) a União não crescerá às suas, total ou parcialmente, as alíquotas do imposto estadual;

c) concessão de crédito, ao adquirente estabelecido fora da Zona Franca de Manaus, igual ao montante do imposto não exigido relativo a mercadorias nela produzidas;

II - quanto à competência dos Estados e do Distrito Federal:

a) as operações relativas a mercadorias a ela destinadas ou dela provenientes receberão o mesmo tratamento tributário dispensado em 1º de janeiro de 1999 pela legislação do imposto previsto no art. 155, II da Constituição Federal;

b) a legislação do imposto a ser observada nas operações realizadas em seu território será da competência do Estado do Amazonas.

Parágrafo único. Em relação à Zona Franca de Manaus, a cobrança do imposto previsto no art. 154, II, observará, no que for aplicável, o disposto nos incisos I e II deste artigo."

"Art. 83. Em relação à Zona Franca de Manaus, até 5 de outubro de 2023, a importação de produtos estrangeiros receberá o mesmo tratamento tributário dispensado, em 1º de janeiro de 1999, pelo imposto de que trata o art. 153, I, da Constituição."

"Art. 84. Pelo prazo de três anos, do montante da arrecadação federal do imposto de que trata o art. 154, II, da Constituição Federal, efetuada a dedução prevista no art. 159, § 1º, II, serão destinados a obras de infra-estrutura do sistema nacional de viação, priorizadas a conservação, recuperação, eliminação de pontos críticos, melhoria e adequação de capacidade das rodovias:

I - cinquenta e três por cento, pela União;

II - vinte e um inteiros e cinco décimos por cento, pelos Estados e Distrito Federal;

III - vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento pelos Municípios.

§ 1º A destinação dos recursos aos Estados, Distrito Federal e Municípios obedecerá à legislação dos fundos de participação previstos no art. 159, I, -a- e -b-, da Constituição Federal.

§ 2º Três por cento da parcela federal do imposto, efetuada a dedução prevista no caput, serão aplicados na forma prevista no art. 159, I, "c", da Constituição Federal."

"Art. 85. A lei complementar que instituir os impostos previstos no art. 154, na redação dada por esta Emenda, estabelecerá a forma de aproveitamento dos saldos credores dos impostos de que tratam os arts. 153, IV e 155, II, da Constituição, na redação dada em 1988 e 1993. "

"Art. 86. O disposto no art. 150, III, -c- não se aplica ao início da cobrança dos impostos mencionados nos arts. 154 e 156, III, da Constituição Federal, na redação dada por esta Emenda."

Art. 14. Aplica-se o art. 34, §§ 3º, 4º e 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias às situações decorrentes desta Emenda.

Art. 15. Esta Emenda Constitucional, ressalvado o disposto no parágrafo único, entrará em vigor na data em que passarem a ser exigidos os impostos previstos nos arts. 154 e 156, III, da Constituição Federal.

Parágrafo único. Entram em vigor na data da publicação desta Emenda Constitucional:

I - as alterações relativas aos seguintes dispositivos constitucionais: art. 145, §§ 3º, 4º e 5º, art. 146, IV, art. 148, caput, art. 149, caput, e §§ 2º e 3º, art. 150, III, "c" e V, art. 151, IV, exceto a menção ao § 6º, art. 153, I, II e VII, art. 156, §§ 1º e 4º, art. 160, §§ 1º e 2º, art. 167, IV, e art. 171;

II - os arts. 251 e 252 da Constituição Federal;

III - o art. 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

IV - o art. 14, no que se refere aos §§ 3º e 4º do artigo nele mencionado.

Art. 16. Ficam revogados, a partir da data prevista no caput do artigo anterior, os seguintes dispositivos da Constituição Federal: art. 153, IV e VI, e §§ 3º e 4º, art. 155, § 3º, art. 157, II, e art. 195, I, "b".

Brasília, dezembro de 2000.

Deputado MUSSA DEMES