

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

CESAR BARRETO SPILLERE DA SILVA

REFORMA TRIBUTÁRIA

A Adoção do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)

Florianópolis

2008

CESAR BARRETO SPILLERE DA SILVA

**REFORMA TRIBUTÁRIA: A ADOÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR
AGREGADO (IVA)**

Monografia apresentada como requisito acadêmico para obtenção do título de Bacharel em Direito do Curso de Graduação de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientador: Professor Doutor Carlos Araújo Leonetti.

Co-orientadora: Professora Elena de Lemos Pinto Aydos.

Florianópolis

2008

CESAR BARRETO SPILLERE DA SILVA

**REFORMA TRIBUTÁRIA: A ADOÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR
AGREGADO (IVA)**

Esta Monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina, na área de Direito Tributário.

Banca Examinadora:

Presidente: Professor Doutor Carlos Araújo Leonetti

Membro: Professor Doutor Marcos Rogério Palmeira

Membro: Fabiana Ávila

Coordenador do Curso: Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis, 03 de dezembro de 2008.

Dedicatória

Aos meus pais, Márcio e Maria Agueda,
pelos valores transmitidos e pela confiança depositada em
mim nesses longos anos de estudo.

Agradecimentos

Agradecimentos especiais à família querida: meus pais, pelo amor, apoio incondicional e confiança inabalável; meu irmão, parceiro que sempre me aconselha; minha irmã, fonte de carinho e cuidados por demais valiosos.

À Ana Paula, namorada e melhor amiga, figura ímpar, companheira ideal e responsável por momentos mais que especiais.

Aos amigos: os de infância que me fizeram entender o significado da palavra lealdade; os de curso, em especial aqueles com os quais compartilhei intensos laços de amizade ao longo da vida acadêmica e que, com certeza, perdurarão;

Aos meus colegas de trabalho, do SINTE, PFN e Guedes Pinto Advogados e Consultores, chefes, funcionários e estagiários, os quais possibilitaram meu desenvolvimento intelectual e pessoal e, ainda, apoiarem-me diretamente na construção desta pesquisa;

Ao Professor Dr. Carlos Araújo Leonetti, por despertar em mim o interesse pelo Direito Tributário ao possibilitar que eu trabalhasse como estagiário na Procuradoria da Fazenda Nacional e, anos mais tarde, por orientar-me neste trabalho acadêmico.

Agradecimento que estendo à minha co-orientadora, Elena Aydos, ótima professora de Direito Tributário, que, com paciência e proficiência, ajudou-me na elaboração desta monografia.

A todos os demais, não citados, mas que influíram no meu crescimento acadêmico, pessoal e profissional.

RESUMO

O Brasil possuía uma legislação tributária dispersa até 1965, quando a EC n. 18 definiu o conceito constitucional de Sistema Tributário Nacional. Surgiu, por conseguinte, o Código Tributário Nacional de 1966, o qual foi sistematicamente reformado até a Constituição de 1988. Esta, ampliou a limitação do poder de tributar dos entes federativos, adotando uma nova discriminação de competências tributárias. Ao mesmo tempo, a Constituição tentava privilegiar o equilíbrio dos Estados, dando-lhes mais autonomia na seara tributária. Somando-se a isto a retirada de parte das transferências fiscais, nociva guerra fiscal foi instaurada. O artificialismo tributário criado para atrair empresas, decorrente da guerra fiscal, acaba interferindo na eficiência econômica ao reduzir o custo privado da produção e aumentar seu custo social. Nesse contexto, põe-se em perspectiva movimento integracionista europeu, o qual, buscando o mercado sem barreiras fiscais, adotou o Imposto sobre o Valor Agregado, cuja neutralidade e não-cumulatividade representaram grande vantagem para a criação do bloco econômico mais eficaz do mundo. O processo de adoção do IVA, entretanto, não se deu do dia para a noite. Atualmente, encontra-se em um regime transitório que se arrasta desde 1985, quando foi decidido, na Cimeira de Milão, pela adoção do princípio do Estado de origem, em que a tributação se dá no Estado produtor. No Brasil, a PEC n. 233, de 2008, é mais uma tentativa de reforma tributária, visando a simplificação do sistema e a eliminação da guerra fiscal, dentre outros. Para atingir esses objetivos, o texto propõe a adoção do IVA, um em âmbito federal outro em nível estadual. Apesar da necessidade de reforma tributária reclamada pela sociedade civil organizada, a proposta do Governo Federal muda radicalmente o sistema tributário, mas não garante a consecução dos objetivos divulgados. Ademais, vai de encontro ao modelo europeu, abandonando o princípio do Estado de origem o que, certamente, causará prejuízos aos Estados produtores, não resolvendo a malsinada questão da guerra tributária.

Palavras-chave: reforma tributária - sistema tributário nacional - guerra fiscal - união européia - iva.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	14
1 Histórico da Tributação no Brasil.....	15
2 Princípios Constitucionais Tributários na Constituição de 1988.....	21
2 Princípio da legalidade tributária.....	23
3 Princípio da irretroatividade	25
4 Princípio da não-surpresa do contribuinte.....	26
5 Princípio da isonomia ou igualdade tributária.....	27
6 Princípio da capacidade contributiva.....	29
7 Princípio da vedação de efeitos confiscatórios.....	30
8 Princípio da uniformidade da tributação.....	31
9 Outras vedações constitucionais.....	32
10 Princípios implícitos.....	33
3 A Guerra Fiscal entre as Unidades Federativas.....	34
11 MODELO DE TRIBUTAÇÃO DA UNIÃO EUROPÉIA.....	38
4 Harmonização legislativa da União Européia.....	39
5 A adoção do IVA para a harmonização da tributação indireta na União Européia	40
12 Princípio da Origem e do Destino.....	47
6 A situação atual do IVA e as Perspectivas para o Futuro no Âmbito da Comunidade Econômica Européia.....	51
13 A REFORMA TRIBUTÁRIA.....	57
7 Propostas de Reforma Tributária.....	57
8 Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008.....	62
14 IVA-F.....	66

15	IVA-E.....	70
9	A Harmonização Tributária e a Adoção do IVA no Brasil.....	74
	CONCLUSÃO.....	78
	REFERÊNCIAS.....	82

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A – Projeto de Emenda à Constituição n. 233, de 2008.

INTRODUÇÃO

A despeito de alterações pontuais introduzidas em anos recentes, o sistema tributário brasileiro vigente conta com inúmeras deficiências: é excessivamente complexo, facilita ou mesmo estimula a sonegação e não é propício à harmonização com os sistemas tributários dos nossos principais parceiros, como requer o processo de abertura da economia nacional. Destarte, indigitadas mazelas restam por prejudicar o desenvolvimento econômico do país.

Atualmente, percebe-se da sociedade civil organizada, em especial por parte dos empresários, manifestações em favor de uma Reforma Tributária mais ampla. Todavia, antes de falar em reforma do sistema tributário brasileiro, mister se faz lembrar que o Brasil é uma República Federativa, constituída pela união indissolúvel dos Estados-membros (vinte e seis), Distrito Federal e dos Municípios (pouco mais de 5.500), conforme consagrado no artigo 1º da Lei Magna. Ademais, a Constituição Federal enfatiza a autonomia dos entes subnacionais que compreendem a organização político-administrativa do Brasil (art. 18).

Cumprе ressaltar, por oportuno, que é cediço a necessidade de o Brasil buscar uma solução criteriosa e efetiva para os entraves jurídicos e econômicos gerados por um sistema de tributação complexo, caro e ineficiente, sob pena de, em caso de inércia, continuar a fomentar problemas como a sonegação, evasão e a odiosa guerra fiscal entre os entes federativos.

Nesse ínterim, o presente trabalho monográfico surge para analisar a mais nova proposta de reforma tributária, apresentada ao Congresso Nacional em 28 de fevereiro de 2008 e, particularmente, abordar a possibilidade de adoção do Imposto sobre o Valor Agregado, em substituição a alguns tributos utilizados atualmente.

Tal análise dar-se-á pelo método dedutivo, de modo a possibilitar a este trabalho de conclusão de curso o estudo, mediante pesquisa da legislação e doutrina, das mudanças propostas pelo Governo Federal e as soluções patrocinadas pelas eminências pardas do Direito Constitucional e Tributário pátrios.

A partir do estudo acima mencionado, esta monografia almejará atender aos seguintes objetivos específicos: (i) estudar o Sistema Tributário Nacional; (ii)

observar o modelo de tributação da União Européia; e (iii) analisar a reforma tributária no Brasil.

Dessa forma, o primeiro capítulo tratará da formação do Sistema Tributário Nacional, com o intuito de traçar o desenvolvimento cronológico do ordenamento jurídico tributário nacional, desde o descobrimento do Brasil, passando pela formação de um sistema tributário propriamente dito, com a disposição de normas harmonicamente agrupadas, até promulgação da Constituição vigente, analisando sua base principiológica e as reformas que se sucederam.

Com esta primeira parte, pretende-se buscar subsídios para entender como foi constituído o atual sistema de tributação e descobrir as características que influenciarão as mudanças que estão por vir.

O segundo capítulo, cuja finalidade precípua é a de traçar um paralelo com o bem-sucedido exemplo europeu, abordará a adoção do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) como meio principal para a consecução da harmonização legislativa tributária na União Européia e eliminação das fronteiras fiscais, possibilitando a integração regional, desafio enfrentado pelo Brasil, haja vista as diferentes legislações utilizadas pelos Estados e Distrito Federal em matéria de tributação indireta sobre o consumo.

O terceiro e último capítulo destina-se a averiguar a reforma do sistema tributário, a qual é tão desejada pela sociedade brasileira. Neste capítulo de encerramento, deverão ser tratadas algumas das reformas ocorridas após a promulgação da Constituição de 1988, bem como enumerar, a título exemplificativo, outras propostas de reforma tributária, as quais não chegaram a ser aprovadas pelo Legislativo.

Tal digressão precederá a análise da Proposta de Emenda Constitucional n. 233, em trâmite no Congresso Nacional desde 28 de fevereiro de 2008, cujo objetivo é finalmente executar a reforma tributária, uma das reformas estruturais mais importantes e necessárias ao desenvolvimento do país.

Em vista do exposto, busca-se com o presente trabalho monográfico entender os meandros do Sistema Tributário Nacional e avaliar as possibilidades de seu aperfeiçoamento, de modo a otimizar a estrutura tributária brasileira e eliminar a guerra fiscal entre os Estados, bem como servir como meio de harmonização

legislativa tributária do Mercosul e soltar de vez as amarras do desenvolvimento econômico.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Segundo Cretella Júnior, um sistema corresponde a uma reunião ou aglutinação de dados ligados de maneira a estabelecer uma doutrina, que, agrupados, formam um conjunto de idéias. Assevera o autor que “sistema tributário é o conjunto de normas jurídico-tributárias, harmonicamente relacionadas e coordenadas entre si, subordinadas a princípios fundamentais, que as abrangem, dando coerência ao todo”.¹

Para Vedana, um sistema tributário pode ser entendido como um conjunto de normas jurídicas dispostas em um sistema organizado que visa disciplinar o exercício impositivo do Estado, em auferir contribuições de estrutura social, destinadas a manutenção das funções de seus órgãos.²

Com efeito, em que pese encontrarmos na doutrina a presença dos termos “aglutinação”, “reunião” e “organizados” para conceituar um sistema, impende ressaltar que até a Emenda Constitucional n° 18/65, o Brasil possuía um ordenamento disperso nas sucessivas Constituições e legislações complementares. Esta legislação esparsa, anterior a referida Emenda, alternava períodos de maior ou menor autonomia e estabelecia normas específicas para cada esfera de governo. Dessa forma, União, Estados e Municípios estavam autorizados a criar, arrecadar e dar destino a suas receitas, de forma isolada, sem a ingerência de uns sobre os outros, consistindo-se em prerrogativas dos três níveis de governo.³

Não obstante, à época da EC 18/68, ocorreram importantes mudanças, entre as quais as implementadas pelo Ato Complementar n° 36/67, que se transformou na Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 e, posteriormente, recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, em cujo preâmbulo tratou: “*Dispõe sobre o Sistema Tributário nacional e Institui normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis à União, Estados e Municípios*”.⁴

Em vista do exposto, considerando que o presente trabalho acadêmico pretende tratar da mais nova proposta de reforma do Sistema Tributário Nacional, por meio da PEC n. 233, de 2008, necessário se faz um estudo mais detalhado

¹ CRETELLA JR, José. *Curso de Direito Tributário Constitucional*, p.14

² VEDANNA, Celso. In *Temas de Direito Tributário*, p. 86.

³ VEDANA, op. cit., p. 86.

⁴ VEDANA, op. cit., p. 86.

acerca dos institutos, características e variáveis que sempre permearam a construção jurídica do ordenamento tributário brasileiro, de modo a possibilitar um melhor entendimento acerca das futuras mudanças.

1 Histórico da Tributação no Brasil

O tributo é tão antigo quanto o Estado. Desde o momento em que o homem se organizou em sociedade passou a pagar contribuições para sustentar o grupo detentor do poder político. Seixas Filho patrocina tal afirmação ao aduzir que, a partir do momento em que o homem passou a viver em grupos compactos, ou “*tornou-se gregário*”, facilitando sua sobrevivência, surgiram as despesas de caráter coletivo.⁵

Ao termo “tributo”, De Plácido e Silva atribui o seguinte significado:

Do latim *tributum* (imposto, contribuição), em sentido técnico entende-se propriamente a *contribuição* imposta, em caso de guerra, ao Estado vencido, ou a soma de *contribuições* devidas por uma província, ou por um *Estado Vassalo*. No entanto, na terminologia fiscal, vai a expressão igualando-se ao sentido de *imposto*, que se entende a contribuição devida por todo cidadão estabelecido, ou residente num Estado, ou que dele tire proveitos pecuniários, para a formação da *receita pública*, destinada a suprir os encargos públicos do mesmo Estado.

Não obstante, porém, mesmo em conceito fiscal, *tributo* revela-se de sentido mais amplo, desde que atinge toda e qualquer contribuição devida ao Estado, mesmo em caráter de emolumentos, ou de taxas. E *imposto* indica-se propriamente a *contribuição devida*, mesmo sem a contraprestação imediata do Estado.⁶

No Brasil, o primeiro tributo a ser cobrado, nos primeiros momentos do descobrimento, foi o quinto do pau-brasil, contribuição fiscal já encontrada em Portugal desde 1316, sendo uma cópia de uma instituição muçulmana que buscava recursos nas espoliações dos inimigos.⁷ Posteriormente, quando da criação do Governo-Geral, Moraes elenca, nunca em rol exaustivo, os tributos em ordinários e extraordinários: estes representados pela derrama (sem fato gerador definido) e fintas (proporcionais aos rendimentos dos contribuintes); aqueles, identificados como as rendas da Coroa e do Governador-Geral.⁸

⁵ SEIXAS FILHO. Aurélio Pintanga. In **Justiça Tributária**, p.51

⁶ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, p. 1434.

⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**, p. 108.

⁸ MORAES, op. cit., p. 113.

De acordo com o autor em comento, a Coroa ficaria com direitos das alfândegas reais, relativas a mercadorias importadas, exportadas ou naufragadas, bem como com o quinto dos metais e das pedras preciosas. Ao Governador-Geral, caberiam direitos sobre passagens dos rios, escravos, especiarias, drogas, etc.⁹

Nesse sentido, percebe-se a existência dos tributos no Brasil Colônia, por razões óbvias, é fruto de imposição da Metrópole, sendo que, dentre eles, nada mais havia em comum senão a origem, criação, lusa. Sem caracterizar um conjunto sistematizado de normas, a qualquer momento poderiam ser modificados, a bel prazer da Coroa. A este respeito pronunciou-se Balthazar:

Certamente que não há como negar a existência de um conjunto normativo tributário no Brasil desde os primórdios do século XVI, com os tributos aplicados pela Coroa portuguesa em seu território. Desse modo, podemos afirmar que as raízes do Direito Tributário brasileiro são encontradas nas normas lusitanas vigentes à época do descobrimento, em virtude das leis fiscais aplicadas no Brasil, emanadas de Portugal. Necessário destacar, porém, que este embrião de Direito Tributário caracterizava-se muito mais como um conjunto de normas não sistematizadas, facilmente alteradas, revogadas, modificadas etc., sem qualquer preocupação com um possível respeito aos direitos dos contribuintes.¹⁰

Ademais, arremata:

Se havia um direito tributário, não tínhamos, porém, um sistema tributário, assim entendido um conjunto harmônico de princípios, regras, institutos disciplinadores da atividade tributária do Estado, tendo como elemento nuclear o tributo. Por isso, melhor denominar a disciplina dos tributos, neste período, como legislação tributária, visto sua assistemática. No Brasil, um verdadeiro sistema tributário só foi criado em 1965, com a reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional n° 18, como vimos antes.¹¹

A vinda da família real ao Brasil, em 1808, deu-se em um contexto histórico influenciado pelos ideais liberais, com a introdução da mão-de-obra assalariada e o irrefreável declínio do reino lusitano, face às invasões napoleônicas e à dependência econômica da Inglaterra. Ao Brasil, via de consequência, coube acolher a corte e herdar as dívidas com os ingleses.

Balthazar trata das inovações tributárias trazidas pela chegada da família real ao Brasil. Cita, portanto, a instituição sobre produtos importados (alíquota de 15% para mercadorias vindas da Inglaterra, 16% para as adquiridas de Portugal e 24% para o restante); 10% sobre imóveis urbanos (décima parte dos imóveis

⁹ MORAES, op. cit., p. 113.

¹⁰ BALHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**, p. 31.

¹¹ BALHAZAR, op. cit., p. 32.

urbanos e mais tarde imposto sobre imóveis urbanos); pensão para a capela imperial; contribuição de polícia; imposto de sisa sobre os bens da raiz (imóvel urbano, mais tarde denominado imposto sobre transmissão imobiliária por ato *inter-vivos*).¹²

Em 1820, a Revolução do Porto obrigou a volta de D. João VI a Portugal, deixando no Brasil, como príncipe regente, seu filho, D. Pedro I. Todavia, o anseio pela retomada do controle do Brasil e a inobservância da formação de uma elite diretiva dos assuntos econômicos e políticos originaram o rompimento com Portugal, em 7 de setembro de 1822, sob a liderança de D. Pedro, que tornou-se Imperador do Brasil¹³.

Críticas não foram poupadas à estruturação tributária do Primeiro Reinado, instituída pela Constituição de 1824, a qual manteve a desorganização e não sistematização características do Brasil Colônia e inclusive a permanência dos privilégios proporcionados à Inglaterra. Sobre esse período, esclarece Balthazar:

A Constituição de 1824 não resolveu o problema de competências tributárias. Alguns impostos eram cobrados várias vezes sobre o mesmo gênero. O Poder Legislativo estava incumbido, anualmente, de divulgar as despesas públicas e suas repartições. Somente a Câmara dos Deputados detinha a iniciativa quanto aos impostos, sendo que os tributos eram regulados por leis orçamentárias. As províncias possuíam suas próprias Assembléias Legislativas as quais legislavam sobre as repartições dos tributos arrecadados e fiscalizavam o emprego das rendas públicas provinciais e municipais.

Enquanto a Constituição de 1824 concebia uma legislação tributária centralizada e de natureza flexível, limitando-se a enunciar alguns princípios gerais a serem observados pelo legislador ordinário, a legislação posterior à renúncia de D. Pedro I é caracterizada pela tentativa de melhor organizar os tributos, descentralizando-os. Balthazar afirma que esse período (a partir de 1832) foi considerando, por muitos autores, de sistematização dos impostos no Brasil.¹⁴

O Segundo Reinado (1840-1889) foi marcado pela Guerra do Paraguai, cujos custos provocaram grande impacto na tributação. Houve a majoração de alíquotas de vários impostos, com a aplicação do imposto direto de quantidade proporcional, isto é, o imposto pessoal¹⁵ (precursor do atual imposto de renda,

¹² BALTHAZAR, op. cit, p. 66.

¹³ ALVES, André Zampieri. **A Cultura da Irresignação em Pagar Impostos no Brasil**, p. 57.

¹⁴ BALTHAZAR, op. cit, p. 85.

¹⁵ BALTHAZAR, op. cit, p. 93.

instituído formalmente em 1922¹⁶). Outrossim, embora a legislação tributária no Segundo Império se mostrasse menos desorganizada, foram constantes os déficits orçamentários. O modo como se faziam as cobranças e a própria situação política embaraçavam o funcionamento de um sistema tributário.¹⁷

Em 15 de novembro de 1889, a Proclamação da República inicia uma nova fase da história brasileira. Balthazar descreve as causas da transição da forma de governo:

Crise econômica grave, com a queda dos preços internacionais do café, do açúcar e do algodão, forças armadas descontentes com a proibição de se manifestarem politicamente, a crítica da Igreja à postura do Imperador, envolvido com a maçonaria, latifundiários descontentes com a abolição da escravatura, tudo isso forneceu o caldo para o movimento civil e militar, liderados pelo Marechal Deodoro da Fonseca.¹⁸

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 1891 e que consagrou o Federalismo, firmou a competência fiscal da União e dos Estados, por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias. Alves afirma que *“pela primeira vez se positivou o princípio da legalidade tributária, nos moldes do art. 72, §30: ‘nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize’*.”¹⁹

Não obstante, muitos impostos foram aproveitados do Império, juntamente com seus problemas: a superposição de tributos, causando uma concorrência tributária entre a União e Estado e a não contemplação de competência tributária dos Municípios, subordinados ao repasse dos Estados.

O século XX, no Brasil, inicia com o movimento de urbanização tomando os primeiros contornos, graças ao princípio da industrialização, impulsionado pela política de substituição das importações causada pela I Guerra Mundial e o *“crash”* da bolsa de Nova Iorque. Em vista do contexto sócio-econômico e do enfraquecimento da aliança do *“café-com-leite”*, chega ao fim a República Velha sob a carabina de Getúlio Vargas, em 1930. Em 1934, fortemente influenciada pela Revolução Constitucionalista de 1932, vem a tona a nova constituição, a qual apresentou inovações na legislação tributária e aperfeiçoou a discriminação de tributos por competências, dilatando a lista dos tributos da União. Contemplou os

¹⁶ Art. 31 da Lei de Orçamento n° 4.625/22, emendada em 1923, entrando em vigor em 1924.

¹⁷ ALVES, op. cit., p. 62.

¹⁸ BALTHAZAR, op. cit., p. 104.

¹⁹ ALVES, op. cit., p. 63.

Estados com o imposto de vendas e consignações e dispôs expressamente sobre a autonomia político-financeira dos Municípios e sobre a bi-tributação, proibindo-na.²⁰

Entretanto, a Constituição de 1934 foi prontamente substituída pela Carta de 1937, a “Polaca”. Em matéria fiscal, praticamente nada foi alterado ²¹. Com o enfraquecimento das forças que apoiavam o regime de Vargas, desencadeou-se o movimento que resultou na queda do presidente. A partir de então, uma das primeiras providências a ser tomada foi a instalação da Assembléia Nacional Constituinte, em 1º de fevereiro de 1946.

Gaspar Dutra vence as eleições presidenciais de 1945 e, em 1946, promulga a nova Constituição. Esta alterou sensivelmente a discriminação de rendas, passando para a competência dos Municípios o imposto de indústria e profissões, antes sob a responsabilidade dos Estados; previu a contribuição de melhoria para a União, os Estados e os Municípios; e os Estados e Municípios passaram a participar da arrecadação de vários impostos²².

Nessa época, uma comissão foi nomeada em 1953 para elaborar um anteprojeto do futuro Código Tributário Nacional, não sendo convertido em lei, servindo apenas, anos mais tarde, como base para a reforma tributária de 1965.

Um ano antes, em 1964, os militares chegam ao poder com sua política desenvolvimentista a ser financiada por vultosos empréstimos internacionais e intervenção estatal, o que acarretou séria alta inflacionária e aumentou a desigualdade social, pelo tão célebre quanto inócua “*slogan*” de fazer primeiro o bolo crescer para depois dividir, do Ministro Delfim Netto.

Nesse contexto histórico emergiu a reforma tributária, a qual visava a redução do déficit do tesouro mediante o recolhimento do tributo, mas sem elevar a inflação. Para a execução da reforma, foram apontadas três etapas, conforme classificação de Bernardo Ribeiro de Moraes: na primeira etapa, iniciada com a publicação da Lei nº 4.357/64, foram tomadas medidas emergenciais, como a captação de recursos adicionais para cobrir o déficit da União, alívio da tributação sobre rendimentos aparentes, estímulo à formação de poupanças individuais e recuperação do prestígio da dívida pública; na segunda etapa, várias leis foram

²⁰ BALTHAZAR , op. cit, p. 67.

²¹ BALTHAZAR , op. cit, p. 121.

²² MORAES, op. cit., p. 25.

criadas com o objetivo de facilitar e aperfeiçoar a arrecadação fiscal, a exemplo da Lei n° 4.380/64, que alterou a legislação do imposto de consumo, e a Lei n° 4.506/64, que modificou o regimento do imposto de renda; e por fim, na terceira etapa, foi criada uma Comissão Especial, integrada por juristas e técnicos, designada para elaborar um anteprojeto de emenda constitucional, a ser submetido ao Congresso Nacional.²³

Nessa esteira, em 1º de dezembro de 1965, foi publicada no Diário Oficial da União a EC 18/65, com o texto da reforma constitucional tributária trazendo inúmeras inovações, tais como a centralização dos impostos na esfera da União, distribuição da arrecadação da receita tributária da União aos Estados e Municípios; nova ordem hierárquica para os atos normativos tributários, evitando choques regionais; tripartição dos tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria; conceito mais objetivo de taxas, além da manutenção de alguns princípios constitucionais tributários, constantes nas Constituições anteriores.²⁴

Certo é que esta reforma tributária mudou significativamente a legislação tributária brasileira, pois as Constituições de 1934, 1937 e 1946 apenas repetiram o regramento da Constituição de 1891, alterando uma vez ou outra as discriminações de renda.²⁵ Ademais, presente nas disposições gerais da EC 18/65, pela primeira vez no ordenamento jurídico pátrio, o estabelecimento do conceito constitucional de Sistema Tributário Nacional.²⁶

Frisa-se, por oportuno, a lição de Moraes:

A Emenda Constitucional n° 18, de 1965, não mais copiou, comodamente, a anterior, realizando uma reforma de essência, pois, além de alterar a discriminação de competência tributária, a Emenda adotou uma classificação de imposto baseada em nomenclatura econômica, procurando solucionar, ainda, outros problemas, inclusive os dos efeitos econômicos dos impostos.²⁷

Todavia, críticas não foram poupadas à reforma, à qual se seguiu o Código Tributário Nacional, de 1966. Dentre os aspectos negativos do novo Código estavam o desequilíbrio financeiro entre o aumento de despesas e o aumento de receitas, impostos mal administrados, exagero do número de leis tributárias,

²³ In BALTHAZAR, op. cit., p. 136-137.

²⁴ BALTHAZAR, op. cit., p. 137.

²⁵ ALVES, op. cit., p. 75

²⁶ BALTHAZAR, op. cit., p. 138.

²⁷ MORAES, op. cit., p. 153.

ordinárias e regulamentares. Por outro lado, dentre os avanços que podem ser citados, estão o caráter nacional conferido ao sistema tributário, a racionalidade econômica aos tributos e a melhor concepção das espécies tributárias, além da atribuição à tributação a função de instrumento de política econômica.

Nas décadas seguintes, o Código Tributário Nacional foi alterado sistematicamente, até que, devido a recessão econômica enfrentada na década de 80 e o processo de redemocratização, com a Constituição de 1988 sendo discutida pela Assembléia Nacional Constituinte, tenha-se chegado ao entendimento de que o Código de 1966 precisava se adaptar à nova ordem econômica e democrática do país. Desse modo, a descentralização do poder da União, uma maior justiça fiscal e a simplificação do sistema tributário tornaram-se algumas das metas dos legisladores.²⁸ É da lavra de Balthazar, *verbis*:

A Constituição de 1988 manteve os princípios gerais da tributação presentes nas Cartas anteriores, acrescentando outros, antes implícitos (...). Desta forma, a seção correspondente às limitações do poder de tributar foi consideravelmente ampliada. Também a discriminação de rendas tributárias sofreu modificações consideráveis, adotando-se uma nova distribuição das competências tributárias.²⁹

Em vista do exposto, necessária se faz a análise da base principiológica da Constituição Federal de 1988, que ampara o atual Sistema Tributário Nacional. É o que se fará a seguir.

2 Princípios Constitucionais Tributários na Constituição de 1988

No Estado Federal Brasileiro, coexistem três unidades autônomas e independentes: a União, os Estados e os Municípios, além do Distrito Federal, as quais, segundo Harada, situam-se no mesmo plano de igualdade, extraíndo as três entidades diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências.³⁰

Por não haver hierarquia entre as unidades federativas, a Constituição Federal teve que prever a repartição de competência de cada uma delas, de modo a delimitar o campo de atuação de cada uma, especialmente em matéria tributária, já

²⁸ BALTHAZAR, op. cit, p. 180.

²⁹ BALTHAZAR, op. cit, p. 181.

³⁰ HARADA, Kioshi. **Direito Financeiro e Tributário**, p. 349.

que, em razão do pacto federativo, o contribuinte estaria obrigado a pagar tributos, ao mesmo tempo, a três governos distintos.

Nesse passo, frisa-se o ensinamento de Ichiara, que afirma ter o nosso direito positivo adotado o sistema rígido de discriminação do poder fiscal entre as diversas pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estado, Distrito Federal e Municípios)³¹. E complementa:

Em outras palavras, [a Constituição] relacionou nominalmente quais os impostos que podem instituir e cobrar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, esta relação é taxativa, cabendo somente à União a competência supletiva ou residual para instituir e cobrar novos impostos não previstos na Constituição (art. 154, I, da CF).³²

A Constituição Federal de 1988 atribui competências comuns às três esferas impositivas no que tange às taxas e contribuições de melhoria, porque se tratam de tributos vinculados à atuação estatal. Logo, o Poder Público que promover a atuação estatal será o sujeito ativo desses tributos.

Harada, outrossim, explica que os impostos são tributos desvinculados de qualquer ação estatal, razão pela qual a Carta Magna teve que promover a outorga de competência tributária entre os poderes tributantes, sob pena de o sujeito passivo ser surpreendido com o mesmo tipo de imposto instituído por duas ou mais entidades políticas.³³

A essa atribuição de impostos a cada uma das entidades políticas, estabelecida pela Constituição Federal, denomina-se discriminação constitucional de competências tributárias. Sobre esse princípio, esclarece Harada:

Esse princípio constitucional, ao mesmo tempo em que atribui o poder tributário a cada entidade política contemplada, inibe o exercício desse poder em relação à outra não contemplada, isto é, veda a invasão de esfera de competência impositiva de outro ente político tributante mesmo na hipótese de sua inércia. Quando duas entidades políticas tributam o mesmo imposto, ocorre a chamada bitributação jurídica, que é inconstitucional porque uma das entidades estará, necessariamente, invadindo a esfera de competência impositiva de outra. Claro que não será inconstitucional se a própria Constituição fizer ressalva, como no caso do IVV, em que não exclui a incidência do ICMS sobre a mesma operação (§ 3º do art. 156, da CF).^{34 35}

³¹ ICHIARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**, p. 87.

³² ICHIARA, op. cit., p. 87.

³³ HARADA, op. cit., p. 349

³⁴ HARADA, op. cit., p. 350.

³⁵ O IVV foi extinto pela EC n° 3, de 17.03.1993, a partir de 01.01.1996.

Cumpra ressaltar, por oportuno, o que preceitua o art. 146, II da Constituição Federal, sobre outras maneiras de limitação do poder de tributar:

Cabe à Lei Complementar:

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

De acordo com essa norma, infere-se que é atribuído ao Código Tributário Nacional o regramento das limitações constitucionais ao poder de tributar. Destarte, escoreitadas as lições de Ichiara, porquanto as limitações da competência tributária a que se refere o Capítulo II, arts. 9º ao 15, do Código Tributário Nacional, nada mais são do que a regulação das restrições e limitações constitucionais ao poder de tributar.³⁶

Afinal, esses princípios tributários foram prescritos na Constituição Federal com o afã de preservar o regime político adotado, a saúde da economia, o respeito aos direitos fundamentais e a proteção de valores espirituais, conforme a análise a seguir.

2 Princípio da legalidade tributária

No texto constitucional encontramos o princípio da legalidade tributária nos arts. 5º, II e 150, I:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

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;³⁷

Ichihara assevera, ao analisar os dispositivos *supra*, que não há possibilidade de equívoco em afirmar que a causa da tributação é sempre uma lei e sem lei não há tributo e que é um princípio basilar do Estado de Direito que se traduz

³⁶ ICHIHARA, op. cit., p. 93.

³⁷ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, art. 5º, II e 150, I.

não só na vedação da tributação sem lei, mas também em segurança jurídica e social.³⁸

Nesse norte, corrobora Harada, no sentido de que há muito se extrapolou o velho princípio originário – *nullum crimen sine lege* – para passar a reger as mais diferentes situações relacionadas com a tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa.³⁹

No mesmo sentido, Amaro assevera que o princípio da legalidade é informado pelos ideais de justiça e segurança jurídica, valores que poderia ser ameaçados caso fosse permitido à Administração Pública decidir livremente quando, como e de quem cobrar tributos.⁴⁰

Ademais, sustenta percucientemente:

O conteúdo da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos e que circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários a identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.⁴¹

Navarro Coelho acrescenta as doutrinas acima citadas ao aduzir, lembrando Pontes de Miranda, que a legalidade da tributação significa o povo tributando a si próprio, na medida que são seus representantes eleitos os criadores das leis, ficando o chefe do Executivo, o que cobra os tributos, a depender do Parlamento.⁴²

Por derradeiro, conclui que a Constituição não cria tributos, senão dá competência às pessoas políticas para instituí-los e alterá-los. Sustenta, nesse sentido, que o princípio da legalidade tem, como destinatários, os poderes legislativos da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios. E arremata: “Só se tributa e altera tributo por lei. ‘*Nullum tributum, nulla poena sine lege*’.”⁴³

³⁸ *Idem*, p. 34.

³⁹ HARADA, op. cit., p. 351.

⁴⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 111.

⁴¹ AMARO, op. cit., p. 112.

⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 217.

⁴³ COELHO, op. cit., p. 217.

3 Princípio da irretroatividade

É do art. 150, III, da Constituição Federal:

Art. 150 –

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;⁴⁴

Do texto constitucional infere-se que o item “a” se refere ao princípio da irretroatividade tributária, ou da prévia definição do fato gerador da obrigação tributária. Harada trata este item como dispiciendo, haja vista que o princípio da legalidade, por si só, seria suficiente para impedir a cobrança de tributos antes da vigência da lei que os instituiu.⁴⁵

Amaro, por sua vez, assevera que esse dispositivo, a exemplo do contido no art. 5º, XXXVI, é dirigido não só ao aplicador da lei, que não a pode fazer incidir sobre fato pretérito, mas também ao próprio legislador, a quem fica vedado ditar regra para tributar fato passado ou para majorar tributo que, segundo a lei da época, gravou esse fato.⁴⁶

Nesse íterim, explica o autor em destaque que a lei não está proibida de reduzir ou dispensar o pagamento do tributo, em relação a fatos do passado, subtraindo-os dos efeitos oriundos da lei vigente à época, desde que o faça de maneira expressa, obedecendo, dessa forma o princípio da igualdade, a que também deve obediência o legislador. Ao aplicador da lei, por conseguinte, não cabe dispensar ou reduzir tributo, em relação a fatos pretéritos, a pretexto de que a nova lei extinguiu ou reduziu o gravame fiscal previsto na lei anterior.⁴⁷

Quanto a criação ou aumento de tributos, Amaro é taxativo: “*a lei não pode retroagir; aplica-se tão-só aos fatos futuros, isto é, pospostos cronologicamente ao momento de entrada em vigor da lei de tributação*”.⁴⁸

Navarro Coelho, por seu turno, reconhece que no Brasil, o princípio da irretroatividade, além de mencionado no capítulo dos direitos fundamentais, é

⁴⁴ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, art. 150, III, “a”.

⁴⁵ HARADA, op. cit., p. 352.

⁴⁶ AMARO, op. cit, p. 119.

⁴⁷ AMARO, op. cit, p. 119.

⁴⁸ AMARO, op. cit, p. 119.

enfaticamente repetido no capítulo tributário da Constituição. Didática e laconicamente, o festejado autor finaliza que à situação da vez, somente a legislação anterior tem validade, isto é, não se admite retroatividade no Direito Tributário.⁴⁹

4 Princípio da não-surpresa do contribuinte

Navarro Coelho aduz que o princípio da não-surpresa do contribuinte tem fundo axiológico. Segundo o autor, é valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o *quantum* dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os referenciais da lei.⁵⁰

O princípio da não-surpresa, instrumento constitucional que visa a garantir o direito do contribuinte à segurança jurídica⁵¹, pode ser traduzido por outros princípios, dentre eles o da anterioridade da lei e o da anterioridade nonagesimal.⁵²

Amaro argumenta que, para alguns tributos, a Constituição contenta-se com o respeito ao princípio da irretroatividade da lei que crie ou aumente tributo. Porém, quanto à maioria dos tributos, a Constituição exige que a lei criadora ou majoradora do tributo, além de ser anterior à descrita como fato gerador, seja anterior ao exercício financeiro de incidência do tributo, nos termos do art. 150, III, “b”⁵³:

Art 150-

III-

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;⁵⁴

É o princípio da anterioridade da lei. Assim, os tributos sujeitos à anterioridade da lei só poderão ser cobrados a partir do exercício seguinte ao da instituição ou da alteração.⁵⁵ Vale dizer, outrossim, que o exercício financeiro, que é

⁴⁹ COELHO, op. cit., p. 261.

⁵⁰ COELHO, op. cit., p. 250.

⁵¹ MANEIRA, Eduardo *in* COELHO, op. cit., p. 251.

⁵² Cf. DENARI, Zelmo *in* AMARO, op. cit., p. 120.

⁵³ AMARO, op. cit., p. 120.

⁵⁴ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, art. 150, III, “b”.

⁵⁵ ICHIHARA, op. cit., p. 35.

anual, coincidindo com o ano-calendário, isto é, começa no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro.⁵⁶

A Emenda Constitucional n. 42/2003 inseriu a alínea c, no artigo supra mencionado, com a seguinte disposição:

Art. 150-

III-

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.⁵⁷

Esta norma dispõe sobre a chamada noventena que, para Harada, não chega a ser um princípio tributário. Para o referido autor, ela se assemelha a um prazo de carência concedido pelas instituições bancárias, não assegurando direito algum à imutabilidade da legislação tributária material, implicando a instituição de novo tributo ou sua majoração no decurso do ano do exercício fiscal, pois, em tese, poderiam ocorrer quatro “aumentos-surpresas”.⁵⁸

Nada obstante, a Constituição exige que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se.⁵⁹

5 Princípio da isonomia ou igualdade tributária

O artigo 5º da Constituição Federal dispõe que:

Art. 5º -

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.⁶⁰

Primeiramente, impende ressaltar que a igualdade insculpida no texto constitucional acima transcrito não quer significar igualdade de fato, mas a igualdade jurídica, no sentido da notória afirmação de Aristóteles: “*a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.*”⁶¹

⁵⁶ HARADA, op. cit., p. 353.

⁵⁷ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, art. 150, III, “c”.

⁵⁸ HARADA, op. cit., p. 354.

⁵⁹ AMARO, op. cit., p. 121.

⁶⁰ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, art. 5º, I.

⁶¹ In ICHIHARA, op. cit., p. 35.

No plano tributário, o legislador constituinte foi redundante:

Art. 150 –

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;⁶²

Este princípio veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato e impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas. Por derradeiro, sobre o assunto, pronunciou-se Harada:

Apesar de repetitiva, a norma do art. 150, II, da CF, é salutar, uma vez que, através de seu enunciado detalhado, não permite que seja escamoteado o princípio da isonomia tributária, por meio de rótulos dados aos rendimentos, títulos ou direitos, bem como veda a distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte.

É oportuno ressaltar que, quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guardar relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo do tratamento discriminatório), não há que se falar em afronta ao princípio da isonomia. Da mesma forma, não afronta esse princípio quando a lei elege determinada situação objetivamente considerada para prescrever a inclusão ou exclusão de determinado benefício, ou imposição de certo gravame.⁶³

Amaro sustenta que esse princípio implica dois aspectos. De um lado, significa que diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas diferentes que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Este aspecto é direcionado para o aplicador da lei, o qual não pode diferenciar as pessoas, para efeito de, ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal. Em síntese, todos são iguais perante a lei.⁶⁴

De outra banda, dirigindo-se ao próprio legislador, o princípio ora analisado veda que este dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes, isto é, todos são iguais perante o legislador e como tais devem ser tratados.⁶⁵

Navarro Coelho enumera as tarefas impostas ao legislador pelo princípio da isonomia tributária e elucida:

⁶² BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil*, art. 150, II.

⁶³ HARADA, op. cit., p. 355.

⁶⁴ AMARO, op. cit., p. 135.

⁶⁵ AMARO, op. cit., p. 135.

Pois bem, o princípio da igualdade da tributação impõe ao legislador: discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades; não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente. Deve fazer isto atento à capacidade contributiva das pessoas naturais e jurídicas.⁶⁶

Amaro também suscita a capacidade contributiva como princípio que se entrelaça ao da isonomia. E conclui que devem ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.⁶⁷

6 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva figura explicitamente no art. 145, § 1º, senão vejamos:

Art. 145 –

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁶⁸

Referido princípio visa à consecução da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção da capacidade financeira de cada contribuinte. Ichihara afirma que este princípio é imanente ao tributo da espécie imposto, pois esta espécie tributária sempre incide sobre uma atividade, situação ou operação onde haja a exteriorização da capacidade contributiva ou econômica.⁶⁹

Amaro assevera que o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas, na medida que onde não houver riqueza será inútil instituir imposto. Afirma ainda que o princípio, além de querer preservar a eficácia da lei de incidência, o sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto, quer preservar o contribuinte, pois visa a evitar uma tributação que comprometa seu meio de subsistência, livre exercício de sua profissão, livre

⁶⁶ COELHO, op. cit., p. 270.

⁶⁷ AMARO, op. cit., p. 136.

⁶⁸ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, art. 145, § 1º.

⁶⁹ ICHIHARA, op. cit., p. 37.

exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo relativiza sua capacidade econômica.⁷⁰

Amaro cita ainda Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, segundo os quais a capacidade econômica corresponde à *“real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”*.⁷¹ E conclui:

Por isso, “sempre que possível” – como diz a Constituição –, o imposto deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte. A expressão “sempre que possível” cabe como ressalva tanto para a personalização quanto para a capacidade contributiva. Dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados.⁷²

Dessa forma, resta patente que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao da isonomia ou igualdade tributária, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um meio de incidência que não ignore as diferenças de riqueza entre eles. De acordo com Amaro, *“isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais”*.⁷³

7 Princípio da vedação de efeitos confiscatórios

O princípio da vedação do confisco, ou do tributo com conotação confiscatória, também foi inserido expressamente na Constituição Federal de 1988, nos termos do art. 150, IV:

Art. 150 –
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;⁷⁴

Com efeito, tal premissa vai ao encontro do princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, é da lavra de Harada:

O princípio da capacidade contributiva, igualmente, deve ser levado em conta na avaliação do efeito confiscatório de um tributo. Ultrapassado o limite da capacidade econômica do sujeito passivo, estaria caracterizado o

⁷⁰ AMARO, op. cit., p. 138.

⁷¹ AMARO, op. cit., p. 138.

⁷² AMARO, op. cit., p. 139.

⁷³ AMARO, op. cit., p. 139.

⁷⁴ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, art. 150, IV.

confisco. Adere a esta tese Ives Gandra da Silva Martins, para quem o confisco “é a forma clássica de desrespeito à capacidade contributiva”.⁷⁵

Navarro Coelho sustenta que a teoria do confisco tributário deve ser posta em face do direito de propriedade individual, garantida pela Constituição. “Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva.”⁷⁶

Ou seja, o referido autor aduz que o conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela tributação. Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens.⁷⁷

Entretanto, existem dificuldades em saber até onde pode avançar o tributo sobre o patrimônio do indivíduo sem configurar o confisco.⁷⁸

Amaro argumenta que o princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático: “é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco.”⁷⁹

8 Princípio da uniformidade da tributação

A uniformidade da tributação é princípio amparado pelo art. 151, I, II, e III, da Constituição Federal, *verbis*:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos

⁷⁵ HARADA, op. cit., p. 359.

⁷⁶ COELHO, op. cit., p. 272.

⁷⁷ COELHO, op. cit., p. 274.

⁷⁸ AMARO, op. cit., p. 144.

⁷⁹ AMARO, op. cit., p. 145.

respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.⁸⁰

O primeiro inciso decorre da unidade política do Estado Federal Brasileiro. Não significa, todavia, que a União se exima de conceder incentivos fiscais visando ao desenvolvimento de determinadas regiões.

Harada explica que o que o princípio veda é a discriminação de tributo federal em virtude do lugar de ocorrência do fato gerador, por exemplo, no caso do imposto de renda, cuja incidência dá-se sobre os ganhos de capital, a base de cálculo e a alíquota devem ser os mesmos tanto em São Paulo quanto no Paraná.⁸¹

O segundo inciso impede a União de tratar desigualmente suas próprias dividas e as de outros entes políticos, bem como os vencimentos de seus funcionários e os dos funcionários de outras esferas de governo. Sobre o assunto, Harada afirma que o princípio da uniformidade geográfica (inciso I), de certa forma, já condena a prática vedada no inciso II.⁸²

Quanto ao terceiro inciso, sua previsão expressa se deu pela necessidade de derrogar as “isenções heterônomas”, segundo Harada, concedidas em períodos de anomalias jurídicas, como nas Constituições de 1937 e de 1967.⁸³ Por óbvio, pois, que a concessão de isenções fere o princípio federativo, porquanto incompatíveis com o princípio da isonomia das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro.

9 Outras vedações constitucionais

As vedações e imunidades constitucionais são absolutas. Qualquer pretensão estatal nesse campo é nula de pleno direito. Nesse sentido, temos algumas das imunidades constitucionais: instituir impostos (i) sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros – União, Estados, Distrito Federal e Municípios -

⁸⁰ BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil*, art. 151.

⁸¹ HARADA, *op. cit.*, p. 369.

⁸² HARADA, *op. cit.*, p. 370.

⁸³ HARADA, *op. cit.*, p. 372.

(art. 150, VI, a); (ii) sobre templos de qualquer culto (art. 150, VI, b); (iii) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (art. 150, VI, c); (iv) sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, d).⁸⁴

Ichiara enumera, ainda, a vedação à cobrança de taxas e instituição de tributos constantes da Constituição Federal de 1988, quais sejam:

- a) Vedação à cobrança de taxas, considerando a base de cálculo idêntica a dos impostos (art. 145, § 2º)
- b) Exclusividade da União em instituir e cobrar o empréstimo compulsório, para atender despesas extraordinárias ou para atender necessidades de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 147, I e II).
- c) Vedada à União instituir isenção de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 151, III).
- d) Imunidade das taxas (art. 5º, XXXIV, LXXVI e LXXVII).⁸⁵

10 Princípios implícitos

Harada assevera que as limitações ao poder de tributar não se esgotam nos princípios até agora analisados. O referido autor sustenta que tais limitações decorrem do regime federativo e dos princípios adotados pela Constituição e das garantias individuais expressa ou implicitamente por ela asseguradas⁸⁶. Nessa esteira, *“estão implícitos os princípios da indelegabilidade da competência tributária, da tipicidade, bem como outros que derivam dos diversos incisos do art. 5º da CF”*.⁸⁷

Destarte, conforme já asseverado no presente trabalho monográfico, o nosso direito positivo adota o sistema rígido de discriminação do poder fiscal entre as diversas pessoas jurídicas de direito público interno, de modo que haverá conflito de competência na medida em que um ente político intrometer-se na competência alheia.

Nesse sentido, considerando o pressuposto de que todas as competências tributárias são previstas na Constituição Federal, conclui-se que "a

⁸⁴ BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil*, art. 150.

⁸⁵ ICHIHARA, op. cit., p. 38.

⁸⁶ HARADA, op. cit., p. 373.

⁸⁷ HARADA, op. cit., p. 373.

pessoa política não pode usurpar competência tributária alheia, nem aquiescer que sua própria competência tributária venha a ser utilizada por outra pessoa política." ⁸⁸

De outra banda, a Constituição Federal, ao mesmo tempo em que delimitava as competências tributárias, quis também promover o equilíbrio entre os entes federativos, apesar de suas diferenças em termos de desenvolvimento econômico, dando-lhes mais autonomia para instituir e arrecadar impostos. Nada obstante, a retirada pelo Governo Federal de parte das transferências constitucionais, acabou por gerar odioso conflito federativo, chamado de “guerra fiscal”.

3 A Guerra Fiscal entre as Unidades Federativas

O anseio brasileiro por desenvolvimento regional estava em pauta nas últimas décadas e se acentuava quando da Assembléia Constituinte de 1987. O constituinte derivado, por sua vez, mediante as leis federais, continuou a fortalecer a Constituição Federal de princípios e condições que servissem aos entes federativos como matéria de desenvolvimento regional.

Sobre o assunto, é da lição de José Afonso da Silva:

O art 19 da CF/88 contém vedações gerais dirigidas à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Visam o equilíbrio federativo. (...) A vedação de criar distinções entre brasileiros coliga-se com o princípio da igualdade. Significa que um Estado não pode criar vantagem a favor de seus filhos em detrimento de originários de outros, como não poderá prejudicar filhos de qualquer Estado em relação a filhos de outro, nem filhos de um Município em relação a filhos de outros. ⁸⁹

Portanto, é embasado na afronta ao art. 19 da Constituição Federal que o presente trabalho irá tecer uma breve análise acerca do desrespeito à “paridade federativa”, de modo a tentar contextualizar o incentivo às aviltantes ações fiscais provocadas por cada ente da federação somente em benefício de seus filhos, como asseverou acima José Afonso da Silva.

Nesse sentido, o mesmo autor explica o que a Constituição previu para buscar o reclamado equilíbrio federativo, a fim de reduzir as desigualdades regionais

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 301.

⁸⁹ SILVA, op. cit. , p.474

entre os entes federativos, principalmente das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste; vejamos:

Abriu-se a possibilidade, não propriamente de beneficiar uns Estados mais que outros, mas de oferecer certas vantagens no interesse de regiões menos desenvolvidas, visando a redução das desigualdades regionais, como previsto no art. 43, que prevê ação federal visando a redução da desigualdade (...) 'objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios', o que vale dizer não que ser desiguais para realizar a igualização entre unidades desiguais; mas nesses casos, já não estamos mais no campo da organização dos Estados e, sim, no terreno de ação federal concreta para o futuro.⁹⁰

Nesse ínterim, percebe-se a preocupação do constituinte originário com o desequilíbrio econômico, indigesto há décadas, entre os entes federativos. Certo é que a Constituição de 1988 teve boas intenções ao manter o pacto federativo, dando ao mesmo tempo liberdades aos Estados mais pobres. Não obstante, o que se percebeu, com o tempo, é que tal artifício não passou de um puro engodo fiscal.

Em outras palavras, a partir da promulgação da Constituição Cidadã, foi instalada uma nova ordem, a qual manteve a competência tributária da União e ampliou a competência tributária dos Estados e Municípios. A eficácia do novo sistema, todavia, foi colocada à prova, na medida em que o Governo Federal passou a defender a tese de que, apesar de a Constituição ter atribuído novas competências a Estados e Municípios, a esses não caberia o respectivo encargo ou ônus delas decorrentes, em prejuízo de toda a Federação.

Dispõe o texto constitucional nos artigos 155 e 156, *verbis*:

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.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos" [...];

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Dessa forma, os Estados federados e os Municípios ganharam maior liberdade (leia-se autonomia) para instituir e arrecadar impostos. Nada obstante, a retirada pelo Governo Federal de parte das transferências constitucionais, acabou por gerar odioso conflito federativo, na medida que os Estados mais ricos da

⁹⁰ SILVA, op. cit. , p.475

Federação passaram a lançar mão de expedientes criados como opção aos Estados mais pobres para atrair investimentos. Logo, a intenção de ser um instrumento de desenvolvimento regional se transformou em uma própria artimanha do sistema tributário nacional. Ou seja, gerou uma série de distorções altamente prejudiciais ao crescimento do País.⁹¹

A “Guerra das Isenções”, como bem define Simonsen, não passa de conflitos de natureza tributária existentes entre os estados, objetivando a atração de indústrias, a partir da concessão de isenções no imposto interestadual sobre o consumo, ICMS.⁹²

Portanto, entende-se que a guerra fiscal atualmente travada nada mais é do que a vinculação de alíquotas interestaduais menores que as internas, uma atitude de conveniência fiscal - de um lado empresas são seduzidas por muitos incentivos fiscais, de outro o Estado subsidiando a atividade empresarial às custas de isenções, prejudicando, por via de consequência, a arrecadação.

Nesse sentido, as consequências econômicas e sociais da “guerra fiscal” são danosas ao desempenho regional das macroeconomias Estaduais. A vicissitude dos critérios de eficiência econômica por artificialismo tributário, na localização de uma indústria, acaba por reduzir o custo privado da produção e aumentar seu custo social. Otávio Soares Dulci aborda o tema:

Convém, primeiro, chamar a atenção para a expressão ‘guerra fiscal’. Ela já se tornou de uso corrente, pois o fenômeno que designa tem adquirido certo tom corriqueiro. Mas a idéia de ‘guerra’, utilizada para descrever relações entre unidades de uma federação, é tudo menos trivial. É uma metáfora muito significativa, que traduz um problema de cunho eminentemente constitucional, no sentido pleno do termo, ou seja, quanto ao grau de consenso sobre os fundamentos da ordem política.⁹³

Dessa forma, é no campo constitucional que, aparentemente, se instaura o atrativo legal que repercute no vicioso ciclo político-fiscal, ou seja, muitos Estados justificam os porquês da guerra fiscal através de cláusulas pétreas da Constituição Federal (art. 3º, II e III) que, sem dúvida, apenas tiveram o propósito de dar ao País, através da norma fundamental, dignidade e conforto democrático e não outrora desigualdade.

⁹¹ Exposição de motivos n. 16/MF, de 26.02.2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/EM-16-2008-Reforma-tributaria.pdf>>, acesso dia 20.09.2008.

⁹² SIMONSEN, Mário Henrique. **Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos**, p. 571.

⁹³ DULCI, Otávio Soares. **Revista de Sociologia e de Política**, p. 95.

Nos anos 1990, o acirramento das disputas fiscais começou a ganhar grande destaque e, logo, uma busca incessante por soluções de todos os tipos. Até hoje existe uma consciência tanto da esfera pública quanto privada, que a guerra fiscal é um processo danoso, pois gera perdas, no longo prazo, tanto para os Estados como para as empresas não contempladas pelos benefícios fiscais.

É nesse sentido que propostas se apresentam para tenta corrigir as distorções existentes no atual Sistema Tributário Nacional: a proposta da nova Reforma Tributária, apresentada ao Congresso Nacional em 20.02.2008 e um dos objetos de estudo no presente trabalho monográfico, é uma dessas tentativas de permitir o desenvolvimento equilibrado das regiões, com intenção expressa de extinguir a guerra fiscal entre os Estados e implementar a simplificação do sistema tributário⁹⁴, consoante política já implementada em outros países, conforme será analisado no capítulo subsequente.

⁹⁴ Exposição de motivos n. 16/MF, de 26.02.2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/EM-16-2008-Reforma-tributaria.pdf>>, acesso dia 20.09.2008.

11 MODELO DE TRIBUTAÇÃO DA UNIÃO EUROPÉIA

Com o fim da II Guerra Mundial, o anseio de unificação dos povos da Europa começava a ganhar força, de modo que as decisões políticas dos países do Velho Mundo passaram a ser planejadas e executadas com o fito de concretizar o incipiente espírito integracionista.

Nesse sentido, explica Saldanha:

A Europa devastada do pós-guerra permitiu o cultivo de um campo fértil para idéias de reconstrução e união frente à perda de poder por parte das potências européias e a crescente bipolarização das forças internacionais. A reestruturação da ordem mundial, com o repensar de conceitos básicos como os de Estado e soberania, delineia um novo momento para a Europa e para o mundo, marcado por profundas transformações políticas, sociais e econômicas.⁹⁵

Este contexto iria influenciar na busca pela reconstrução e desenvolvimento do devastado continente, como de fato, influenciou. É certo, pois, que o movimento de integração européia, deflagrado com o fim da II Guerra Mundial, dá início ao que vai constituir a atual União Européia, tendo como primeiros passos a instituição da Comunidade Européia do Carvão e do Aço (CECA), através do Tratado de Paris; da Comunidade Econômica Européia (CEE) e da Comunidade Européia de Energia Atômica (CEEA), com a assinatura de dois Tratados Internacionais, celebrados em Roma, em 1957.⁹⁶

Portanto, ao analisar os esforços desempenhados a partir da segunda metade do século XX, resta cristalino o êxito obtido pelo continente europeu ao criar e desenvolver o bloco econômico mais eficaz do mundo, em cujo sistema de tributação encontra-se o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), objeto principal do presente trabalho acadêmico.

Saldanha assevera que a instituição do IVA no bloco econômico europeu deu-se com vistas à eliminação das fronteiras fiscais entre os países-membros.⁹⁷ Segundo Correa, o IVA é um *“imposto geral sobre o consumo cobrado em*

⁹⁵ SALDANHA, Eduardo. **Imposto sobre o Valor Agregado: O Modelo da União Européia e as Perspectivas de Harmonização Legislativa para o Mercosul**, p.97.

⁹⁶ SALDANHA, op. cit., p. 97.

⁹⁷ SALDANHA, op. cit, p. 208.

*pagamentos fracionados ao longo do circuito comercial e produtivo pelo método indireto subtrativo”.*⁹⁸

Em vista do exposto, este capítulo deverá tratar da adoção do IVA pelo Sistema Tributário da União Européia, sob a óptica da harmonização legislativa, que possibilita a eliminação das fronteiras fiscais, as quais, no modelo europeu, impediam a construção do mercado comum; e no Brasil, ainda obstam o desenvolvimento do Mercosul e fomentam a já estudada Guerra Fiscal.

4 Harmonização legislativa da União Européia

Com o advento da integração profunda experimentada pela Comunidade Européia, instrumentalizada de modo supranacional, visualizou-se uma harmonização legislativa entre os Estados, de caráter subordinado a um órgão de natureza Comunitária.

Fontoura ensina acerca do Direito Comunitário:

O Direito Comunitário não é um direito *'sui generis'*, revolucionário ou gratuitamente subvertedor de convicções jurídicas seculares. Corresponde, ao contrário, à hegemonia das idéias diante de necessidades absolutamente novas, impondo-se a partir de um querer livre e coordenado de Estados que se propões à construção de blocos integrados.⁹⁹

Saldanha elucida que, no caso da União Européia, devido à profundidade da integração pretendida, seria difícil a efetividade da harmonização legislativa sem um dispositivo que a facilitasse. Às diretivas coube essa função essencial.¹⁰⁰

O Tratado de Roma, em seu art. 189, estabelece que *“a diretiva vincula o Estado membro destinatário quanto o resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e os meios”*.

Ainda sobre o instituto que dá efetividade ao processo de harmonização legislativa da União Européia, Saldanha arremata:

A diretiva recolhe como conseqüência uma importante concessão por parte dos Estados-membros, através da transferência de poder legislativo ao ente comunitário, o que ocasiona em alterações ao direito interno em favor de normas tendentes à integração, qualificando um ato que macula o conceito

⁹⁸ CORREIA, Arlindo. **O IVA na União Européia**: as dificuldades do processo de harmonização. In: BALHAZAR, Ubaldo César (Org.). Reforma Tributária e Mercosul, p. 220.

⁹⁹ FONTOURA, Jorge. **Fontes e Formas para uma disciplina jurídica comunitária**, p. 52.

¹⁰⁰ SALDANHA, op. cit., p. 143.

clássico de soberania. Mas, mesmo havendo este poder legislativo da comunidade em matéria de harmonização legislativa através das diretivas, os Estados-membros mantêm certa liberdade afim de preservar institutos próprios quando da implementação destas, que, como já é sabido, são direcionadas aos Estados-membros.¹⁰¹

Entretanto, a aplicabilidade direta das diretivas é uma questão cercada de controvérsias entre os Estados-membros, haja vista a não adesão por parte de alguns deles, gerando acalorados debates políticos a respeito do tema, nos órgãos supranacionais europeus.¹⁰²

Não obstante a relutância de alguns Estados-membros em adotarem as diretivas, Saldanha afirma que o corpo normativo da União Europeia está dotado de medidas que atuam na fiscalização do cumprimento das obrigações pelos Estados-membros, de modo a fazer valer o estabelecido pelo Direito Comunitário.¹⁰³

Ademais, o referido autor complementa que, devido a atuação primordial que as diretivas têm quanto a consecução dos objetivos da harmonização e da própria integração, o Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia acabou por estabelecer que os Estados-membros podem ser responsabilizados pela não implementação das diretivas no prazo previsto e, ainda, que em certos casos a diretiva deve possuir aplicabilidade direta, principalmente se decorrido um prazo razoável de tempo para a sua aplicação.¹⁰⁴

Ultrapassadas as explicações pertinentes ao presente trabalho monográfico acerca do principal instrumento comunitário de harmonização legislativa, a diretiva, deve-se tecer outras considerações no que diz respeito à construção da harmonização legislativa na União Europeia, em cujo divisor de águas encontra-se a adoção de um imposto sobre o valor agregado, o IVA.

5 A adoção do IVA para a harmonização da tributação indireta na União Europeia

Tendo em vista a existência do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no Sistema Tributário Europeu e sua importância no processo de harmonização

¹⁰¹ SALDANHA, op. cit., p. 143.

¹⁰² SALDANHA, op. cit., p. 143.

¹⁰³ SALDANHA, op. cit., p. 145.

¹⁰⁴ SALDANHA, op. cit., p. 145.

legislativa e integração regional, uma análise doutrinária mais detida acerca desse instituto se faz necessária, de modo a relacionar a adoção do IVA pela União Européia como um modelo que poderá guiar os legisladores brasileiros nos debates para reformar o Sistema Tributário Nacional.

Reitera-se que o IVA é um imposto indireto, porque a carga tributária é repassada à pessoa distinta daquela indicada em lei como sendo o sujeito passivo da obrigação tributária. Nesse norte, torna-se imperioso destacar a diferença entre impostos diretos e indiretos, como bem o faz Saldanha:

Os impostos diretos são aqueles que recaem direta e definitivamente sobre a pessoa prevista na lei como sendo o sujeito passivo da obrigação, sendo que esta pessoa é que vai arcar única e exclusivamente com o tributo. Por sua vez, os impostos indiretos são aqueles em que a obrigação tributária é repassada à pessoa distinta daquela indicada em lei como sendo o sujeito passivo da obrigação tributária.

Quanto a capacidade contributiva, os impostos diretos são aqueles que alcançam manifestações mediatas desta capacidade, ou seja, os impostos diretos levam em consideração a situação patrimonial do contribuinte, como por exemplo o imposto de renda; já no caso dos impostos indiretos a situação patrimonial do contribuinte não tem relevância, como é o caso do ICMS, o qual não leva em conta a renda ou outra expressão patrimonial do contribuinte.

Ainda, existe a pessoalidade dos impostos diretos que são cobrados ante critérios pessoais do contribuinte, ao contrário dos impostos indiretos, diferindo assim quanto à cobrança e ao lançamento do tributo.¹⁰⁵

Por conseguinte, cabe a exposição das principais características sobre o Imposto sobre o Valor Agregado, segundo Manoel Juano¹⁰⁶:

- É imposto indireto incidente sobre manifestações mediatas da capacidade contributiva;
- Possui natureza real, não levando em consideração as características pessoais do sujeito passivo ou contribuinte;
- Possui alíquota proporcional e não progressiva;
- Não afeta o consumo seletivamente, e sim como um todo;
- É um imposto neutro, pois não afeta os fatos da vida econômica subsequentes, sendo que esta característica é importante pois não impõe influência na conduta individual, facilitando o sistema de livre competição;
- Não cumulativo: toda vez que incide uma só vez no preço final do bem ou do serviço prestado.

De acordo com as características do imposto, Saldanha afirma ser a neutralidade fiscal do IVA um grande atrativo, principalmente se mirado sob o prisma da integração econômica, pois, segundo o autor, o imposto neutro não pressiona os

¹⁰⁵ SALDANHA, op. cit., p. 171.

¹⁰⁶ MEIRELLES, José Ricardo. *In* SALDANHA, op. cit., p. 172.

preços dos bens e serviços, que passam a ser fixados a partir da livre concorrência, dirigido pelas forças de mercado.¹⁰⁷

Por outro lado, Saldanha assevera que a não cumulatividade se mostra uma das principais substâncias do IVA, pois evita que o imposto seja cobrado em cascata, sendo aplicado a cada empresa nas fases de produção e distribuição sobre o importe do valor agregado por parte da empresa, subtraindo-se as vendas da empresa pelo valor pago pelos materiais e os serviços comprados de outra empresa.

¹⁰⁸

Saldanha sustenta, por fim, as vantagens do IVA:

As características gerais expostas demonstram as vantagens do IVA em relação a outros tipos de tributação sobre o consumo, sendo, principalmente, um tributo de simples apreensão, fiscalização e arrecadação, ao contrário dos tributos que fazem as vezes do IVA no Brasil, que mostram-se de complexa fiscalização e arrecadação.

Ante a configuração econômica mundial, baseada no livre mercado, o IVA apresenta-se como o imposto sobre o consumo mais utilizado do mundo, pois em vias de integração a aproximação das legislações favorece e privilegia a livre concorrência. Por este e outros motivos, o IVA mostra-se como melhor tributo para fins de harmonização legislativa tributária no Mercosul, assim como o foi na União Européia (...).¹⁰⁹

Repisadas as explicações acerca do IVA, passa-se a expor como se deu a adoção do referido imposto pela Comunidade Européia, ponto central deste subtítulo; senão vejamos.

Em 1960 foram elaborados estudos sobre quais alterações introduzir nas finanças públicas dos Estados-membros da União Européia, com vistas a fazer funcionar o Mercado Comum, como se fosse um verdadeiro mercado interno.¹¹⁰

Os estudos foram encaminhados a um comitê fiscal e financeiro, chamado de Comitê Neumark¹¹¹, o qual concluiu pela necessidade de adotar um imposto neutro em relação ao comércio internacional, recomendando a adoção do IVA. É o que sustenta Saldanha:

O relatório primeiro do Comitê recomenda a abolição da tributação em cascata, instituindo-se, em substituição a esta, um Imposto sobre o Valor Agregado harmonizado progressivamente. Um dos principais motivos de sua adoção residia na sua neutralidade, vez que a natureza neutra do IVA

¹⁰⁷ SALDANHA, op. cit., p. 172

¹⁰⁸ SALDANHA, op. cit., p. 172

¹⁰⁹ SALDANHA, op. cit., p. 173.

¹¹⁰ CORREIA, op. cit., p. 224.

¹¹¹ Comitê batizado devido ao nome do economista que presidiu o órgão: Fritz Neumark.

representava maior capacidade de produção de receita que outros impostos monofásicos também neutros.¹¹²

Posteriormente, foram aprovadas duas primeiras diretivas do Conselho da União Europeia sobre o IVA, diretiva n. 67/227/CEE e diretiva n. 67/228/CEE¹¹³, respectivamente, dando início a concretização das recomendações do Comitê Neumark com a harmonização das legislações dos Estados-membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor agregado, tudo com base nos artigos 99 e 100 do Tratado de Roma.¹¹⁴

Apesar de a 6ª diretiva sobre o IVA, n. 77/388/CEE, revogar, dez anos mais tarde, a 1ª e 2ª diretivas, ambas de 1967, estas deram início ao processo de harmonização legislativa tributária e à adoção do IVA como tributo harmonizado da União Europeia, por isso necessária uma breve explanação sobre o assunto.¹¹⁵

De acordo com Correia, a harmonização fiscal da tributação indireta na União Europeia deveria passar por quatro fases, definidas da seguinte forma:

- a) Vigência das disposições fiscais do Tratado de Roma (arts. 95 a 99) – Não discriminação fiscal dos bens no comércio internacional;
- b) 1ª e 2ª Diretivas sobre o IVA – Substituição nos Estados-membros dos impostos cumulativos ou em cascata por um IVA;
- c) 6ª Diretiva IVA – Uniformização da base tributável do IVA, com vista ao cálculo dos recursos próprios;
- d) Diretiva 91/680/CEE, de 16/12/1991 – Abolição das Fronteiras Fiscais e criação do Mercado Interno.¹¹⁶

Segundo Correia, anteriormente as primeiras diretivas do IVA, em 1967, tal imposto vigorava apenas na França. A 1ª diretiva sobre o IVA, n. 67/227/CEE, de 11.04.1967, limitava-se a impor a obrigatoriedade da adoção do IVA por todos os Estados-membros até 01.01.1970. Todavia, a Bélgica só o fez em 01.01.1971 e a Itália, em 01.01.1973.¹¹⁷

Sobre a 1ª diretiva, disserta Saldanha:

¹¹² SALDANHA, op. cit., p. 210.

¹¹³ Cf. EuroLex: <<http://eur-lex.europa.eu>>, acesso em 19.11.2008.

¹¹⁴ SALDANHA, op. cit., p. 210.

¹¹⁵ CORREIA, op. cit., p. 224

¹¹⁶ CORREIA, op. cit., p. 224

¹¹⁷ CORREIA, op. cit., p. 224

A 1ª diretiva estabeleceu a obrigatoriedade dos Estados-membros na adoção do IVA em substituição aos tributos incisivos quanto ao volume de negócios pré-existentes. Esta descreve em linhas gerais as características do IVA, deixando, como é característica das diretivas e da própria harmonização legislativa, a cargo dos Estados-membros a atribuição das linhas gerais de instituição do IVA, mas com dependência de aprovação pelo Conselho, como por exemplo nas questões de isenções nas transações internas, as quais seriam deixadas ao critério do legislador nacional, certamente devido à resistência e ao resguardo da soberania fiscal dos Estados.¹¹⁸

A 2ª diretiva, n. 67/228/CEE, de mesma data, em seu título estabelece “a estrutura e modalidades de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado”.¹¹⁹ Correia sustenta, ainda, que o IVA imposto pelas diretivas de 1967 não é um IVA harmonizado em todos os seus elementos. A 2ª diretiva, ainda segundo o *multi* citado autor, não determina o âmbito das isenções nem mesmo impõe a tributação geral dos serviços: ela permite a aplicação de taxas zero a favor de consumidores finais, por razões de interesse social bem definidas, deixando grande liberdade para estabelecer regimes especiais para as pequenas empresas e para a agricultura.¹²⁰

Por seu turno, Saldanha corrobora os ensinamentos do autor luso:

A 2ª diretiva traz os princípios fundamentais que regiram o sistema harmonizado do IVA, estabelecendo, também, grandes liberdades aos Estados-membros em estabelecer regimes, como por exemplo no que diz respeito às pequenas empresas e à agricultura, assim como no concernente a liberdade de atribuição de taxas pelos legisladores nacionais.

No mesmo diapasão, Saldanha conclui:

A 1ª e 2ª diretivas, portanto, estabeleciam de maneira geral a instituição do IVA, legando grandes liberdades aos Estados-membros, o que infere-se correto devido ao ineditismo de tais medidas, visando uma estruturação e adaptação dos Estados-membros, e da própria Comunidade, a este novo sistema, o qual efetuará uma transição entre regimes fiscais anteriormente com imposições cumulativas ou em cascata ao sistema do IVA, desse modo não afetando estruturalmente em grande monta a soberania fiscal dos Estados, o que poderia ser catastrófico politicamente e socialmente, como pode ser vislumbrado através da permissão da 2ª diretiva de aplicação de taxa zero a consumidores finais baseada em fatores sociais muito bem fundamentados.

A fase seguinte de harmonização do IVA na Comunidade foi imposta pela decisão de 21.04.1970 que substituiu as contribuições financeiras dos Estados-membros por “*recursos próprios da Comunidade*”, como bem ensina Arlindo Correia:

(...) recursos próprios da Comunidade, em que tem destaque especial o que é calculado a partir da base tributável do IVA. Se esta é a base de uma

¹¹⁸ SALDANHA, op. cit, p. 211.

¹¹⁹ CORREIA, op. cit, p. 224.

¹²⁰ CORREIA, op. cit, p. 224.

contribuição, então terá de ser calculada de mesmo modo em todos os Estados-membros: o campo de aplicação do IVA deverá ser perfeitamente uniforme no interior da Comunidade.¹²¹

Dessa forma, com vistas à obter tal uniformidade, a Comissão das Comunidades Europeias elaborou a proposta da 6ª diretiva, n. 77/388/CEE, a qual restou aprovada em 17.05.1977, após decorridos quatro anos desde a apresentação, em 29.06.1973.¹²²

A demora para a aprovação se justifica pelo fato da complicada discussão política, a qual teve como resultado a concessão de certos benefícios aos Estados-membros, tal como a elaboração de elencos de atividades que poderiam ter na comunidade tratamento não uniforme, que vincula a Comunidade Europeia ao cálculo de compensações para efeitos do cálculo da base dos recursos próprios em cada um dos países da União.

Saldanha trata a aprovação da 6ª diretiva como a grande guinada no sistema de adoção comum do IVA na Comunidade Econômica Europeia, vez que, calcada nos avanços impulsionados pelas diretivas 1 e 2, visava a harmonizar a hipótese de incidência do IVA. O referido autor explica o cerne da 6ª diretiva:

A 6ª diretiva adota a hipótese de incidência do IVA harmonizada em todos os Estados-membros, modificando totalmente o sistema iniciado com a 1ª e 2ª diretivas, fazendo com que o IVA fosse caracterizado, a partir deste momento, como um imposto com hipótese de incidência ampla.¹²³

A diretiva n. 77/388/CEE mantém o princípio da tributação no país de destino, porém, precedeu novas propostas para a abolição das fronteiras fiscais e do próprio princípio da tributação de destino. Para Correia, esta seria a última fase da harmonização fiscal da tributação indireta na União Europeia, uma vez que, na Cimeira de Milão, de 20 de junho de 1985, foram elencadas medidas para abolir, em 21.12.1992, todo o tipo de “*fronteiras físicas, fronteiras técnicas e fronteiras fiscais*”.

¹²⁴ Por sua vez, o “*Ato Único Europeu*”, acordado pelo Conselho Europeu, de Luxemburgo, em 03.12.1985, introduziu no Tratado de Roma essas modificações, julgadas necessárias à criação do mercado interno.¹²⁵

Segundo Correia:

¹²¹ CORREIA, op. cit., p. 225.

¹²² CORREIA, op. cit., p. 225.

¹²³ SALDANHA, op. cit., p. 213

¹²⁴ CORREIA, op. cit., p. 228.

¹²⁵ CORREIA, op. cit., p. 228.

A abolição das fronteiras fiscais apontava logicamente para a passagem à tributação segundo o princípio da origem, tratando do mesmo modo quer as vendas internas, quer as vendas intercomunitárias, desaparecendo o ajustamento fiscal nas fronteiras. E, de fato, foi esta a solução adotada nas propostas iniciais da Comissão, apresentadas em agosto de 1987, que ficaram conhecidas como o pacote Cockfield, do nome do Comissário então encarregado do setor fiscal.¹²⁶

Portanto, o Ato Único Europeu consagrou as propostas da Comissão para o IVA na Cimeira de Milão, indicando a passagem gradativa para a técnica de imposição na origem, ou seja, tributando-se as mercadorias e os serviços no país de procedência e não mais no de destino, conjugando-se o sistema como um mecanismo comunitário de compensação financeira de que redundasse ao Estado importador do IVA recolhido ao Estado-membro exportador.¹²⁷

A diretiva n. 91/680/CEE, modificou a 6ª diretiva do IVA, (pode tirar: de número 77/388/CEE), incluindo novas regras para vigorarem enquanto durar a referida passagem gradativa, denominada de regime transitório. Mais tarde, outras diretivas, chamadas de simplificação, modificaram o regime transitório inicial, a Diretiva n. 92/111/CEE, de 14.12.1992 e a Diretiva n. 95/7/CE, de 10.04.1995.¹²⁸

O regime transitório previa a tributação no destino das trocas comerciais intracomunitárias, sem controle nas fronteiras, por um período limitado, inicialmente estabelecido de 01.01.1993 até 31.12.1996. O regime transitório tinha previsão de vigência até 1997, porém, até hoje a transitoriedade se mantém.¹²⁹

Em vista do exposto, a harmonização legislativa mostrou-se o meio mais adequado para afastar um grande número de assimetrias legislativas entre os países do mercado comum europeu, pois caso os órgãos comunitários procurassem reformar todas as legislações que pudessem influir no bom funcionamento da integração regional europeia, impondo reformas aos Estados-membros em busca da uniformização legislativa, os resultados não seriam satisfatórios, haja vista as legislações internas dos Estados-membros estarem arraigadas de tal forma que oporiam sérias barreiras a imposição externa e à sua colocação em prática.

Para Nakayama, a harmonização é uma calibração de regimes jurídicos e deve ser capaz de proporcionar uma redução de contrastes que existam com

¹²⁶ CORREIA, op. cit., p. 228.

¹²⁷ NAKAYAMA, Juliana Kyiosen. **Reforma Tributária: Mercosul e União Européia**, p. 69.

¹²⁸ CORREA, op. cit., p. 230.

¹²⁹ NAKAYAMA, op. cit., p. 69.

estabilização congruente de expectativas, tanto dos Estados partícipes quanto dos operadores económicos.¹³⁰

Tal contexto, sem dúvida, remonta à realidade brasileira, porquanto se está a presenciar uma tentativa de reforma legislativa em um país de proporções continentais e cujo sistema tributário é tão complexo e vasto quanto o deparado pelos legisladores europeus.

Dessa forma, faz-se necessário explanar sobre os princípios que regem o momento de apuração do IVA nas transações interjurisdicionais, no âmbito da União Europeia. Vejamos:

12 Princípio da Origem e do Destino

A soberania fiscal é um elemento ultra-sensível da soberania nacional. O autor português Arlindo Correa, afirma que na Europa há grande resistência dos Estados-membros em ceder prerrogativas em matéria fiscal às instituições comunitárias, encruçada pela opinião pública que é extremamente sensível à evolução fiscal.¹³¹

Assim, torna-se muito difícil reduzir as diferenças entre os sistemas fiscais, harmonizar o nível de pressão fiscal global e a estrutura de repartição pelos diferentes tipos de impostos, já que tais divergências têm a sua origem em causas profundas, ligadas às características de cada Estado-membro.¹³²

Quanto aos impostos sobre o consumo, o *supra* citado autor aduz que estes adicionam-se ao valor dos bens e serviços, sendo que, para o comércio entre os países funcionar harmoniosamente, há que evitar, quer a dupla-tributação, quer a não-tributação. Nesse passo, a divisão da soberania entre dois Estados-membros, em matéria de tributação dos bens que entre eles circulam, pode fazer-se através da aplicação do princípio da origem ou do princípio do destino.¹³³

É da conceituação do autor luso:

¹³⁰ NAKAYAMA, op. cit., p. 72.

¹³¹ CORREIA, op. cit., p. 221.

¹³² CORREIA, op. cit., p. 221.

¹³³ CORREIA, op. cit., p. 221.

Vigorando o princípio da origem, as mercadorias são tributadas no país de origem, mas não já no de destino: as importações são isentas e as exportações tributadas. O princípio do destino consiste na solução oposta, isto é, as mercadorias saem do país de origem com carga fiscal igual a zero e são tributadas à entrada do país importador com um imposto igual ao que vigora no interior para mercadorias iguais.¹³⁴

Schemmel, na mesma linha, vaticina:

No princípio do Estado de destino, que está hoje em vigor na CE, apenas o Estado do destino obtém receitas e o Estado de origem renuncia a uma tributação de sua exportação. No princípio da comunidade (ou Estado de origem), que deve valer em um mercado interno completamente integrado, não só o Estado de destino, mas também o de origem obtém receita, na medida da mais valia produzida em seu território.

De acordo com o ponto de vista da Comissão (CE) o imposto sobre a mais valia comum, todavia, deve continuar a correr para o Estado do destino, por razões político-administrativas. Um Estado preponderantemente exportador não deve ficar em uma posição melhor frente à distribuição de receita até agora aplicada, nem um Estado preponderantemente importador deve ser colocado em posição pior.¹³⁵

Sobre o assunto, Benincá assevera que a harmonização tributária da União Européia implicou duas decisões. A primeira delas diz respeito à sistemática de tributação a ser escolhida (se origem ou destino e se produção ou consumo). A segunda, derivada da primeira, trata dos procedimentos a serem adotados para a implementação da opção adotada.¹³⁶ E arremata:

Quanto à primeira decisão, optou-se pela adoção de um IVA sobre o consumo cobrado conforme o princípio do destino. Quanto ao segundo aspecto [a implementação], adotou-se um esquema de diferimento do imposto nas exportações de um país-membro para outro, de modo que as exportações não são tributadas no país de origem e as importações são taxadas no país de destino a alíquota total.¹³⁷

Nakayama, por seu turno, sustenta que a escolha do princípio da tributação no destino tem a ver com a necessidade de possibilitar que Estados com estruturas tributárias distintas possam concorrer em um mesmo mercado em condições análogas, como se seus sistemas fossem idênticos.¹³⁸

Nesse sentido, Nakayama assevera que a vantagem do critério do destino é que este pode ser aplicado desde o início de uma integração econômica, porque, ao estabelecer mecanismos compensatórios, não se necessita de semelhança

¹³⁴ CORREIA, op. cit., p. 223.

¹³⁵ Cf. SCHEMSEL, Lothar in JOBIM, Nelson. **A reforma introduzida pela Lei Complementar n. 87/96: Acertos e Desacertos.** In: BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). Reforma Tributária e Mercosul, p. 243

¹³⁶ BENINCÁ, Paulo. **Tributação do Consumo pela Sistemática do Valor Adicionado**, p. 13.

¹³⁷ BENINCÁ, op. cit., p. 13

¹³⁸ NAKAYAMA, op. cit., p.79.

intensa entre as estruturas fiscais dos Estados que fazem parte do mercado comum, fazendo com que os produtos comercializados entre Estados concorram em pé de igualdade com os produtos locais, já que desembarcam desagravados de impostos de exportação.¹³⁹

Todavia, de acordo com a autora em comento, a desvantagem desse critério é manter as fronteiras fiscais do país de origem, pois o país importador necessitará determinar os produtos importados para aplicação de seus tributos internos, e, com um mercado comum, não se reduzem as fronteiras fiscais aduaneiras sem também suprimir as barreiras fiscais.¹⁴⁰

Dessa forma, pela sistemática do destino, o Estado exportador desonera o produto nacional, eximindo ou excluindo do campo de aplicação do tributo as operações e permitindo a recuperação do imposto que afeta seus custos. O Estado que recebe o produto aplica a carga tributária praticada dentro do território e o *quantum* de tributo inserido no preço final do produto tem repasse do encargo ao consumidor final.¹⁴¹

Por derradeiro, Nakayama conclui que em países com cargas fiscais distintas e com estrutura tributárias diferentes, o critério de destino necessariamente produzirá distorções que impossibilitarão a integração econômica.¹⁴²

Por outro lado, com o critério de origem, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado para outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem, inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final. Dessa forma, é irrelevante que o bem ou o serviço se transfira de um Estado a outro, havendo verdadeira integração e unidade no mercado formado por diferentes jurisdições.¹⁴³

Sobre o princípio da tributação na origem, Correa leciona:

Na prática, o princípio de origem só poderá vigorar num espaço econômico integrado, processando-se as relações comerciais com terceiros países segundo o princípio do destino.

¹³⁹ NAKAYAMA, op. cit., p. 80.

¹⁴⁰ NAKAYAMA, op. cit., p. 80.

¹⁴¹ NAKAYAMA, op. cit., p. 80.

¹⁴² NAKAYAMA, op. cit., p. 80.

¹⁴³ DERZI, Misabel Abreu Machado, **A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, p. 24.

O princípio de origem é o único que permite corretamente a abolição das fronteiras fiscais entre os países. De fato, o princípio do destino exige a existência de “ajustamentos fiscais de fronteiras”.

(...)

Os “ajustamentos fiscais de fronteiras” exigidos pela regra do país de destino são de duas espécies:

- desagravamento fiscal na exportação, isto é, restituição aos exportadores da carga fiscal exata que os bens contém na altura da venda (se a restituição for mais elevada, haverá um subsídio à exportação);
- no país importador, aplicação às mercadorias importadas do mesmo imposto que internamente é aplicado a mercadorias iguais ou similares (se o imposto for mais elevado, terá funções de proteção, como se fossem direitos aduaneiros).¹⁴⁴

Nakayama corrobora com os autores anteriormente citados, aduzindo que o mercado comum permitirá que os contribuintes contabilizem o IVA segundo o princípio da origem. Referida autora explica que o princípio de origem ocorre quando o fornecedor cobra o IVA no momento de envio da mercadoria para o consumidor localizado em outro Estado. O fornecedor utiliza uma alíquota interna de seu país. Com esse critério, são eliminadas as barreiras fronteiriças, porque os produtos gravados no país de origem não necessitam de aplicação de tributos compensatórios que impliquem na existência de fronteiras fiscais.¹⁴⁵

Não obstante, a adoção do princípio do país de origem torna-se a dificultosa na medida em que se analisa a forma de distribuição da receita do imposto entre os Estados envolvidos. Esta preocupação é levantada na obra de Jobim, mediante ensinamentos de Schemmel:

As propostas da Comissão para a adoção do princípio do Estado de origem [...] ‘prevêem a necessidade de pagamentos de compensação posteriores do Estado preponderantemente exportador ao Estado preponderantemente importador. Os pagamentos não devem correr, todavia de um Estado a outro, segundo o ponto de vista da Comissão. Antes devem todos os Estados se reportar a um fundo de compensação. Estados-membros, que são importadores líquidos, obteriam pagamentos do Fundo de Compensação e Estados-membros que, como a República Federal Alemã, são exportadores líquidos, fariam pagamentos ao Fundo de Compensação’.

¹⁴⁶

Por todo o exposto, e pelo que adiante será analisado pelo presente trabalho acadêmico, é necessário ressaltar que, apesar de ainda adotar o princípio do Estado de destino, a Comunidade Européia encontra-se em um período

¹⁴⁴ CORREIA, op. cit., p. 223.

¹⁴⁵ NAKAYAMA, op. cit., p. 78.

¹⁴⁶ Cf. SCHEMMELE, Lothar *in* JOBIM, op. Cit., p. 243.

transitório para a abolição total das fronteiras fiscais mediante a harmonização do IVA, o que aponta para a adoção do princípio do Estado de origem.¹⁴⁷

6 A situação atual do IVA e as Perspectivas para o Futuro no Âmbito da Comunidade Econômica Européia

Para entender a situação atual do IVA na CEE, analisando suas características e vantagens em relação a outros impostos sob a óptica dos sujeitos da relação tributária, inevitavelmente deverão ser repisados os ensinamentos de Juano acerca das características gerais do IVA, pioneiramente adotado pelos países europeus.¹⁴⁸

Pois bem. O IVA é um imposto indireto, vez que a carga tributária é repassada à pessoa distinta daquela indicada em lei como sendo o sujeito passivo da obrigação tributária. No caso, quem efetivamente arca com o ônus do tributo é o consumidor final, e não o produtor, o comerciante ou o importador.¹⁴⁹ É, portanto, um tributo neutro que não onera a atividade econômica, não devendo ferir as leis da livre concorrência e de competitividade, que norteiam os mercados.¹⁵⁰

Ressalte-se, ainda, que o IVA é um imposto de natureza real, pois não são levadas em consideração características pessoais do sujeito passivo; é também proporcional, já que as alíquotas são percentuais e fixas (apesar de variarem conforme o fato gerador, não se pode classificar como um tributo progressivo).¹⁵¹

Ademais, segundo Oliveira, trata-se de um imposto de caráter fiscal e extra-fiscal, pois, além de servir como meio de obtenção de receitas, tem funções político-sociais e econômicas, como por exemplo, a integração com outros países.¹⁵²

Prossegue a autora sustentando que, quanto ao modo de lançamento, o IVA pode ser monofásico ou plurifásico, conforme atinja uma ou várias fases, senão todas, do ciclo comercial e produtivo.¹⁵³

¹⁴⁷ CORREIA, op. cit., p. 228.

¹⁴⁸ Ver nota 78.

¹⁴⁹ OLIVEIRA, Raquel Bonow. **Imposto sobre o Valor Agregado: Necessidade de sua Adoção no Brasil face à Harmonização Tributária no Mercosul**, p. 33.

¹⁵⁰ JOBIM, op. cit., p. 238.

¹⁵¹ OLIVEIRA, op. cit., p. 34.

¹⁵² OLIVEIRA, op. cit., p. 34.

¹⁵³ OLIVEIRA, op. cit., p. 34.

Finalmente, a característica que constitui uma das substâncias do IVA é a não-cumulatividade, representada por meio do sistema de créditos da cadeia produtiva e comercial. O imposto pago em cada fase gera crédito para a etapa seguinte.¹⁵⁴

Enfim, é o conjunto das características acima descritas que assegura ao IVA a condição de um imposto utilizado em todo o mundo, a partir da experiência européia, conforme explica Derzi:

A rica experiência francesa se difundiu velozmente a partir da década de 60. O Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade com a Reforma Constitucional n.18, de 1965, embora já o tivesse adotado, em legislação ordinária, no Imposto de Consumo; a Comunidade Econômica Européia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretiva, finalmente sendo aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada pelos seus membros; a Alemanha o introduz a partir de 1968; a Dinamarca, pela lei de março de 1967; a Inglaterra, em 1º de abril de 1973; a Irlanda, em 1972; o Luxemburgo e a Bélgica, em 1969. A partir do final dos anos 60, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina), sendo recentemente introduzido no Paraguai, para futura harmonização no Mercosul.¹⁵⁵

Tamanha aceitação em relação ao IVA pode ser creditada pelo avanço obtido, quando da substituição ao imposto sobre vendas brutas, uma vez que este trazia uma série de inconvenientes: primeiramente porque, incidindo em todas as fases de industrialização e comercialização (da fábrica até o consumidor final), pelo valor bruto da venda, o imposto era cumulativo, tributando, na fase subsequente, o mesmo valor que se tributara anteriormente, o que provocava uma injusta incidência em cascata; a duas, porque causava uma “verticalização de empresas”, que se integravam, para evitar a incidência do tributo em cascata; e, finalmente, porque nem sempre permitia uma justa distribuição de sua carga sobre o consumo, nem uma justa participação regional sobre a produção.¹⁵⁶

Nesse sentido, Derzi exemplifica os efeitos cumulativos do imposto sobre vendas brutas, incidente sobre a produção e circulação, com lançamento plurifásico:

- a) cada industrialização e circulação do produto de uma empresa a outra até o consumidor final era submetida ao tributo, desencadeando-se uma injusta repercussão nos preços;
- b) a base de cálculo para o imposto era o preço bruto total, incluindo custos de industrialização, tributos incidentes e lucro, não importando que o valor do imposto estivesse destacado em separado na nota de aquisição da

¹⁵⁴ OLIVEIRA, op. cit., p. 34.

¹⁵⁵ DERZI, op. cit., p. 19.

¹⁵⁶ OLIVEIRA, op. cit., p. 34.

matéria-prima ou não. Assim, o valor total da matéria-prima, já tributado na fase anterior, era outra vez incluído na base de cálculo da fase posterior, porque ele era parte concreta dessa próxima fase;

c) o fenômeno se passava de forma idêntica tanto nos impostos incidentes sobre a industrialização como naqueles que oneram a circulação, sendo que o montante do preço total acumulado da mercadoria crescia à medida que aumentava o número de fases no caminho da produção e distribuição;

d) esse efeito cumulativo feria também a neutralidade da concorrência, multiplicando-se as tentativas de concentração de indústrias ou de supressão do comércio atacadista ou varejista, com o objetivo de se unificarem várias fase em uma mesma empresa.¹⁵⁷

Após essa breve digressão acerca da antiga sistemática do imposto sobre vendas brutas, a qual afronta diretamente o princípio da não-cumulatividade, impende explicitar as atuais vantagens patrocinadas pelo Imposto sobre o Valor Agregado, as quais beneficiam não só o contribuinte, mas também o próprio Fisco.

O efeito não-cumulativo do IVA tem reflexos nas relações de consumo. Isso porque a carga tributária verificada em cada operação de industrialização e circulação é repassada para o consumidor, que é quem efetivamente paga o tributo. Ademais, Oliveira ressalta que:

Por ser um tributo neutro, há maior liberdade de produção e comercialização, sem entraves fiscais, pois a incidência do imposto será a mesma para todos os produtos, independentemente do *quantum* de fases da cadeia de produção ou comercialização.¹⁵⁸

Por outro lado, a maior vantagem da adoção do IVA para o Estado é o aumento da receita. Explica Oliveira que, como o contribuinte passa a ter direito de creditar-se do imposto sobre bens do ativo fixo, são reduzidas as isenções, pois grande parte dos contribuintes que gozam do benefício, com a instituição do IVA passariam a ser tributados. Outro fator apontado pela referida autora é que a simplificação do sistema tributário traria como consequência o desenvolvimento econômico, o investimento na produção e a geração de empregos.¹⁵⁹

Nada obstante, em que pese os enormes progressos trazidos pela legislação e pelos esforços desempenhados pelas autoridades europeias na busca pela integração regional, algumas lacunas ainda encontram espaço no sistema tributário europeu.

¹⁵⁷ DERZI, op. cit., p. 18.

¹⁵⁸ OLIVEIRA, op. cit., p. 36.

¹⁵⁹ OLIVEIRA, op. cit., p. 36.

Como já explicitado, desde as primeiras diretivas da CEE, um dos principais objetivos era a abolição das fronteiras fiscais. Para atingir esse objetivo, o princípio do Estado de destino também deveria ser abolido.

Nada obstante, Saldanha pondera que a base de incidência do IVA e suas respectivas alíquotas continuam a diferir de Estado-membro para Estado-membro, além da estrutura de alguns impostos específicos sobre o consumo ainda não estarem totalmente harmonizadas, o que impede a total supressão de barreiras fiscais e a adoção do princípio da imposição no país de origem.¹⁶⁰

Sobre o assunto, Abreu justifica que ainda não foi possível reunir as condições necessárias para a harmonização das alíquotas, bem como a instituição de um mecanismo de compensação que propicie a adoção do recolhimento na origem. Todavia, foi adotado o atual regime transitório que permitiu a abolição dos controles do trânsito de fronteira, possibilitando que as trocas de mercadorias entre os estados-membros passassem a não ser mais tratadas como importação e exportação.¹⁶¹

Desde o Comitê Neumark (1963), com sua recomendação de cobrança do imposto na origem, para o comércio interno na UE, até as propostas recentes da Comissão Européia (1996), muitas alternativas têm sido estudadas, mas nenhuma logrou ser aceita no contexto europeu.¹⁶²

Abreu assevera, ainda, que, atualmente, a UE aplica o princípio do destino, com o método do pagamento diferido, quando a venda é feita entre dois contribuintes de países-membros, sem qualquer tratamento de fronteira, ou seja, com alíquota zero. As importações de outros países-membros, ao contrário das importações de terceiros, não são tributadas nas fronteiras. Os importadores devem declarar suas importações, debitando-se e creditando-se ao mesmo tempo. O IVA somente será aplicado efetivamente quando o produto é revendido ou incorporado como insumo em mercadorias pela firma importadora. O sistema funciona com base declaratória.¹⁶³

¹⁶⁰ SALDANHA, op. cit., p. 208.

¹⁶¹ ABREU, Jorge Ritter. **A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Européia: mecanismos e ajustes de fronteira**, p. 34

¹⁶² ABREU, op. cit., p. 34.

¹⁶³ ABREU, op. cit., p. 35

Como forma de controle, as exportações para outros países dentro da União Européia devem registrar o número de inscrição no IVA do comprador. O sistema do pagamento diferido deve ser contrastado com o sistema *clearing house* no qual o IVA incidiria na origem, cobrado pelo país exportador (com sua alíquota), com o crédito sendo suportado pelo país importador, que também receberia a respectiva receita.¹⁶⁴

Muito embora tenha havido certa convergência nas alíquotas nos últimos anos, estas ainda são consideradas muito discrepantes para a neutralidade requerida. Além disso, não há uniformidade na aplicação da legislação comunitária, devido a divergências de interpretação. Como resultado disso, o IVA ainda carrega uma complexidade muito grande para os operadores públicos e privados.

Tendo em vista as falhas encontradas no sistema de tributação sobre o valor agregado na União Européia, a Comissão não ficou inerte, como explica Abreu:

A Comissão das Comunidades Europeias apresentou, em 1996, um programa de trabalho para a conformação de um sistema comum para o IVA. Os objetivos eram os seguintes: a) por termo à segmentação do mercado comum em tantos espaços fiscais diferentes quantos forem o número de estados-membros; b) ser simples e moderno; c) garantir a igualdade de tratamento para as operações dentro da comunidade; e, d) garantir a segurança e o controle da tributação para manter o nível de receitas.

Estes objetivos definem três ações básicas: a) assegurar a aplicação uniforme do imposto; b) modernizar o imposto; e, c) alterar o sistema de tributação, passando para a origem nas operações internas à comunidade.¹⁶⁵

Contudo, conclui Abreu que o programa de trabalho proposto em 1996, acima descrito, mostrou-se difícil de implantar. Houve resistência dos países membros para aprovar as propostas que levariam ao regime definitivo. Como na ocasião da passagem ao regime transitório, os países ainda não estão preparados para aceitar a harmonização das alíquotas do IVA e das estruturas do imposto. Desse modo, a Comissão está concentrando seus esforços em passos intermediários, quais sejam, a simplificação, a modernização e a aplicação mais uniforme das regras existentes, bem como uma execução mais efetiva da cooperação administrativa.¹⁶⁶

¹⁶⁴ ABREU, op. cit., p. 35

¹⁶⁵ ABREU, op. cit., p. 39.

¹⁶⁶ ABREU, op. cit., p. 39

Por todo o exposto, há que se absorver a experiência europeia como um caso de sucesso, pois consiste em um projeto de harmonização legislativa executada há décadas e de forma equilibrada, com o objetivo de promover a integração regional.

Apesar de encontrar alguns obstáculos, os quais foram oportunamente apresentados no presente capítulo, a adoção do IVA na União Europeia tem se mostrado eficaz em atender as expectativas de integração europeia, a ponto de ser utilizado como modelo em outros países do Globo. No Brasil, propostas de reformas, com forte influência europeia, foram apresentadas ao Congresso Nacional com vistas à modificação da atual sistemática de tributação sobre consumo, a qual se encontra imersa em sérias dificuldades.

Sobre o assunto, Saldanha tece resumidas, mas relevantes considerações acerca da problemática dos impostos incidentes sobre o consumo no Brasil:

O ICMS constitui um imposto extremamente complexo; com alíquotas diferentes em função do produto ou em função do estado de origem ou destino e diferenciadas em operações internas e interestaduais, uma das principais razões para a existência de considerável sonegação; combina institutos complexos, tais como a redução da base de cálculo variante, crédito presumido, diferimentos, e isenções parciais e totais; sua titularidade estadual, com significativas mudanças de um estado para outro, dá margens a conflitos quanto a cobrança na origem ou no destino, a guerra fiscal; isenção na exportação, impossibilidade de harmonização em processos de integração tipo Mercosul e de globalização. Quanto ao IPI, o principal problema é a multiplicidade de alíquotas. O ISS tem como principal problema a geração de uma guerra fiscal entre os municípios devido à grande diversidade de alíquotas de cidade a cidade. O PIS e o COFINS são contribuições em cascata, que oneram o setor produtivo, e que penalizam a produção nacional.

É na tentativa de desembaraçar o sistema das dificuldades acima descritas, bem como eliminar as assimetrias apresentadas pela legislação brasileira em face do atual contexto político-econômico em que o país está inserido, especialmente no que diz respeito ao projeto do Mercado Comum do Sul, que foi apresentada, em 28 de fevereiro de 2008, a mais nova proposta de reforma tributária, sob a forma de Proposta de Emenda à Constituição, de nº 233, a qual será melhor estudada no próximo e último capítulo do presente trabalho monográfico.

13 A REFORMA TRIBUTÁRIA

Nesse capítulo, analisar-se-á as tentativas de reformar o Sistema Tributário Nacional, uma vez que, apesar da busca por mudanças na estrutura tributária brasileira encontrar-se na agenda do Governo Federal há mais de uma década, até hoje pouco progresso foi conquistado. Tal análise servirá para traçar a cronologia e o contexto político que precederam a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 233.

Previamente, contudo, cumpre ressaltar que o presente trabalho monográfico não se presta a discorrer sobre todos os projetos de Reforma Tributária apresentados ao Congresso Nacional, mas demonstrar que a tentativa de modificar o Sistema Tributário Nacional não é inédita: muitas delas não vingaram no Congresso Nacional; outras delas percorreram todos os passos da produção legislativa, mas não conseguiram grandes avanços em termos de simplificação ou harmonização legislativa, muito menos obtiveram êxito para amenizar a guerra fiscal entre os Estados.

Dessa forma, certo é que será analisada uma boa parte das propostas de reforma a partir da promulgação da Constituição de 1988, com intuito exemplificativo, utilizando como método de escolha a relevância das propostas, de acordo com a doutrina estudada. Tal análise será sucedida pela pesquisa sobre a nova Proposta de Emenda à Constituição e a abordagem a respeito da necessidade de harmonização tributária e a adoção do IVA pelo Brasil, com o intuito de demonstrar a necessidade de reformulação da tributação indireta sobre o consumo com a instituição de um imposto sobre o valor agregado em substituição aos atualmente existentes no Sistema Tributário Nacional, como ferramenta necessária à harmonização legislativa, especialmente entre os Países-membros do Mercosul.

7 Propostas de Reforma Tributária

A primeira proposta consistente de reforma tributária à Constituição Federal de 1988 foi apresentada pelo Governo ao Congresso Nacional em agosto de 1995, sendo quatro alterações por ela sugeridas, quais sejam: simplificar o sistema,

aumentando sua economicidade para o fisco e para o contribuinte; facilitar o combate à sonegação e às injustiças por ela criadas; diminuir o Custo-Brasil, convencionado como o conjunto de distorções existentes na economia brasileira, responsável pela baixa competitividade e ineficiência das empresas, causados falta de infra-estrutura, das dificuldades de mão-de-obra, dos incontáveis gargalos que afetam a produtividade da indústria e dos serviços¹⁶⁷, e ampliar a competitividade da nossa economia; permitir a distribuição social mais justa da carga tributária.¹⁶⁸

De acordo com Saldanha, estes objetivos demonstram a clara intenção do governo brasileiro, a partir do Governo Fernando Henrique Cardoso (FHC/1995-2002), em impulsionar o Mercosul, diminuir o Custo-Brasil e simplificar o Sistema Tributário Nacional.¹⁶⁹

A proposta básica apresentada pelo governo em 1995 tem, em síntese, a intenção de criar um Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) federal que resultaria da fusão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) com o ICMS. Assim, o IPI seria extinto, criando-se uma alíquota federal do ICMS, a ser adicionada à estadual, e cujas cobranças dar-se-iam mediante guias de pagamento distintas, sem previsão de repartição de receitas. Com relação ao ISS, nenhuma alteração significativa foi proposta.¹⁷⁰

Essa primeira proposta demonstra o intuito de aproximação da tributação sobre o consumo no Brasil ao método aplicado pelo Imposto sobre o Valor Agregado, assim como a necessidade de uma reconstrução da tributação sobre o consumo.¹⁷¹

Quanto método eleito pela legislação brasileira, entretanto, vale analisar os modelos utilizados por outros países, de modo a cumprir um dos objetivos deste trabalho monográfico, qual seja, a comparação com modelos de tributação estrangeiros.

Frisa-se, por oportuno, que, atualmente, existem dois padrões de tributação em uso; senão vejamos:

¹⁶⁷ In: < <http://www.revistacustobrasil.com.br> >, acesso em 06.11.2008.

¹⁶⁸ SALDANHA, op. cit., p. 190.

¹⁶⁹ SALDANHA, op. cit., p. 190.

¹⁷⁰ SALDANHA, op. cit., p. 191.

¹⁷¹ SALDANHA, op. cit., p. 191.

O padrão europeu de tributação é caracterizado por uma alta carga tributária, sempre superior a 30% do Produto Interno Bruto (PIB), independentemente da renda per capita, em alguns casos superando 40% do PIB, podendo até chegar a 51,2%, como é o caso da Suécia. A composição da carga tributária nesse padrão mostra que o maior componente na arrecadação de tributos oscila entre os impostos indiretos sobre venda e as contribuições sociais sobre folha de pagamento.¹⁷²

O segundo padrão, em uso principalmente nos Estados Unidos, caracteriza-se por maior dependência ao imposto sobre a renda, principalmente das pessoas físicas, ao passo que as tributações sobre folha de pagamentos e sobre vendas vêm em segundo e terceiro lugares, respectivamente. Nesse modelo, a carga tributária é mais baixa, como é o caso dos Estados Unidos, com uma tributação comprometendo o PIB em 26,8%.¹⁷³

Percebe-se, portanto, que o Brasil escolheu o modelo europeu, buscando, por conta da proposta de reforma tributária de 1995, que a alíquota do ICMS cobrada pelos Estados fosse o principal gravame sobre o consumo, assumindo o imposto de competência da União caráter eminentemente extrafiscal, com a elevação de suas alíquotas na proporção inversa da essencialidade do produto ou mercadorias gravados.¹⁷⁴

Saldanha explica a razão pela qual a primeira proposta de reforma não vingou:

Uma verdadeira guerra política impediu que tal proposta fosse adiante. O assunto foi retomado várias vezes pelo governo e pelo Congresso, mas principalmente devido a pressão da opinião pública, vez que outras propostas foram enviadas ao Congresso para que fosse incorporadas à proposta de 1995.¹⁷⁵

Assim, em 1997, foi apresentado ao Legislativo o chamado “Esboço de Reforma Tributária”, proposta também conhecida como “Emenda Parente”, uma homenagem ao Ministro da Fazenda à época.¹⁷⁶

¹⁷² CINTRA, Marcos. **Reforma Tributária**: Escolha Perigosa, p. 01.

¹⁷³ CINTRA, op. cit., p. 01

¹⁷⁴ SALDANHA, op. cit, p. 191

¹⁷⁵ SALDANHA, op. cit, p. 191

¹⁷⁶ FERREIRA, Ismar Dias. **A Reforma Tributária e os Municípios**, p. 03.

A nova proposta tinha como pontos principais: (i) a criação do Imposto sobre o Valor Agregado de cunho federal, com alíquota única incidente sobre bens e serviços; (ii) a criação de um imposto seletivo, de cunho estadual, incidente sobre alguns produtos, tais como cigarros, bebidas, combustíveis e energia elétrica; (iii) a criação de um imposto sobre vendas a varejo (IVV) de cunho estadual, incidente sobre mercadorias; (iv) a criação de um imposto sobre vendas a varejo (IVV) de cunho municipal, incidente sobre serviços.¹⁷⁷

Nada obstante, o Governo acabou recuando desta proposta, apresentando nova proposta ao Congresso em novembro de 1998. Em síntese, Saldanha afirma que esta proposta de reforma

estabelece a criação de um novo ICMS, fruto da fusão do ICMS e do IPI, criando um novo imposto sobre o consumo. Este novo imposto, embora da mesma natureza do atual ICMS, não-cumulativo, incidiria sobre importações de qualquer natureza e não nos casos de exportação de bens e serviços. Este teria amplitude maior, pois recairia sobre todos os serviços e seria partilhado entre a União, os Estados e o Distrito Federal, com participação dos Municípios no produto de sua arrecadação na forma do atual ICMS. A competência para legislar sobre o tributo passaria a ser exclusiva da União, mas competiria aos Estados e ao Distrito Federal sua arrecadação e fiscalização. Além disso, tendo em vista o caráter federativo do imposto, os Estados e o Distrito Federal participariam do processo de fixação das alíquotas.¹⁷⁸

É importante destacar a posição de Dall'acqua, o qual assevera que, após 1998, o interesse do Governo por mudanças substantivas no sistema tributário diminuiu, uma vez que sua estratégia de ajuste fiscal tornava-se bem-sucedida, especialmente no que se refere ao aumento das receitas, associado às contribuições sociais, que lhe permitia cumprir as metas negociadas com o Fundo Monetário Internacional (FMI). Ou seja, a obtenção de superávits primários crescentes sustentados por um forte crescimento da receita tributária arrefeceu o entusiasmo do governo federal por mudanças no modelo tributário. Pragmaticamente, a questão tributária deixou de ser uma prioridade para o Governo Federal.¹⁷⁹

Todavia, registra-se a apresentação da proposta de reforma tributária de 1998, cuja pretensão era instituir o novo ICMS, fruto da fusão do ICMS e do IPI, criando um novo imposto sobre o consumo, com alíquota única e de competência

¹⁷⁷ SALDANHA, op. cit, p. 191

¹⁷⁸ SALDANHA, op. cit, p. 191

¹⁷⁹ DALL'ACQUA, Fernando Maida. *Análise da Proposta de Reforma Tributária do Governo Lula*, p. 26.

exclusiva da União para legislar sobre o tributo. Este novo imposto, segundo Saldanha, embora da mesma natureza do atual ICMS, não-cumulativo, incidiria sobre importações de qualquer natureza e não nos casos de exportação de bens e serviços. Complementa o autor que este teria amplitude maior, pois recairia sobre todos os serviços, com a repartição das receitas entre a União, os Estados e o Distrito Federal e com a participação dos Municípios no produto de sua arrecadação na forma do atual ICMS (art. 158, IV, da Constituição Federal).¹⁸⁰

Em 2001, sob a batuta do Ministro Pedro Malan, foi encaminhada proposta ao Congresso para alterar o sistema tributário, afastando a idéia de implantação de um IVA brasileiro.¹⁸¹

Esta proposta apóia a manutenção do ICMS com algumas modificações, tais como o estabelecimento de alíquotas uniformes por classes de produtos e serviços; a limitação do número de alíquotas até um máximo de cinco classes; a vedação de isenções, redução da base de cálculo ou quaisquer outras formas de benefícios fiscais; e o disciplinamento do imposto segundo lei complementar da União.¹⁸²

Nesta proposta de reforma, *“a principal motivação da manutenção do ICMS de competência dos Estados e Distrito Federal está no federalismo fiscal que está demasiadamente arraigado na cultura tributária brasileira”*.¹⁸³

Na sua justificativa, o Ministro Malan é assertivo:

Ainda que em favor da tese de um Imposto sobre o Valor Agregado federal limitem fortíssimos argumentos técnicos, a verdade inofismável 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 prática, certamente superariam os benefícios de ordem técnica.

Isto posto, o caminho da reestruturação da tributação no Brasil parte do pressuposto de que não seria viável construir-se um IVA federal, como idealmente seria desejável. A ênfase, portanto, é reestruturar o ICMS, corrigindo as imperfeições que se foram acumulando no curso de décadas na administração desse imposto.¹⁸⁴

¹⁸⁰ SALDANHA, op. cit, p. 193.

¹⁸¹ SALDANHA, op. cit, p. 194.

¹⁸² SALDANHA, op. cit, p. 194.

¹⁸³ SALDANHA, op. cit, p. 194.

¹⁸⁴ MALAN, Pedro *apud* SALDANHA, op. cit., p. 194.

Não obstante os argumentos do então do Ministro Malan, bastião da tecnocracia do Governo FHC, de acordo com Dall'acqua, a partir de 2002, o Governo Federal decidiu mudar de estratégia: superou o constrangimento de abandonar a proposta de reforma tributária que tramitava no Congresso Nacional e, após anos de negociação por uma ampla mudança no sistema tributário brasileiro, optou por mudanças pontuais editadas por medidas provisórias, focando na transformação dos tributos cumulativos em impostos sobre valor agregado, procurando reduzir entraves ao crescimento econômico.¹⁸⁵

Todavia, Dall'acqua ressalva que, embora o discurso estivesse focado na melhora da qualidade do sistema tributário brasileiro, a tônica das mudanças foi o aumento da carga tributária que facilitasse a obtenção dos resultados fiscais.¹⁸⁶

No Governo Lula (2003-atual), o panorama permanece o mesmo e as discussões para uma Reforma Tributária ampla não são eficazes. Não obstante, provocado pela opinião pública e irresignação dos setores produtivos da sociedade, o Governo Federal viu-se obrigado a dar um passo adiante, motivo pelo qual foi apresentada, em 28 de fevereiro de 2008, ao Congresso Nacional, a Proposta de Emenda à Constituição n. 233, com o objetivo de fim de executar uma das reformas estruturais mais importantes e necessárias ao desenvolvimento do país: a Reforma Tributária, a qual será detidamente analisada a seguir.

8 Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008

O Poder Executivo apresentou, em 28 de fevereiro de 2008, uma nova Proposta de Emenda Constitucional (PEC), que recebeu o número 233, com o intuito de modificar o sistema tributário nacional.

A justificativa para a reforma, divulgada por meio de uma cartilha, defende a necessidade de uma revisão geral no complexo sistema tributário brasileiro. Segundo o Governo Federal, o projeto de reforma tributária tem a intenção de eliminar os obstáculos para uma produção mais eficiente e menos custosa, reduzindo a carga fiscal que incide sobre produtores e consumidores e estimular a

¹⁸⁵ DALL'ACQUA, op. cit., p. 29.

¹⁸⁶ DALL'ACQUA, op. cit., p. 29.

formalização ao permitir o desenvolvimento mais equilibrado de Estados e Municípios.¹⁸⁷

A Proposta de Emenda Constitucional n. 233 encaminhada ao Congresso Nacional tem seis objetivos principais, de acordo com a Cartilha do Governo Federal:

- 1) simplificar o sistema tanto no âmbito dos tributos federais quanto do ICMS, eliminando tributos e reduzindo e desburocratizando a legislação tributária;
- 2) acabar com a guerra fiscal entre os Estados, com impactos positivos para o investimento e a eficiência econômica;
- 3) implementar medidas de desoneração tributária, principalmente nas incidências mais prejudiciais ao desenvolvimento;
- 4) corrigir as distorções dos tributos sobre bens e serviços que prejudicam o investimento, a competitividade das empresas nacionais e o crescimento;
- 5) aperfeiçoar a política de desenvolvimento regional, medida que isoladamente já é importante, mas que ganha destaque no contexto da reforma tributária como condição para o fim da guerra fiscal;
- 6) melhorar a qualidade das relações federativas, ampliando a solidariedade fiscal entre a União e os entes federados, corrigindo distorções e dando início a um processo de aprimoramento do federalismo fiscal no Brasil.¹⁸⁸

Por outro lado, analisando o seu texto, depreende-se que as alterações propostas pela PEC n. 233 acarretariam mudanças em outras áreas do Direito, como no Processo do Trabalho, Processo Civil e Direito Administrativo.¹⁸⁹ Vejamos:

Quanto à influência ao Direito Processual Trabalhista, o texto da PEC n 233 altera o inciso VIII no artigo 114 da Constituição Federal, que trata sobre a atuação das Varas da Justiça do Trabalho na execução dos valores relativos às Contribuições Sociais. De acordo com o texto da nova reforma, os órgãos da Justiça do Trabalho continuam a possuir competência para executar, de ofício, inclusive, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, a cargo do empregador, incidente sobre a folha de salários e rendimentos pagos a qualquer título; e II, a cargo dos trabalhadores, incidentes sobre a sua remuneração. As varas trabalhistas também deverão executar os acréscimos legais das contribuições, decorrentes das sentenças que proferir.¹⁹⁰

¹⁸⁷ BRASIL. **Cartilha da Reforma Tributária**; p.03.

¹⁸⁸ *Idem*, p. 08.

¹⁸⁹ OKUMURA, Fernando Guido. **Breve Análise das Disposições da Proposta de Emenda Constitucional**, p. 01.

¹⁹⁰ BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008**, art. 1º.

Referente ao Processo Civil, o projeto estudado atribui nova competência ao Superior Tribunal de Justiça, com a inclusão da na Alínea "d" ao inciso III do artigo 105 da Constituição Federal, que passará a ter a seguinte redação:

d) contrariar a lei complementar ou a regulamentação relativas ao imposto a que se refere o art. 155-A, negar-lhes vigência ou lhes der interpretação divergente da que lhes tenha atribuído outro tribunal.¹⁹¹

Sobre a nova alínea do art. 105, III, da Constituição Federal, Okumura sustenta que esta decorre das modificações pretendidas nas normas relativas ao ICMS.¹⁹²

Quanto às alterações trazidas pela PEC n. 233 no tocante a competência legislativa, é esclarecedor o excerto da obra de Okumura:

Foi incluída a alínea "d", no artigo 146, da Constituição Federal, que atribui à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especificamente sobre:

"definição de tratamento diferenciado e favorecimento para as microempresas e para empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos artigos 153, IV (IPI) e VII (novo IVA Federal), 155-A (ICMS), 156, III (ISS), e das contribuições previstas no artigo 195, I (INSS Empregador)".

Outra alteração relativa às questões legislativas é a inclusão do parágrafo 2º no artigo 62, da Constituição Federal cuja disposição determina que as Medidas Provisórias que instituírem ou majorarem impostos, exceto os previstos nos incisos I (I.Imp.), II (I.Ex.), IV (IPI), V (IOF), VIII (IVA) do artigo 153, e no inciso II (Impostos Extraordinários) do artigo 154, somente produzirão efeitos no exercício financeiro seguinte se forem convertidas em lei até o último dia do ano em que foram editadas.

Portanto, para os tributos sujeitos ao princípio da anterioridade, na hipótese de instituição ou aumento de carga tributária por meio de Medidas Provisórias, o prazo para a contagem da anterioridade não será considerado a partir da data da edição da Medida Provisória, mas sim da data de sua conversão em lei.¹⁹³

Okumura complementa a enumeração das mudanças trazidas pela PEC n. 233 com a modificação das regras da limitação ao poder de tributar, citando a alteração do parágrafo 6º ao artigo 150 da Constituição Federal, a qual impõe a obrigatoriedade de, nos casos de concessão de benefícios fiscais, ser editada lei específica para tratar exclusivamente sobre o assunto. Ademais, o autor sustenta que a PEC n. 233 encerra a discussão sobre a possibilidade de tratados internacionais, ratificados pelo Congresso, concederem benefícios fiscais relativos a

¹⁹¹ *Idem, ibidem.*

¹⁹² OKUMURA, op. cit., p. 01.

¹⁹³ OKUMURA, op. cit., p. 02.

tributos municipais e estaduais, porquanto inclui no art. 151, o parágrafo único, com a seguinte redação ¹⁹⁴:

Parágrafo único - A vedação do inciso III não se aplica aos tratados internacionais aprovados na forma do art. 49, I.(NR). ¹⁹⁵

Cabe lembrar que a vedação do artigo 151, da Constituição Federal, impede que a União institua isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Caso a PEC n. 233 venha a ser aprovada, a Constituição Federal passará a prever, expressamente, a possibilidade de Tratados Internacionais, ratificados pelo Congresso Nacional, instituírem isenção relativa aos tributos de competência diversa à da União Federal. ¹⁹⁶

De acordo com o projeto, será revogado também o parágrafo 3º, do artigo 155, que tem a seguinte redação:

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. ¹⁹⁷

Desse modo, não será mais permitida a tributação das atividades relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais por outros tributos que não sejam o ICMS (art. 155, II), Imposto sobre Importações (art. 135, I) e Imposto sobre Exportações (art. 153, II). ¹⁹⁸

O projeto pugna também pela revogação do parágrafo 4º do artigo 177 ¹⁹⁹, o qual estabelece requisitos à lei *“que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico [CIDE] relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender”*. ²⁰⁰

¹⁹⁴ OKUMURA, op. cit., p. 02.

¹⁹⁵ BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008**, art. 1º.

¹⁹⁶ OKUMURA, op. cit., p. 02.

¹⁹⁷ BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008**, art. 1º.

¹⁹⁸ OKUMURA, op. cit., p. 03.

¹⁹⁹ OKUMURA, op. cit., p. 03..

²⁰⁰ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, art. 155, § 4º.

Nesse ponto, Okumura ressalva que, apesar de alguns entenderem que a reforma tributária extinguirá a CIDE, não consta na PEC n. 233 qualquer disposição no sentido de revogar o artigo 149 da Constituição Federal.²⁰¹

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) também foi afetado pela PEC n. 233, porquanto pretende a inclusão do inciso III, no parágrafo II, do artigo 153, nos seguintes termos:

III - poderá ter adicionais de alíquota por setor de atividade econômica;²⁰²

Nesse sentido, segundo Okumura, “a única possibilidade que esse dispositivo legal cria é de aumento da carga de IRPJ para alguns setores, não tratando sobre qualquer possibilidade de redução de alíquota de tal tributo”.²⁰³

Outras alterações de destaque suscitadas pela PEC n. 233 é a adoção do Imposto sobre o Valor Agregado, tanto em âmbito federal quanto estadual, os quais merecem uma análise mais detida nos dois subtópicos a seguir.

14 IVA-F

A PEC n. 233 pretende instituir o Imposto sobre o Valor Agregado Federal (IVA-F), o qual deverá substituir o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a CIDE, sendo regulamentado por meio de Lei Complementar, que fixará sua abrangência e forma de cobrança.²⁰⁴

A previsão do IVA Federal constará no inciso VIII do artigo 153, da Constituição Federal, o qual prescreverá a possibilidade da União instituir impostos sobre “*operações com bens e prestações de serviços, ainda que as operações e prestações iniciem no exterior*”.²⁰⁵

Tal imposto deverá seguir os parâmetros insculpidos no parágrafo 6º do mesmo artigo, com a seguinte redação, pretendida pela PEC n. 233:

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII:

²⁰¹ OKUMURA, op. cit., p. 03.

²⁰² BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008**, art. 1º.

²⁰³ OKUMURA, op. cit., p. 03.

²⁰⁴ PIMENTA, Dalmar. **Algumas Reflexões sobre o Novo Projeto de Reforma Tributária**, p. 01.

²⁰⁵ BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008**, art. 1º.

- I - será não-cumulativo, nos termos da lei;
- II - relativamente a operações e prestações sujeitas a alíquota zero, isenção, não-incidência e imunidade, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário na lei;
- III - incidirá nas importações, a qualquer título;
- IV - não incidirá nas exportações, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
- V - integrará sua própria base de cálculo. ²⁰⁶

Harada é muito cético a respeito da nova Reforma Tributária, entendendo que o IVA-F não se trata de imposto sobre o valor agregado como sugere a sua denominação. Segundo ele, a não-cumulatividade continua sendo obtida por meio de mecanismo contábil de crédito do imposto (decorrente da entrada de mercadorias e serviços) e o débito do imposto (decorrente da saída de mercadorias e serviços), como no atual ICMS. ²⁰⁷

Ademais, quanto à disposição do artigo 153, § 6º, é taxativo:

O novo imposto federal será não-cumulativo na forma dos incisos I e IV do § 6º. E, para evitar qualquer questionamento, o inciso V do § 6º consagra expressamente a tributação por dentro, que tem o condão de transformar uma alíquota nominal de 25%, por exemplo, em uma alíquota real de 33,35%, ou, de 18% em 21,38%, tudo na contramão do princípio da transparência tributária, que está previsto no § 5º do art. 150 da CF. O § 7º, por sua vez, prescreve que "considera-se serviço toda e qualquer operação que não constitua circulação ou transmissão de bens". Cometeu-se um equívoco elementar confundindo o gênero (bens) com a espécie (bens imateriais), a menos que a dubiedade redacional tenha sido proposital.

Harada acredita que, sobre esse novo imposto, que irá substituir o PIS, a COFINS e a CIDE, a PEC n. 233 pouco adianta, porquanto se limita a outorgar à União competência para instituir o imposto sobre "*operações com bens e prestações de serviços, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior*", não repetindo a mesma expressão utilizada pelo IVA-E, que continua consagrando a nomenclatura atual "*operações relativas à circulação de mercadorias*". ²⁰⁸

Ademais, questiona, retoricamente: "*Será que o IVA-F pretende desprezar o caráter mercantil do imposto, fazendo-o incidir sobre simples movimentação física do bem?*". ²⁰⁹

E, criticamente, responde:

²⁰⁶ *Idem, ibidem.*

²⁰⁷ HARADA, Kiyoshi. **Reforma Tributária 1: IVA-F**, p. 01.

²⁰⁸ HARADA, op. cit., p.01.

²⁰⁹ HARADA, op. cit., p.02.

Como se sabe, mercadoria é o bem objeto de comércio. Não há entre este e aquela distinção de natureza substancial, mas, apenas a de destinação. Este aspecto deverá ser debatido no âmbito da Comissão de Reforma para bem aclarar a questão.²¹⁰

Nada obstante, há ainda os que vêm com bons olhos algumas das mudanças trazidas pela PEC n. 233.

Okumura, por exemplo, ressalta que a PEC n. 233 traz uma medida interessante, uma vez que artigo 153, § 6º, IV possibilita o aproveitamento do crédito do IVA nos casos de exportações. A proposta torna imune ao IVA a exportação de produtos ou serviços, possibilitando ao exportador o aproveitamento do crédito do IVA acumulado durante a cadeia de produção do produto ou serviço exportado.²¹¹

Segundo o autor, tal medida contribui para o desenvolvimento das atividades exportadoras, desonerando-as na medida em que torna imune a exportação e, ao mesmo tempo, possibilita o aproveitamento do crédito que certamente será acumulado pelas exportadoras.²¹²

Segundo Okumura, o novo tributo será de fácil fiscalização, já que a não cumulatividade faz com que a cadeia de produção se auto-fiscalize.²¹³

A PEC n. 233 propõe, ainda, a inclusão do artigo 153, §6º, II, da Constituição Federal, que passará a prever a vedação do aproveitamento dos créditos relativos às operações sujeitas à alíquota zero, isenção, não-incidência ou imunidade.²¹⁴

Okumura alerta, também, para as modificações na limitação ao poder de tributar, prevista pelo artigo 150, da Constituição Federal, que, com a PEC n. 233, passará a estabelecer em seu parágrafo 1º, que o novo tributo estará sujeito tão-somente ao princípio anterioridade nonagesimal, em detrimento ao princípio da anterioridade de exercício.²¹⁵

Outrossim, diferentemente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que não foi incorporado ao IVA-F por pressões políticas²¹⁶, a PEC quer

²¹⁰ HARADA, op. cit., p.02..

²¹¹ OKUMURA, op. cit., p 04.

²¹² OKUMURA, op. cit., p 04.

²¹³ OKUMURA, op. cit., p 04.

²¹⁴ OKUMURA, op. cit., p 04.

²¹⁵ OKUMURA, op. cit., p 05.

²¹⁶ HARADA, op. cit., p. 02.

impedir, expressamente, o aproveitamento de créditos oriundos aos produtos isentos, não tributados e imunes. Okumura sustenta que tal disposição, notoriamente, elimina eventuais benefícios fiscais concedidos a determinados produtos, transformando as isenções, imunidades e não tributação em mero diferimento, que transferirá o ônus à cadeia seguinte.²¹⁷

Quanto ao IPI, o Governo Federal argumenta que, ao longo das discussões, considerou a possibilidade de incorporar também o imposto ao IVA-F. Mas, segundo sua Cartilha, optou-se por manter o IPI para simplificar e reduzir o número de alíquotas do IVA-F, prometendo, ainda, simplificar o IPI; senão vejamos:

Ainda assim, a perspectiva é de uma simplificação expressiva do IPI, que seria mantido apenas por suas funções regulatórias:

- tributação seletiva, com alíquotas elevadas, de fumo e bebidas;
- utilização como instrumento de política industrial, como é o caso da Lei de Informática;
- utilização como instrumento de política regional, através da manutenção dos benefícios existentes para a Zona Franca de Manaus.²¹⁸

Outra mudança expressiva pretendida pela PEC n. 233 é a alteração do artigo 195 da Constituição Federal, com o intuito de extinguir a previsão constitucional de algumas das contribuições sociais.

As contribuições sociais previstas no artigo 195, IV ficam revogadas com a aprovação da PEC n. 233, *verbis*:

Art. 13. Ficam revogados os seguintes dispositivos constitucionais:

I - a partir de 1º de janeiro do segundo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda:

(...)

d) as alíneas “a”, “b” e “c” do inciso I e o inciso IV do art. 195;²¹⁹

Okumura aduz que, com a alteração, somente será possível à União cobrar as contribuições sociais incidentes sobre: (i) folha de pagamento (mantendo a contribuição patronal); (ii) sobre o salário do trabalhador (mantendo a contribuição incidente sobre a parcela do salário); (iii) sobre receitas de concursos de prognósticos (também já existente na versão anterior do artigo).²²⁰

²¹⁷ OKUMURA, op. cit., p. 05.

²¹⁸ BRASIL. **Cartilha da Reforma Tributária**; p.09.

²¹⁹ BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008**, art. 13, I, “d”.

²²⁰ OKUMURA, op. cit., p. 06

A PEC n. 233 pretende, ainda, revogar o parágrafo 4º do artigo 239, o qual prevê que *“o financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei”*.²²¹

Por fim, cumpre ressaltar a revogação de algumas contribuições sociais pela PEC n. 233, não se traduzirá em desoneração para os contribuintes, já que, em substituição às contribuições sociais extintas, eles acabarão por ser submetidos ao IVA-F.²²²

15 IVA-E

A PEC n. 233 nomeia como Imposto sobre o Valor Agregado Estadual (IVA-E) o novo ICMS, a ser previsto pelo art. 155-A, da Constituição Federal.

Esta mudança é considerada pelo Governo Federal a principal medida de simplificação proposta pela Reforma Tributária, pois unificará as 27 legislações estaduais do ICMS em uma única legislação.²²³

Okumura sustenta que a PEC n. 233 revoga todas as disposições relativas ao ICMS da Constituição Federal (inciso II e os parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 155, a partir do oitavo ano da promulgação da emenda²²⁴), incluindo o art. 155-A, com as seguintes disposições:

- a) competência conjunta atribuída aos Estados e ao Distrito Federal;
- b) instituição mediante Lei Complementar;
- c) pretende tributar "operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciado no exterior";
- d) será não-cumulativo;
- e) a não-cumulatividade será regulamentada por meio de Lei Complementar;
- f) nas operações sujeitas à alíquota zero, isenção, não incidência e imunidade não será possível transferir o crédito à cadeia seguinte, salvo previsão legal no sentido contrário;
- g) incidirá também sobre importações de bens, mercadorias ou serviços, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a finalidade da importação, sendo o tributo de

²²¹ BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil*, art. 239, § 4º.

²²² OKUMURA, op. cit., p. 06.

²²³ BRASIL. *Cartilha da Reforma Tributária*; p. 10.

²²⁴ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008*, art. 13, II, "a".

direito do Estado ao qual se destina a operação. Tal situação deverá ser regulamentada por Lei Complementar;

h) os valores relativos aos serviços e mercadorias conexos farão parte da base de cálculo, sempre que não forem objeto de tributação dos Municípios;

i) não incidirá sobre exportações e, nesse caso, será mantido o crédito relativo às operações anteriores;

j) não incidirá sobre o ouro quando este for ativo financeiro;

k) não incidirá sobre rádio e TV aberta;²²⁵

Para Harada, contudo, o IVA-E, apesar do nome, ostenta as mesmas características do ICMS, incidindo sobre o valor total da operação de circulação de mercadorias e de prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, assegurando-se o princípio da não-cumulatividade pelo mecanismo de compensação do imposto cobrado nas operações anteriores.²²⁶

Com relação às alíquotas do IVA-E, o parágrafo 2º do art. 155-A dispõe da seguinte forma:

a) que as alíquotas serão definidas por resolução do Senado;

b) que as alíquotas poderão ser diferentes em função de quantidade e do tipo de consumo;

c) que por meio de Lei Complementar serão definidas quais mercadorias e serviços poderão ter as alíquotas aumentadas ou reduzidas por lei estadual, bem como os limites e condições para tais alterações.²²⁷

As alíquotas serão nacionalmente uniformes e fixadas na seguinte seqüência: primeiro, o Senado define quais serão as alíquotas aplicáveis (provavelmente 4 ou 5 alíquotas); segundo, o Confaz propõe o enquadramento dos bens e serviços entre as diversas alíquotas; terceiro, o Senado aprova ou rejeita a proposta do Confaz.²²⁸

O Governo Federal acredita que

com o modelo proposto estabelece-se um sistema de pesos e contrapesos entre a preocupação do Confaz com a preservação da receita e a preocupação do Senado em não aumentar a carga tributária. Adicionalmente, para evitar o nivelamento das alíquotas pelo topo – e o conseqüente aumento da carga tributária –, a proposta prevê que para um número limitado de bens e serviços – definidos em lei complementar –, os Estados poderão fixar alíquotas diferenciadas, ajustando sua receita para baixo ou para cima. Este mecanismo permitirá equacionar o problema de produtos com elevada participação nas receitas estaduais e alíquotas muito

²²⁵ OKUMURA, op. cit., p. 07.

²²⁶ HARADA, op. cit., p. 02.

²²⁷ OKUMURA, op. cit., p. 08.

²²⁸ BRASIL. **Cartilha da Reforma Tributária**; p. 09.

diferenciadas entre os Estados, como é o caso do óleo diesel, cuja alíquota varia de 12% a 25%.²²⁹

Harada assevera que caberá ao Senado Federal definir as alíquotas aplicáveis, bem como o enquadramento das mercadorias e serviços nas diferentes alíquotas, mediante proposições apresentadas pelo órgão colegiado composto de representantes dos Estados e do Distrito Federal, presidido pelo representante da União.²³⁰

A respeito das operações interestaduais, fica a cargo do parágrafo 3º do artigo 155-A estabelecer os requisitos:

- a) o imposto será de direito do Estado de destino da mercadoria ou serviço;
- b) não será de direito do Estado de destino a parcela correspondente a alíquota de 2%, calculado sobre a base de cálculo, o que pertencerá ao Estado de origem;
- c) caso a alíquota incidente seja inferior a 2%, o valor total do ICMS será de direito do Estado de destino;
- d) nos casos do ICMS incidente sobre petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, derivados e energia elétrica, o valor total do tributo, inclusive os 2% que seriam desviados ao Estado de origem, pertencerão ao Estado de destino.²³¹

Harada atribui a destinação de 2% sobre o valor da base de cálculo ao Estado de origem, com exceção das operações com petróleo, seus derivados e energia elétrica, à necessidade de abolir a “guerra tributária” entre os Estados.²³²

Entretanto, enxerga o autor que em nome da “guerra tributária”, a qual chama de “falsa”, a PEC n. 233 põe por terra o critério do Senado Federal de fixar as alíquotas interestaduais diferenciadas, conforme o estado de destino, para aventurar-se em um critério que pune o estado produtor. Ademais, acusa o aumento da burocracia a ser gerada com a possibilidade de exigência integral do imposto pelo Estado de origem, mediante a transferência da parte cabente ao Estado de destino por meio de uma câmara de compensação.²³³

E arremata:

Acabar com a "guerra tributária" é questão de vontade política. A Constituição e a Lei Complementar nº 24 regulam suficientemente a concessão de incentivos. Basta que o órgão competente obrigue os estados a cumprirem essas normas. Sem vontade política, a alteração do regime de

²²⁹ *Idem*, p. 10.

²³⁰ HARADA, op. cit., p. 02.

²³¹ OKUMURA, op. cit., p. 08.

²³² HARADA, op. cit., p. 03.

²³³ HARADA, op. cit., p. 03.

tributação na origem, para tributação no destino, não acabará com as disputas entre os estados. A "guerra tributária" irá simplesmente mudar de nome para "guerra financeira". Governantes passarão a conceder outros tipos de benefícios financeiros, a fim de continuar atraindo as forças produtoras para seus estados.²³⁴

De acordo com o parágrafo 6º do artigo 155-A que a PEC n. 233 pretende incluir na Constituição Federal, a lei complementar irá definir o fato gerador, os contribuintes e a base de cálculo, de modo que o valor do imposto a integre. Irá, ainda, dispor sobre processo administrativo tributário, bem como, a definição de órgão para processar e julgar os litígios decorrentes do IVA-E.²³⁵

Harada sustenta que o imposto terá regulamento único editado pelo órgão colegiado, baseado em lei complementar aplicável em âmbito nacional. Porém, a PEC nº 233 prevê a definição, por lei complementar, de mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, causando, segundo o autor, uma confusão entre normas estaduais e nacionais:

Com tantas cautelas impostas por governadores, que temem a queda de arrecadação no novo regime, e não se sabe porque, desmonta-se a lógica do sistema fundado na federalização da legislação do IVA-E. Mais uma vez, o contribuinte irá arcar com aumentos para correção de desequilíbrios de receitas por parte dos estados produtores. Até parece que a mudança para tributação no destino foi um meio camuflado para majorar o nível de imposição tributária.²³⁶

Em vista do exposto, denota-se do texto da PEC n. 233 enviada ao Congresso Nacional que, ao contrário do divulgado e esperado por todos, não há qualquer previsão de simplificação ou redução da burocracia e da carga tributária.²³⁷ Ao contrário, vislumbra-se a possibilidade do fisco onerar ainda mais a economia brasileira por meio: (i) do adicional à alíquota do IRPJ; (ii) da impossibilidade de aproveitamento de créditos do IVA federal relativo aos insumos isentos, não tributáveis, alíquota zero e imunes; (iii) tributação pelo IVA-E de toda e qualquer importação, ainda que o importador não seja contribuinte habitual do imposto.²³⁸

Por derradeiro, cumpre ressaltar que tal pressentimento é unânime na doutrina pesquisada.²³⁹

²³⁴ HARADA, op. cit., p. 03.

²³⁵ BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008**, art. 1º.

²³⁶ HARADA, op. cit., p. 04.

²³⁷ HARADA, op. cit., p. 04..

²³⁸ OKUMURA, op. cit., p. 09.

²³⁹ Nesse sentido: Marcos Cintra, Kiyoshi Harada, Fernando Gido Okumura, Dalmar Pimenta, Ivens Gandra da Silva Martins.

9 A Harmonização Tributária e a Adoção do IVA no Brasil

Não obstante as inúmeras tentativas de reformar o Sistema Tributário Nacional, inclusive com a recente Proposta de Emenda Constitucional n. 233, em trâmite desde fevereiro de 2008 no Congresso Nacional, frustra-se a sociedade brasileira porque, segundo Cintra, nenhuma reforma tributária vingou, porquanto ainda não foi apresentada nenhuma proposta consensual, imune à ação de lobbies contrários e às mudanças da política fiscalista do governo, cuja prioridade sempre foi arrecadar cada vez mais.²⁴⁰

A PEC n. 233, última proposta de Reforma Tributária, tem dentre seus objetivos principais a redução da complexidade e a cumulatividade características da estrutura tributária brasileira e eliminar a guerra fiscal entre os Estados.²⁴¹

Essa proposta, como já afirmado anteriormente, é pautada na centralização da legislação do ICMS em âmbito federal, mediante a criação do IVA-E, e pela transformação de quatro tributos em apenas um, o IVA-F. Tais medidas têm a pretensão de obter economias operacionais e administrativas para a União.²⁴²

Contudo, a unificação dos quatro tributos federais sobre o valor agregado criaria para o governo central um grande IVA, cujo fato gerador poderia coincidir com o do ICMS. Essa base de incidência sofreria tributação estadual e federal, o que representaria uma carga tributária total de cerca de 22%, o que estimularia a sonegação.²⁴³

Ademais, a federalização do ICMS, sob a nomenclatura de IVA-E, não transmitiria a verdadeira diferença entre eles, porquanto aquele tem sistema de créditos e débitos fiscais, enquanto este, tal como é utilizado pela Comunidade Européia, incide sobre o *quantum* adicionado durante a cadeia de consumo.²⁴⁴

Derzi acredita haver óbices à instituição de um IVA no Brasil, à moda européia. Segundo a autora, a forma federal de Estado e a unidade político-

²⁴⁰ CINTRA, Marcos. **Reforma Tributária Simplifica, Mas Não Resolve**, p. 01.

²⁴¹ ZOUVI, Alberto *et al.* **Reforma Tributária**, p. 01.

²⁴² CINTRA, op. cit., p. 01.

²⁴³ CINTRA, op. cit., p. 01.

²⁴⁴ SALDANHA, op. cit., p. 195.

econômica do território nacional são os principais obstáculos à instituição de um IVA, no Brasil, conforme o modelo europeu.²⁴⁵

Apesar de países federais, como a Alemanha e a Argentina adotarem este modelo de IVA, o Brasil, por tradição, resolveu dividir a hipótese de incidência do IVA em três, de modo a “*satisfazer as necessidades político-econômicas das distintas ordens políticas que aqui convivem com suas peculiaridades*”: o IPI, o ICMS e o ISS.²⁴⁶

Quanto a manutenção da unidade político-econômica, Derzi assevera:

Se já somos um gigantesco mercado interno, profundamente integrado em povo, serviços, mercadorias e produtos que, entre nós, circulam livremente, sem barreiras interestaduais políticas, jurídicas ou econômicas, é preciso manter o que já temos, sem riscos de desagregação, e apenas somarmos a esse mercado interno os demais países do Mercosul.²⁴⁷

Para Derzi, instituir um IVA estadual, no Brasil, com tributação no destino – como pretende a PEC n. 233 -, seria um retrocesso, vez que os países europeus almejam alcançar a tributação no Estado de origem, própria de uma comunidade realmente integrada.²⁴⁸

Prossegue a autora afirmando que, no Brasil, o Estado de origem vigente, também chamado de “mercado integrado”, é o único que se adequa à unidade político-econômica territorial. Segundo ela, não haveria sentido em optar por uma tributação no destino, se ela representa um retrocesso em relação à integração de mercado, que é princípio imperativo da Constituição.²⁴⁹

Nesse sentido, Martins corrobora:

A adoção do regime de destino implicará perdas para os “Estados exportadores líquidos” e ganhos para os “Estados importadores líquidos”, isto é, perda para os Estados que vendem mais do que compram de outros Estados e ganho para os Estados que compram mais do que vendem. Certamente, os Estados que vão ganhar não reduzirão o peso dos tributos e os Estados que irão perder terão que aumentar o peso tributário, com o que, necessariamente, a mudança de critério implicará aumento de imposição.²⁵⁰

²⁴⁵ DERZI, op. cit., p. 22.

²⁴⁶ DERZI, op. cit., p. 22.

²⁴⁷ DERZI, op. cit., p. 22.

²⁴⁸ DERZI, op. cit., p. 23.

²⁴⁹ DERZI, op. cit., p. 26.

²⁵⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Reforma Tributária**, p. 02.

Há que se ressaltar, no entanto, não sendo o caso para maiores delongas neste subtópico, que a PEC n. 233 prevê uma câmara de compensação para equilibrar os prejuízos dos Estados de origem ²⁵¹.

Por outro lado, Saldanha sustenta que seria benéfico, tanto para a fiscalidade brasileira quanto para os países do Mercosul, a implementação de um Imposto sobre o Valor Agregado de competência federal, concluindo pela necessidade urgente de uma reforma constitucional. ²⁵²

Nesse sentido, a adoção do IVA brasileiro, à européia, seria uma proposta de alteração que abriria caminho ao desenvolvimento e progresso do Mercosul, tendo em vista a harmonização legislativa tributária. Além disso, a adoção do IVA traria muitas vantagens, tais como a neutralidade com relação à organização empresarial, o controle fiscal recíproco dentro de um mecanismo privilegiado contra a evasão fiscal, a simplificação das obrigações fiscais, a ampla incidência sobre as rendas de consumo, e a redução das distorções fiscais relativamente aos bens internacionalmente comercializados. ²⁵³

O processo de harmonização legislativa na União Européia mostra que a adoção do IVA não se deu do dia para a noite, como é notado pelo atraso da Bélgica e Itália em obedecer a 1ª diretiva do IVA – como visto no segundo capítulo desta monografia -, nem atesta ser esta a única medida a ser tomada para a harmonização dos métodos de tributação indireta do consumo. ²⁵⁴

Pela pesquisa realizada, restou demonstrado que o IVA utilizado pela União Européia é o modelo mais avançado de tributação sobre o consumo. Nada mais natural, portanto, que a experiência européia sirva como base para a construção empírica da próxima reforma do Sistema Tributário Nacional.

Outrossim, é necessário atentar-se ao intuito europeu de abolir as fronteiras fiscais pela adoção do princípio do Estado de origem. Apesar de ainda adotar o princípio do Estado de destino, a Comunidade Européia encontra-se em um período transitório para a abolição total das fronteiras fiscais mediante a

²⁵¹ Cf. cit. 183.

²⁵² SALDANHA, op. cit., p. 196.

²⁵³ SALDANHA, op. cit., p. 197.

²⁵⁴ SALDANHA, op. cit., p. 216.

harmonização do IVA, o que aponta para a adoção do princípio do Estado de origem.²⁵⁵

Derzi posiciona-se no sentido de condenar a instituição de um IVA estadual com tributação no destino.²⁵⁶ A presente monografia vai ao encontro deste pensamento, pois, realmente, trata-se de um retrocesso a modificação do texto constitucional nesse tocante, na medida em que se estaria a abandonar o sistema de tributação na origem, na contra-mão da experiência europeia, maior exemplo de integração regional e harmonização legislativa.

Urge ressaltar, por oportuno, que o presente trabalho acadêmico pretende defender uma reforma tributária ampla e eficaz, mas não se pode negar que, caso a PEC n. 233 seja aprovada nos termos do texto enviado ao Congresso, o resultado poderá ser nefasto, na medida em que os Estados exportadores, como São Paulo, perderão receita, enquanto que os importadores, como Alagoas, ganharão receitas, como prevê Martins.²⁵⁷

O que se pode deduzir é que, de acordo com os autores estudados, não haverá qualquer garantia de efetiva redução da carga tributária e eliminação da guerra fiscal, pelo contrário, provavelmente se verificará um aumento da imposição tributária e de barreiras fiscais entre os Estados. Portanto, conclui-se que, parafraseando Harada, “A *‘guerra tributária’* irá simplesmente mudar de nome para *‘guerra financeira’*”.²⁵⁸

²⁵⁵ CORREIA, op. cit., p. 228.

²⁵⁶ DERZI, op. cit., p. 23.

²⁵⁷ Vide citação 200.

²⁵⁸ Vide citação 234.

CONCLUSÃO

A partir dos estudos realizados para a execução deste trabalho de conclusão de curso, pode-se inferir que:

1. O Brasil, desde o descobrimento, teve um ordenamento jurídico tributário disperso até que, em 01.12.1965, a EC 18/65 definiu o conceito constitucional de Sistema Tributário Nacional. Subseqüentemente, foi editada a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, transformada no Código Tributário Nacional, de 1966, o qual foi sistematicamente alterado até a promulgação da Constituição Federal de 1988.

2. Dentre os aspectos negativos do novo Código estavam o desequilíbrio financeiro entre o aumento de despesas e o aumento de receitas, impostos mal administrados, exagero do número de leis tributárias, ordinárias e regulamentares; dentre os avanços, registra-se o caráter nacional conferido ao sistema tributário, a racionalidade econômica aos tributos e a melhor concepção das espécies tributárias, além da atribuição à tributação a função de instrumento de política econômica.

3. A Constituição de 1988 precisava se adaptar à nova ordem econômica e democrática do país, sendo que a descentralização do poder da União, a simplificação do sistema tributário e uma maior justiça fiscal tornaram-se algumas das metas dos legisladores. Nesse sentido, a base principiológica da nova Constituição, especialmente no tocante às limitações do poder de tributar, foi consideravelmente ampliada. A discriminação de rendas tributárias também sofreu modificações consideráveis, adotando-se uma nova distribuição das competências tributárias.

4. Ao mesmo tempo em que delimitava as competências tributárias, o equilíbrio entre os entes federativos era privilegiado. Apesar das diferenças em termos de desenvolvimento econômico entre os Estados, estes receberam mais autonomia para instituir e arrecadar impostos. Somada a retirada de parte das transferências constitucionais, odioso conflito federativo foi instaurado, a chamada “guerra fiscal”.

5. A guerra fiscal atualmente travada nada mais é do que a vinculação de alíquotas interestaduais menores que as internas, uma atitude de conveniência fiscal

- de um lado empresas são seduzidas por muitos incentivos fiscais, de outro o Estado subsidiando a atividade empresarial às custas de isenções, prejudicando, por via de consequência, a arrecadação.

6. Nesse sentido, as consequências econômicas e sociais da “guerra fiscal” são danosas ao desempenho regional das macroeconomias Estaduais, pois o artificialismo tributário acaba interferindo na eficiência econômica ao reduzir o custo privado da produção e aumentar seu custo social.

7. A guerra fiscal é um processo danoso, pois gera perdas, no longo prazo, tanto para os Estados como para as empresas não contempladas pelos benefícios fiscais. Este é um sentimento unânime que vem tomando vulto nos últimos anos e provoca manifestações por parte da sociedade civil organizada pela reforma do sistema tributário.

8. Na segunda metade do século XX, era o continente europeu, devastado pela guerra, que assistia a manifestações reformistas, de cunho eminentemente integracionista. De fato, no continente europeu cria-se e desenvolve-se o bloco econômico mais eficaz do mundo, cujo sistema, baseado em um direito comunitário, visa à eliminação de barreiras alfandegárias e fiscais, mediante o processo de harmonização legislativa.

9. O IVA, portanto, surge como um imposto ideal para efeitos de integração, haja vista que sua neutralidade e não-cumulatividade representam grande vantagem no mundo globalizado, porquanto possibilita a livre concorrência, uma vez que não pressiona o preço dos bens e serviços. Ademais, o IVA europeu mostrou-se um imposto de fácil apreensão, fiscalização e arrecadação.

10. O processo de adoção do IVA pela EU não se deu do dia para a noite. As duas primeiras diretivas sobre o IVA, de 1967, que estabeleciam de maneira geral sua instituição, só foram ratificadas pela Bélgica e Itália anos mais tarde do que a previsão legal; 1 e 3 anos, respectivamente. Ademais, a uniformização da base tributável do IVA só ocorreu com a aprovação da 6ª diretiva, n. 77/388/CEE. Dessa forma, somente dez anos após da instituição do IVA comum é que foi harmonizada a hipótese de incidência do imposto.

11. A diretiva n. 77/388/CEE, alterada pela diretiva n. 91/680/CEE, é a última fase do processo de harmonização antes do regime de transição que ainda

está em curso, o qual pugna pela harmonização total, mediante a quebra de todas as barreiras físicas, técnicas e fiscais. Tal fase aponta para a formação do Mercado Comum, com a utilização da tributação no Estado de origem.

12. O princípio do estado de origem difere do estado de destino, na medida em que, enquanto este tributa a mercadoria à entrada do país importador, aquele se caracteriza pela imposição da carga no país exportador. Desse modo, a tributação na origem faz com que os produtos incorporem o valor dos tributos no país exportador, excluindo a necessidade de criar ajustamentos fiscais quando ultrapassadas fronteiras entre Estados. Por isso a tributação na origem é a sistemática própria de mercados integrados.

13. Na tributação no destino, mecanismos compensatórios são essenciais para se criar entre os produtos de Estados diferentes condições análogas de competitividade. Apesar de fazer com que os produtos importados concorram em pé de igualdade com os produtos locais, a tributação no destino acaba criando fronteiras fiscais no país de origem, uma vez que estes Estados passam a controlar mais as saídas de mercadorias.

14. Logo, a União Européia pretende adotar o princípio do Estado de origem na tributação indireta sobre o consumo. O Brasil, por outro lado, está na contra-mão do modelo europeu. Conquanto a União Européia encontra-se em transição para a adoção da tributação na origem, a PEC n. 233 prevê substituição deste sistema pela tributação no destino na circulação de mercadorias em operações interestaduais.

15. Em que pese a necessidade de discussão de uma reforma tributária ampla e eficaz, o Governo Federal enviou ao Congresso uma proposta que muda radicalmente o sistema tributário, mas que não garante a consecução dos objetivos divulgados, entre eles, simplificar o Sistema Tributário Nacional e acabar com a Guerra Fiscal.

16. Dentre as mudanças mais importantes propostas está a adoção de um Imposto sobre o Valor Agregado Federal (IVA-F) em substituição ao PIS, COFINS e a CIDE. Alguns autores, como Harada, são céticos a respeito do IVA-F, pois crêem que a não-cumulatividade continuará sendo obtida por meio de créditos e débitos do imposto. Ademais, a PEC n. 233 consagra a tributação por dentro,

transformando uma alíquota nominal de 25% em uma alíquota real de 33,33%. Todavia, há autores que consideram que o novo tributo será de fácil fiscalização, uma vez que a não-cumulatividade obrigará a cadeia a se auto-fiscalizar.

17. A PEC n. 233 traz como a principal medida de simplificação a unificação das 27 legislações estaduais do ICMS em uma única legislação. Para tanto, nomeia como Imposto sobre o Valor Agregado Estadual (IVA-E) o novo ICMS, a ser previsto pelo art. 155-A, da Constituição Federal. O IVA-E mantém as mesmas características do ICMS em relação a sua incidência, mas terá alíquotas nacionalmente uniformes, definidas pelo Senado.

18. Nada obstante, questão mais polêmica é enfrentada na proposta de adotar o princípio do Estado de destino, punindo o Estado produtor. Tal medida é vista como ineficiente na eliminação da guerra fiscal, haja vista não ser capaz de impedir que os Estados concedam benefícios financeiros às empresas, ao invés de fiscais. Ademais, conclui-se que abandonar a tributação na origem seria um retrocesso, na medida em que a União Européia luta há anos para adotar este sistema, próprio de economias integradas, ou seja, sem barreiras fiscais.

19. Dessa forma, a nova proposta de emenda à constituição não garante uma efetiva redução da carga tributaria e eliminação da guerra fiscal, pelo contrário, poderá resultar em um aumento da imposição tributária e de barreiras fiscais entre os Estados.

REFERÊNCIAS

ABREU, Jorge Ritter. **A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Européia: mecanismos e ajustes de fronteira.** Monografia premiada em 3º lugar no IX Prêmio Tesouro Nacional – 2004, Mercosul - Tema Especial. Brasília: ESAF, 2004.

ALVES, André Zampieri. **A Cultura da Irresignação em Pagar Tributos no Brasil.** Monografia apresentada no Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Histórico do Tributo no Brasil.** Florianópolis: Funadação Boitex, 2005

BENINCÁ, Paulo. **Tributação do Consumo pela Sistemática do Valor Adicionado.** Dissertação de Mestrado. Florianópolis: UFSC, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Cartilha da Reforma Tributária.** Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>>, acesso em 06.11.2008.

_____. **Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008.** Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em: <<http://www.fenafisco.org.br/arquivos/1698.pdf>>, acesso em 06.11.2008.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CINTRA, Marcos. **Reforma Tributária: Escolha Perigosa.** São Paulo: Tributário.net, 2008. Disponível em:

<http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=33650>. Acesso em: 06.11.2008.

_____. **Reforma Tributária Simplifica, Mas Não Resolve**. São Paulo: Tributário.net, 2008. Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=12554>. Acesso em: 11/11/2008.

CRETELLA JR, José. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CORREIA, Arlindo. **O IVA na União Européia: as dificuldades do processo de harmonização**. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DALL'ACQUA, Fernando Maida. **Análise da Proposta de Reforma Tributária do Governo Lula**. Série Relatórios de Pesquisa. Relatório no 09/2005. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro** In: BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DULCI, Otávio Soares. **Revista de Sociologia e de Política**, nº 18, págs. 95-107, jun. 2002.

FERREIRA, Ismar Dias. **A Reforma Tributária e os Municípios**. Brasília: BNDES, 1999. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0001180.pdf>, acesso em 06.11.2008.

FONTOURA, Jorge. **Fontes e Formas para uma disciplina jurídica comunitária**. Revista CEJ, Brasília, vol. 1, n. 2, mai-ago/1997.

HARADA, Kioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Reforma Tributária 1: IVA-F.** São Paulo: Tributario.net, 2008

Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=33688>, acesso em: 09.11.2008.

ICHIARA, Yokiashi. **Direito Tributário:** atualizado pela nova Constituição. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

JOBIM, Nelson. **A reforma introduzida pela Lei Complementar n. 87/96:** Acertos e Desacertos. *In:* BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Reforma Tributária.** São Paulo: Tributario.net, 2008. Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=33747>, acesso em: 11.11.2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1987.

OKUMURA, Fernando Guido. **Reforma Tributária:** Breve Análise das Disposições da Proposta de Emenda Constitucional. São Paulo: Tributario.net, 2008.

Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=33737>, acesso em: 09.11.2008.

OLIVEIRA, Raquel Bonow. **Imposto sobre o Valor Agregado:** Necessidade de sua Adoção no Brasil face à Harmonização Tributária no Mercosul. Monografia apresentada no Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2007.

PIMENTA, Dalmar. **Algumas Reflexões sobre o Novo Projeto de Reforma Tributária.** São Paulo: Tributario.net, 2008.

Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=33745>, acesso em 11.11.2008.

SALDANHA, Eduardo. **Imposto sobre o Valor Agregado:** O Modelo da União Européia e as Perspectivas de Harmonização Legislativa para o Mercosul. Dissertação de Mestrado. Florianópolis: UFSC, 2001.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **A imunidade tributária e a não sujeição constitucional do dever tributário**. *In*: Justiça Tributária. Congresso Internacional de Direito Tributário. Vitória: Max Limonad, 1998. p. 51-58.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 27.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SIMONSEN, Mario Henrique. **Reforma fiscal**: coletânea de estudos técnicos. [S.l : s.n.], 1994.

VEDANA, Celso. **O sistema tributário nacional e o município**. *In* Temas de Direito Tributário: estudos em homenagem ao professor Índio Jorge Zavarizi. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

ZOUVI, Alberto *et al.* **Reforma Tributária**: A PEC n. 233, de 2008. *In* Textos Para Discussão 44. Coordenação de Estudos. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília, Julho de 2008.