

SILVA, J.G.

IMPOSTO DE VALOR AGREGADO E O PRINCÍPIO DA FEDERAÇÃO

2018

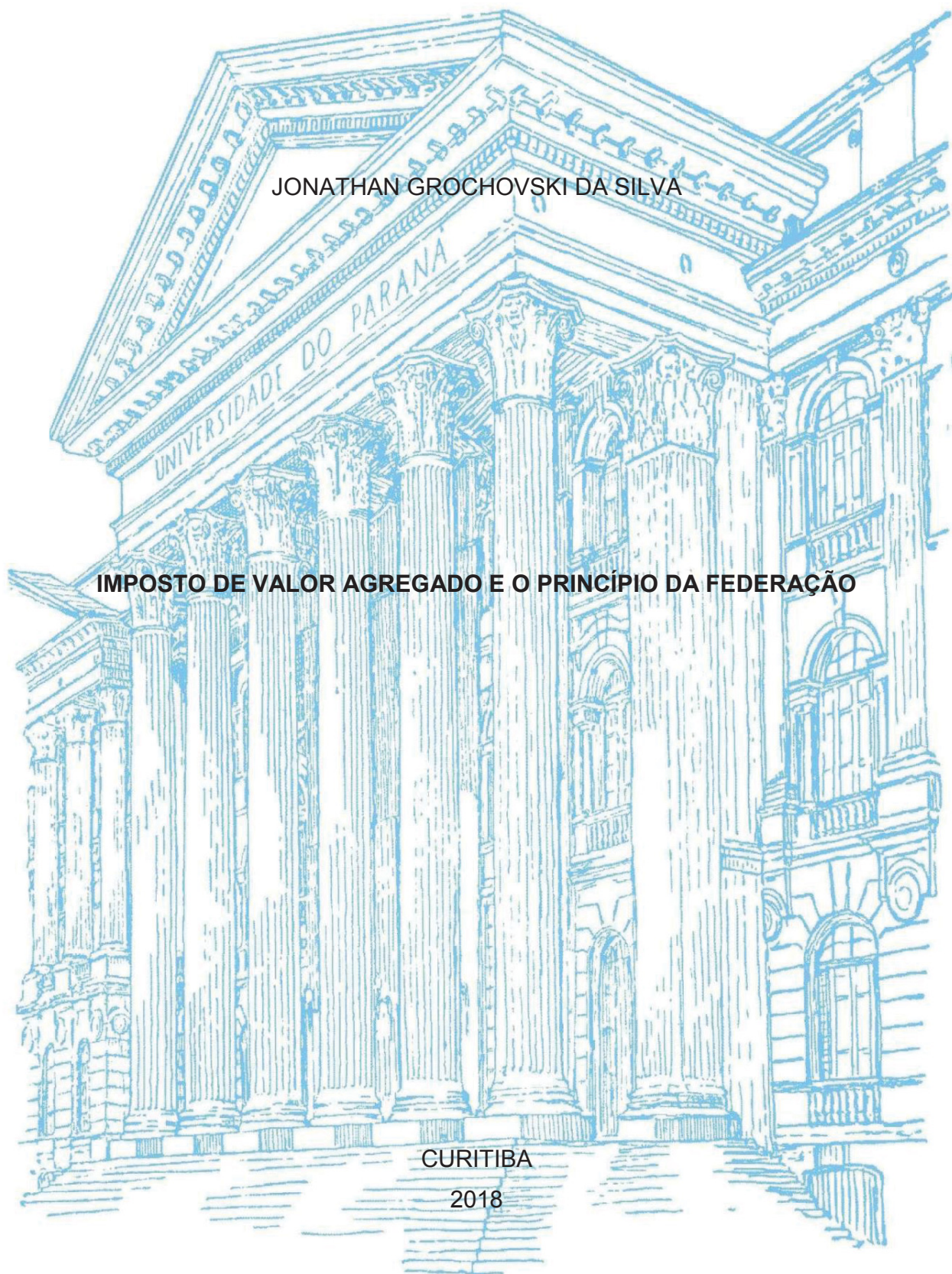
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JONATHAN GROCHOVSKI DA SILVA

IMPOSTO DE VALOR AGREGADO E O PRINCÍPIO DA FEDERAÇÃO

CURITIBA

2018



JONATHAN GROCHOVSKI DA SILVA

IMPOSTO DE VALOR AGREGADO E O PRINCÍPIO DA FEDERAÇÃO

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista através do programa de MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Arthur Mendes Lobo

CURITIBA

2018

TERMO DE APROVAÇÃO

JONATHAN GROCHOVSKI DA SILVA

IMPOSTO DE VALOR AGREGADO E O PRINCÍPIO DA FEDERAÇÃO

Monografia apresentada como pré-requisito à obtenção do título de Especialista, do Curso de Especialização em MBA – Gestão Contábil e Tributária do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, sob a análise da seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Arthur Mendes Lobo

Orientador – Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Prof.

Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Prof.

Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Curitiba, 20 de junho de 2018.

Aos meus queridos pais, José e Cecilia, que no seu modo simples de viver me ensinaram que a honestidade é o melhor caminho a ser seguido.

À minha amada esposa, Giselle, exemplo de força, dedicação e coragem.

Ao Josimar, que além de irmão é o meu melhor amigo.

Ao Prof. Dr. Arthur Mendes Lobo, que foi meu guia nesta jornada intelectual.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus pelo dom da vida.

Aos meus pais que sempre me apoiaram e incentivaram em todos os meus projetos.

À minha esposa que me apoia incondicionalmente em todas os projetos, aventuras e descobertas, tanto acadêmicas quanto profissionais, nos quais embarco.

Ao caro Prof. Dr. Arthur Mendes Lobo, que além de me orientar de forma genial, despertou em minha pessoa um grande interesse pela academia e pela pesquisa.

A todos os amigos e colegas do curso de MBA – Gestão Contábil e Tributária.

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de analisar o Imposto de Valor Agregado (IVA) à luz do princípio da federação e, ao final, apresentar uma proposta consolidada para a instituição da referida exação no sistema tributário brasileiro. Para tanto se apresentará o conceito geral de federalismo, bem como a forma de estruturação da federação brasileira, além do sistema tributário vigente, fundado na repartição de competências. Na sequência, serão apresentadas as Regras Matrizes de Incidência Tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços (ISS) para se buscar eventuais pontos de intersecção com o IVA. Ato contínuo, o presente estudo abordará a questão da necessidade de uma releitura do princípio da federação para que se possa instituir um IVA único, em substituição do IPI, ICMS e ISS, de modo a simplificar o sistema tributário, reduzir a correspondente carga de imposto e, conseqüentemente, atrair novos investimentos para a República Federativa do Brasil.

Palavras-chave: IVA. Princípio da federação. ICMS. IPI. ISS. Reforma tributária.

ABSTRACT

The present work has the objective of analyzing Value Added Tax (IVA) according to the principle of federation and, at the end, to present a concrete proposal for the institution of said tax in the Brazilian tax system. For that, the general concept of federalism will be presented, besides the form of structuring of the Brazilian federation, and also the current tax system, based on the apportionment of skills. Following, will be presented the Matrix Rules of Tax Incidence of Tax on Industrialized Products (IPI), Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) and Tax on Services (ISS) to seek relations with IVA. The present study will then address the need for a re-reading of the federation principle in order to establish a single IVA, instead of IPI, ICMS and ISS, and thus simplify the tax system, reduce the corresponding tax burden and, consequently, attract new investments to the Federative Republic of Brazil.

Key-words: IVA. Principle of federation. ICMS. IPI. ISS. Tax reform.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – ESQUEMA GRÁFICO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	35
FIGURA 2 – VISÃO DA INDÚSTRIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO....	59

LISTA DE SIGLAS

CF	-	Constituição Federal
CNI	-	Confederação Nacional da Indústria
CTN	-	Código Tributário Nacional
DL	-	Decreto-Lei
ICMS	-	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	-	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	-	Imposto sobre a Renda
ISS	-	Imposto Sobre Serviços
IVA	-	Imposto de Valor Agregado
LC	-	Lei Complementar

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	-	Artigo
ed.	-	edição
p.	-	página

LISTA DE SÍMBOLOS

- § - párrafo
- §§ - párrafos

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	13
1.2	OBJETIVOS	14
1.3	JUSTIFICATIVA	14
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1	O CONCEITO DE FEDERALISMO	16
2.2	O FEDERALISMO NO BRASIL	19
2.3	O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	26
2.3.1	Distribuição de competências tributárias	30
2.3.2	Regra Matriz de Incidência Tributária	33
2.3.2.1	Hipótese de incidência – antecedente	35
2.3.2.1.1	CrITÉrio material	36
2.3.2.1.2	CrITÉrio espacial	38
2.3.2.1.3	CrITÉrio temporal	39
2.3.2.2	Consequente	39
2.3.2.2.1	CrITÉrio pessoal	40
2.3.2.2.2	CrITÉrio quantitativo	41
2.3.3	Regra Matriz de incidência do ICMS	43
2.3.4	Regra Matriz de incidência do IPI	49
2.3.5	Regra Matriz de incidência do ISS	54
2.4	A NECESSIDADE DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	57
2.5	O IMPOSTO DE VALOR AGREGADO (IVA) E SUA SISTEMÁTICA DE FUNCIONAMENTO	61
2.6	O IMPOSTO DE VALOR AGREGADO (IVA) E O PRINCÍPIO DA FEDERAÇÃO	63
3	RESULTADOS	68
3.1	APRESENTAÇÃO DE UMA PROPOSTA PARA A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO DE VALOR AGREGADO (IVA) NA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL	68

3.1.1	Regra Matriz de incidência do IVA	76
3.2	RESPOSTAS AOS PROBLEMAS DA PESQUISA	78
4	METODOLOGIA DA PESQUISA	85
4.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	85
4.2	TIPOLOGIA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA	85
4.3	TIPOLOGIA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS	85
4.4	COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES	85
5	CONCLUSÕES	87
6	REFERÊNCIAS	90

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Muito se tem discutido – neste sentido: GUIMARÃES, 2007; TÔRRES, 2007; CAMPELLO, 2008; MARTINS, 2007; MANTEGA, 2008; DERZI, 1999; COÊLHO, 2007; SARAIVA FILHO, 2007; ÁGUIA, 2007; FARIA, 2010 – acerca da imprescindibilidade de o sistema tributário nacional ser reformado e, especialmente, simplificado, sendo que a conclusão, praticamente unânime, caminha no sentido de que esta medida, além de necessária, é urgente. (TÔRRES, 2018).

Pois bem, na seara de uma possível reforma tributária, a exemplo do que pretendem os Projetos de Emenda Constitucional (PEC's) 231/2007 e 233/2008, um tema tem apresentado particular destaque, qual seja a possibilidade de instituição do Imposto de Valor Agregado (IVA). Por meio desta espécie de reforma, o aludido imposto (IVA) deve incidir sobre o valor adicionado ao produto ou serviço em cada etapa da produção ou comercialização, até chegar ao consumidor final, unificando com isso o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS) em um único tributo, de competência da União.

Por conta dessa forma de organização tributária tem-se defendido (TÔRRES, 2007; MARTINS, 2007; MANTEGA, 2008; DERZI, 1999; COÊLHO, 2007) que a instituição do IVA tende a desonerar o contribuinte, simplificar o sistema tributário nacional e conferir maior segurança jurídica aos investidores.

Contudo, alguns doutrinadores (dentre outros: POMPERMAIER, 2017; BOFF, 2006; BASTOS e TAVARES, 1998; OLIVEIRA, 2008) apontam que a criação do IVA tende a afrontar a repartição de competências tributárias e a ofender a autonomia dos entes federados, quiçá, o próprio sistema federativo, situação que o tornaria inconstitucional.

Isso porque, defendem que ao se instituir um imposto único sobre produção e circulação de bens e serviços e sendo este de competência da União, acabar-se-ia por ofender a autonomia administrativa, política e financeira dos demais entes federados (Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios).

Ora, as autonomias referenciadas decorrem do princípio da federação, estabelecido na Constituição Federal de 1988, através dos artigos 1º, 18 e 60, § 4º, inciso I. (BRASIL 1).

Diante dessas considerações prefaciais surge o problema da pesquisa: É possível criar um Imposto de Valor Agregado (IVA) sem uma reforma constitucional? Se houver necessidade de reforma constitucional, quais dispositivos constitucionais deveriam ser modificados? Quais os requisitos necessários para se criar um Imposto de Valor Agregado adequado ao sistema constitucional brasileiro? Quais os limites devem ser respeitados para não se violar os princípios que regem o Direito Tributário?

1.2 OBJETIVOS

- Objetivo Geral

O objetivo do trabalho é discutir os requisitos necessários para se instituir um Imposto de Valor Agregado com ou sem uma reforma constitucional.

- Objetivos Específicos

- Analisar o princípio da federação;
- Identificar a sistemática do Imposto de Valor Agregado (IVA);
- Contrapor o IVA ao princípio da Federação;
- Consolidar uma proposta com os principais requisitos para a criação do Imposto de Valor Agregado alinhado ao princípio da federação.

1.3 JUSTIFICATIVA

O estudo se justifica do ponto de vista prático, vez que tende a enfrentar o problema do Imposto de Valor Agregado (IVA) quando posto diante do princípio da Federação para, ao final, se possível for, apresentar uma proposta de operacionalização deste tributo, sem prejuízo do pacto federativo, ou refutar tal possibilidade.

Com efeito, as conclusões do trabalho tendem a contribuir para a simplificação do sistema tributário pátrio, pois objetiva a criação de um único imposto, substitutivo do ICMS, IPI e ISS, sem que se retire a competência tributária dos entes federados, Estados-Membros, Distrito Federal, e Municípios, o que flagrantemente ofenderia à autonomia política, administrativa e financeira de aludidos entes.

Outrossim, o presente trabalho é teoricamente relevante, pois, além de enfrentar a temática do Imposto de Valor Agregado, cujo conceito ainda se encontra em construção no âmbito da doutrina brasileira, o contrapõe ao princípio da federação, com o qual aparentemente não se coaduna, para, ao final, se viável, adequá-lo ao sistema constitucional brasileiro.

Por fim, o estudo em comento tende a cooperar para o debate acadêmico, porquanto ainda que suas conclusões não sejam definitivas, seu discurso abrirá espaço para que novas investigações sejam realizadas, tanto para aprimorar os resultados finais deste ensaio quanto para eventualmente refutá-los.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONCEITO DE FEDERALISMO

Considerando que o objetivo do presente estudo consiste na análise da (im)possibilidade da inserção do Imposto de Valor Agregado (IVA) no sistema tributário da República Federativa do Brasil, especialmente em razão do estabelecido por conta do princípio do estado federativo, bem como a exiguidade da espécie, apresenta-se o conceito de federalismo de forma concisa, sem ambição de rediscuti-lo ou exaurir a matéria.

Deveras, Silva demonstra que o federalismo, entendido como um conceito de expressão constitucional, remonta ao ano de 1798, tendo seu nascimento registrado junto com a correspondente Constituição norte-americana (SILVA, 2001, p. 103). Outrossim, Silva assevera que ao se falar em federalismo na seara do Direito Constitucional, “quer-se referir a uma forma de Estado, denominada federação ou Estado Federal, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa”. (SILVA, 2001, p. 103).

Neste seguir Durand (1965 *apud* SILVA, 2001, p. 105) leciona que embora o estado federado se apresente como único do ponto de vista internacional, é, internamente, constituído por Estados-Membros dotados de inequívoca envergadura normativa em relação aos temas e matérias afetos à sua competência.

Entretanto, como bem alerta Bittencourt, não se pode confundir Federalismo com Confederação, vez que se tratam institutos diversos, dotados de características próprias. Sobre o tema o referido professor esclarece o seguinte:

Federação e confederação não se confundem. Existem diferenças muito claras. Em primeiro lugar, a Federação tem como fundamento uma Constituição, enquanto a confederação possui como base um tratado internacional. Em segundo lugar, na Federação, a Constituição é soberana, enquanto os Estados-membros são autônomos. Já na confederação, os Estados são soberanos. Em terceiro lugar, tendo em vista a previsão de pacto federativo em uma constituição, este é indissolúvel, enquanto na confederação, por ter sido formalizada em um tratado internacional, é dissolúvel, ou seja, cada estado soberano poderá pedir sua retirada. (BITTENCOURT, 2007, p. 105).

Com efeito, para este trabalho, parte-se da premissa de que o modelo federativo de Estado é caracterizado pela “conjugação, em um só Estado soberano, de entidades autônomas, titulares de competências próprias para autodeterminar-se, sem sofrerem, em princípio, a injunção do governo central”. (FALCÃO, 165, p. 18).

Assim, nota-se que a federação “surge da aliança de ordens autônomas” (BITTENCOURT, 2007, p. 102), que têm seu nascimento concomitante ao de uma ordem central, que representa e materializa a aliança firmada (BITTENCOURT, 2007, p. 102). Essa ordem central, embora não possa interferir no espaço de autorregulação destinado aos entes federados por meio da Constituição, outorga validade e delimita o respectivo âmbito de atuação, abalizando as matérias que lhes cabe tratar (KELSEN, 1998, p. 10). Neste sentido, ensina Hans Kelsen:

O conceito de domínio material de validade encontra aplicação, por exemplo, quando uma ordem jurídica global - como no caso de um Estado federal - se desmembra em várias ordens jurídicas parciais cujos domínios de validade são reciprocamente delimitados com referência às matérias que lhes cabe regular; por exemplo, quando as ordens jurídicas dos Estados-membros apenas podem regular matérias bem determinadas, enumeradas na Constituição ou - como também se costuma dizer - quando apenas a regulamentação destas matérias se enquadra na competência dos Estados-membros, e a regulamentação de todas as outras matérias é reservada à ordem jurídica do Estado federal (que também constitui apenas uma ordem jurídica parcial), ou, por outras palavras, cai sob a alçada ou no domínio de competência do Estado federal. O domínio material de validade de uma ordem jurídica global, porém, é sempre ilimitado, na medida em que uma tal ordem jurídica, por sua própria essência, pode regular sob qualquer aspecto a conduta dos indivíduos que lhe estão subordinados. (KELSEN, 1998, p. 10-11).

Adiante, o mesmo doutrinador conclui que “a validade de uma ordem jurídica de um Estado-membro funda-se na Constituição do Estado federal” (KELSEN, 1998, p. 238).

Destarte, o sistema estabelecido em uma federação implica na constitucional repartição de competências entre os entes federados, que, por sua vez, pressupõe descentralização política e administrativa, consistente na capacidade de elaborar as próprias normas, inclusive para fins tributários. (BITTENCOURT, 2007, p. 102).

Em vista dessas características, Dallari (2007, p. 262) alerta que “é preciso considerar que a federação, quando autêntica, exige o tratamento igual de todos os componentes, o que na prática pode ser um mal, criando uma solidariedade forçada e meramente formal”.

Isto porque, em que pese a possibilidade de formal autonomia dos entes federados, tem-se que cuidar para que não ocorra qualquer forma de subordinação, especialmente de ordem econômica e financeira. Por essa razão, tendo em vista que a existência de um Estado Federal reclama a possibilidade de autodeterminação dos Estados-membros, bem como que esta está intrinsecamente ligada à autonomia financeira dos respectivos entes federados, Dória ensina que:

No regime federativo, entretanto, onde coexistem paralelamente sobre um mesmo território duas ou mais ordens de poderes autônomos, cada qual competente, portanto, para gravar integralmente fatos, atos ou negócios ocorridos dentro de sua esfera territorial comum, a discriminação de rendas atribuídas privativamente à União, Estados e Municípios é imperiosa exigência para o equilíbrio do sistema e desenvolvimento de sua economia. (DÓRIA, 1986, p. 115).

Neste sentido, Falcão defende que:

A razão de ser da importância da discriminação de rendas, na federação, é evidente e se consubstancia na circunstância mesma de constituir uma exaltação, um grau superlativo das autonomias, sobretudo as periféricas, cujo convívio equilibrado com a unidade central se quer assegurar. (FALCÃO, 1965, p. 12).

Destarte, por conta dessas considerações preliminares tem-se que:

Toda Federação pressupõe a necessidade de preservar e fortalecer a autonomia dos entes federados, que deve se compatibilizar com algum grau de centralidade normativa, exigida para assegurar a indispensável harmonia entre eles. O difícil ajuste entre autonomia financeira dos Estados e Municípios e a hipertrofia do poder de legislar da União, que limitam o exercício da competência tributária dos demais entes federados, ao mesmo tempo em que cada vez mais descentralizam-se as atribuições, onerando-lhes sem necessariamente receberem a necessária contrapartida financeira, produz uma das mais intrigantes questões do federalismo fiscal. (DALLARI, 2007, p. 262).

Completa Conti (2010, p. 16-17) que “a autonomia dos entes federados engloba aspectos que podem ser sistematizados em três categorias: a autonomia política, a administrativa e a financeira”.

Di Pietro (2004, p. 67) corrobora essa conclusão quando leciona que “no Estado Federado, de outra sorte, não há que falar em autonomia política ou administrativa, sem autonomia financeira, cuja inexistência elide totalmente o conceito”.

A independência financeira, que contribui para o fortalecimento da autonomia política e administrativa, decorre da competência que os entes federados ostentam para instituir e cobrar tributos. Esta última, competência para a instituição de tributos, decorre da autonomia política que “exige que os entes federados tenham competência para legislar, participar das decisões do Poder Central, e competência delimitados para fornecimento de bens e serviços públicos”. (CONTI, 2010, p. 19).

Portanto, a autonomia dos entes federados deve ser plena, ou seja, política, administrativa e financeira. Ao que tudo indica não se pode falar na existência de autonomia política e administrativa sem que exista autonomia financeira do ente federado hábil a elidir sua subordinação da União.

Com efeito, tem-se que as autonomias do estado estão intrinsecamente ligadas entre si, de sorte que se afastando uma delas (política, administrativa ou financeira) ruí-se com o sistema federativo.

2.2 FEDERALISMO NO BRASIL

Por força do artigo 1º da Constituição Federal de 1988 a República Federativa do Brasil erigiu a federação como forma de Estado. Veja-se:

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

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (BRASIL 1).

O artigo 18 da Constituição Federal determinou quem são os entes federados (os Estados, o Distrito Federal e os Municípios) e estabeleceu a respectiva autonomia:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

§ 1º Brasília é a Capital Federal.

§ 2º Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.

§ 3º Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.

§ 4º A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 15, de 1996). (BRASIL 1).

Em que pese a controvérsia acerca do fato de os Municípios efetivamente integrarem o sistema federativo brasileiro (BONAVIDES, 1993; ROCHA, 1997; SILVA, 2001; VELLOSO, 1992; MEIRELLES, 2017), que transcende os limites deste estudo, adota-se, neste trabalho, o entendimento segundo o qual os Municípios gozam de inequívoca autonomia, compondo, outrossim, a federação brasileira. Nesse sentido:

Faz-se mister assinalar desse modo o significado decisivo, inédito e inovador que assume o art. 18 da Constituição vigente. Esse artigo inseriu o município na organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, fazendo com que ele, ao lado do Distrito Federal, viesse a formar aquela terceira esfera da autonomia, cuja presença, nos termos em que se situou, altera radicalmente a tradição dual do federalismo brasileiro, acrescido agora de nova dimensão básica. (BONAVIDES, 1993, p. 273).

Adiante Bonavides assevera:

Não conhecemos uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta da definição constitucional do novo modelo implantado no País com a Carta de 1988, a qual impõe aos aplicadores de princípios e regras constitucionais uma visão hermenêutica muito mais larga tocante à defesa e sustentação daquela garantia. (BONAVIDES, 1993, p. 275).

No mesmo seguir Velloso (1992 *apud* ALVIM e GRANADO, 2015, p. 204) destaca que “os municípios compõem a estrutura federativa brasileira (CF, arts. 1º e 18), sendo, por isso mesmo, entidades políticas dotadas de autonomia política, legislativa, administrativa e financeira”.

Ademais, Bonavides (1993, p. 272) anota que “as prescrições do novo estatuto fundamental de 1988 a respeito da autonomia municipal configuram indubitavelmente o mais considerável avanço de proteção e abrangência já recebido por esse instituto em todas as épocas constitucionais de nossa história”.

Em sentido diverso, entretanto, Silva, rebatendo a tese sustentada especialmente por Meirelles (2017), é enfático ao sustentar que os municípios não integram o sistema federal do Brasil:

A Constituição consagrou a tese daqueles que sustentavam que o Município brasileiro é “entidade de terceiro grau, integrante e necessária ao nosso sistema federativo”. *Data venia*, essa é uma tese equivocada, que parte de premissas que não podem levar à conclusão premeditada. Não é porque uma entidade territorial tenha autonomia político-constitucional que necessariamente integra o conceito de entidade federativa. Nem o Município é essencial ao conceito de federação brasileira. Não existe federação de Municípios. Existe federação de Estados. Estes é que são essenciais ao conceito de qualquer federação. Não se vá, depois, querer criar uma câmara de representantes dos Municípios. Em que muda a federação brasileira com o incluir os Municípios como um de seus componentes? Não muda nada. Passaram os Municípios a serem entidades federativas? Certamente que não, pois não temos uma federação de Municípios. Não é uma união de Municípios que forma a federação. Se houvesse uma federação de Municípios, estes assumiriam a natureza de Estados-membros, mas poderiam ser Estados-membros (de segunda classe?) dentro dos Estados federados? Onde estaria a autonomia Federativa de uns ou de outros, pois esta pressupõe território próprio, não compartilhado? Dizer que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Municípios é algo sem sentido, porque, se assim fora, ter-se-ia que admitir que a Constituição está provendo contra uma hipotética secessão municipal. Acontece que a sanção correspondente a tal hipótese é a intervenção federal que não existe em relação aos Municípios. A intervenção neles é da competência dos Estados, o que mostra serem ainda vinculados a estes. Prova que continuam a ser divisões político-administrativas dos Estados, não da União. Se fossem divisões políticas da União, como ficariam os Estados, cujo território é integralmente repartido entre os seus Municípios? Ficariam sem território próprio? Então, que entidades seriam os Estados? Não resta dúvidas que ficamos com uma federação muito complexa, com entidades superpostas. (SILVA, 2001, p. 476-477).

Destarte, em que pese existência de controvérsia acerca do fato de os Municípios integrarem o sistema federal, neste estudo, como dito, há filiação à corrente que sustenta a aludida integração.

Assim, adota-se a tese sustentada pela parte da doutrina (BONAVIDES, 1993; VELLOSO, 1992; MEIRELLES, 2017) que defende que o Brasil “institucionalizou um federalismo tridimensional” (BONAVIDES, 1993, p. 283), especialmente face a autonomia outorgada pela Constituição Federal de 1988 aos municípios, que, inclusive, os protege

de atos legislativos praticados pelos Estados-membros que de qualquer forma tendam a uma violação da “autonomia das coletividades comunais” (BONAVIDES, 1993, p. 283).

Deveras, transpostos os limites acerca da composição da federação brasileira a serem adotados no âmbito deste trabalho, para o qual a federação é composta pela “união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal” (BRASIL¹), nota-se que o artigo 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal outorgou *status* de cláusula pétrea à forma federativa de Estado:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
 I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
 II - do Presidente da República;
 III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.
 § 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.
 § 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.
 § 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.
 § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
 I - a forma federativa de Estado;
 II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
 III - a separação dos Poderes;
 IV - os direitos e garantias individuais.
 § 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa. (BRASIL 1).

Percebe-se, portanto, que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que sobre o território brasileiro devem coexistir de forma autônoma os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, como entes federados, sendo que tal forma de Estado foi alçada à condição de cláusula pétrea, não podendo ser revogada, nem mesmo por Emenda Constitucional.

Outrossim, a forma federativa de Estado, além de cláusula pétrea, tem o *status* de princípio constitucional, que, por sua vez, contribui para estabelecimento das diretrizes basilares do sistema jurídico brasileiro. (CARRAZZA, 2002, p. 40-46).

Dada a grande importância do instituto, Silva eleva a federação à condição de princípio fundamental constitucional:

A análise dos princípios fundamentais da Constituição de 1988 nos leva à seguinte discriminação:

- a) princípios relativos à existência, forma, estrutura e tipo de Estado: República Federativa do Brasil, soberania, Estado Democrático de Direito (art. 1º);
- b) princípios relativos à forma de governo e à organização dos poderes: República e separação dos poderes (arts. 1º e 2º);
- c) princípios relativos à organização da sociedade: princípio da livre organização social, princípio da convivência justa e princípio da solidariedade (art. 3º, I);
- d) princípios relativos ao regime político: princípio da cidadania, princípio da dignidade da pessoa, princípio do pluralismo, princípio da soberania popular, princípio da representação política e princípio da participação popular direta (art. 1º, parágrafo único);
- e) princípios relativos à prestação positiva do Estado: princípio da independência e do desenvolvimento nacional (art. 3º, II), princípio da justiça social (art. 3º, III) e princípio da não discriminação (art. 3º, IV);
- f) princípios relativos à comunidade internacional: da independência nacional, do respeito aos direitos fundamentais da pessoa humana, da autodeterminação dos povos, da não-intervenção, da igualdade dos Estados, da solução pacífica dos conflitos e da defesa da paz, do repúdio ao terrorismo e ao racismo, da cooperação entre os povos e o da integração da América Latina (art. 4º). (SILVA, 2001, p. 98-99).

Ora, segundo Kant (*apud* CARRAZZA, 2002, p. 31), “princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo” (Crítica da Razão Pura, Dialética, II. A)”.

Neste sentido, Carrazza (2002, p. 31) leciona que os princípios jurídicos se caracterizam como formas de enunciados lógicos, que podem estar ocultos ou manifestos no ordenamento, sendo que face a generalidade da qual são dotados, têm características de hegemonia e aplicação em vários ramos do Direito, pelo que subordinam a compreensão e a aplicação das normas jurídicas a ele relacionadas.

De forma analítica Humberto Ávila demonstra que os princípios correspondem a normas que constituem objetivos, “para cuja concretização estabelecem com menor exatidão qual o comportamento devido (menor grau de determinação da ordem e maior generalidade dos destinatários), e por isso dependem mais intensamente da sua relação com outras normas e de atos institucionalmente legitimados de interpretação para a determinação da conduta devida”. (ÁVILA, 1999, p. 151-179).

Com efeito, o princípio é definido como sendo o comando elementar de um sistema, de sorte que se constitui em peça basilar de um conjunto de diretrizes, no qual se fincam todas as demais normas (MELLO, 1992, p. 408). De fato, o princípio se

configura como uma “disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”. (MELLO, 1992, p. 408).

Assim, sendo a forma federativa de Estado um princípio da República Federativa do Brasil e tendo em vista que “os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui” (BARROSO, 1996, p. 141), conclui-se que é cogente a observância dos princípios, especialmente, *in casu*, o da federação.

Isso porque, considerando que o princípio se caracteriza como a pedra angular de determinado ordenamento, a correspondente ofensa acarreta, na maioria das situações, a derrocada da organização intelectual que alicerça o respectivo sistema (CARRAZZA, 2002, p. 31) “a exemplo, como lembra Geraldo Ataliba, do qual ocorreu na “Abóboda”, de Alexandre Herculano.” (CARRAZZA, 2002, p. 31).

Por esse motivo Konrad Hesse é enfático ao afirmar que

aquilo que é identificado como vontade da Constituição, deve ser honestamente preservado, mesmo que, para isso, tenhamos de renunciar a alguns benefícios, ou até algumas vantagens justas. Quem se mostra disposto a sacrificar um interesse em favor da preservação de um princípio constitucional fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do Estado democrático. Aquele que, ao contrário, não se dispõe a esse sacrifício, malbarata pouco a pouco, um capital que significa muito mais do que todas as vantagens angariadas, e que, desperdiçado, não mais será recuperado. (HESSE, 1991, p. 22).

Ora, como exposto alhures, “o Brasil é um Estado Federal, em que a União e os Estados membros ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico. Daí por que devem receber tratamento jurídico-formal isonômico.” (CARRAZZA, 2002, p. 121).

Nesse seguir, com propriedade Carrazza demonstra que:

Essa igualdade jurídica – como bem demonstrou Solto Maior Borges – absolutamente não significa que a União e os Estados se confundem, mas, apenas, que suas atribuições, conquanto diversas, correspondem a feixes de competência postos em atuação mediante princípios e normas estatuídos na *Lex Major*. As diferenças entre eles não estão, repetimos, nos níveis hierárquicos que ocupam; estão, sim, nas competências distintas que recebem da própria Constituição.

Laboram em erro os que vêm uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada destas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar.

Em nome desta autonomia, tanto a união quanto os Estados-membros podem, nos assuntos de suas competências, estabelecer prioridades. Melhor dizendo, cada pessoa política, no Brasil, tem o direito de decidir quais os problemas que deverão ser solvidos preferencialmente e que destinos dar aos seus recursos financeiros. É-lhes também permitido exercitar suas competências tributárias com ampla liberdade. Assim, dependendo da decisão política que vierem a tomar, podem, ou não, criar os tributos que lhes são afetos. Se entenderem de criá-los, poderão fazê-lo de modo mais ou menos intenso, bastando apenas que respeitem os direitos constitucionais dos contribuintes e a regra que veda o confisco (art. 150 IV, da CF). (CARRAZZA, 2002, p. 121).

Assim, pois, a decisão sobre prioridades é intrínseca à esfera de competência de cada ente e afeta aos seus recursos financeiros, pelo que se caracteriza como uma decorrência da autonomia de cada entidade política, de sorte que, por preceito constitucional, não se pode exigir comportamento diverso, ainda sob a alegação de ser mais conveniente. (DALLARI, 1983, p. 7).

Deste modo:

É fundamental termos presente, pois, que, na Federação Brasileira, o Congresso Nacional não está credenciado, nem mesmo em nome do interesse nacional, a usurpar ou, mesmo, diminuir competências estaduais (políticas, legislativas e administrativas) traçadas na Constituição Federal.

Em síntese, como o próprio pórtico da Lei Maior revela, o federalismo – com seu consectário conatural, que é a autonomia dos entes federativos – dá a tônica do Estado Brasileiro.

De fato, inexistente hierarquia jurídica entre os entes federativos. Todos são pessoas jurídicas dotadas de plena capacidade política, enquanto atuam dentro de suas esferas de competência, constitucionalmente traçadas. Portanto, a harmonia deve presidir a convivência dos entes federativos (pessoas políticas). Há, aliás, implícita na Constituição Brasileira a idéia de que desta convivência harmoniosa resultará o bem de toda a Nação. (CARRAZZA, 2002, p. 122-123).

Com efeito, haja vista o *status* de princípio constitucional fundamental atribuído à forma federada de Estado e aplicando-se sobre o mesmo as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, tem-se que a ofensa ao Federalismo, assim como a qualquer outro princípio de mesma estirpe, configura relevante inconstitucionalidade “porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra”. (MELLO, 1992, p. 409).

Destarte, nota-se, com arrimo no entendimento doutrinário de BONAVIDES (1993), SILVA (2001), MELLO (1992), CARRAZZA (2002), BARROSO (1996), dentre outros, que a federação é um princípio que não admite violação, ainda que de forma indireta.

Deste modo, no presente trabalho analisar-se-á se o IVA ofende o aludido princípio, ou seja, se seria possível a sua inserção no sistema tributário e quais os requisitos para essa inovação tributária.

2.3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Sistema é um “conjunto organizado de partes, relacionadas entre si e postas em mútua dependência”. (BONAVIDES, 1993, p. 89).

Adianta-se que não compõe o objeto do trabalho exaurir o conceito de sistema, de modo que, na sequência, apresentam-se apenas as diretrizes que norteiam essa pesquisa.

Assim, segundo Condillac (*apud* BONAVIDES, 1993, p. 90), “um sistema outra coisa não é senão a disposição das diferentes partes da arte ou da ciência numa ordem em que todas elas mutuamente se apoiem e em que as últimas se explicam pelas primeiras”.

Deveras, Carvalho assevera que “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”. (CARVALHO, 2002, p. 128 e 129).

De forma derradeira Bobbio define um sistema como sendo um todo estruturado e organizado, “isto é, um conjunto de entes dentre os quais existe uma certa ordem. Para que se possa falar em ordem, é necessário que os entes constitutivos não estejam em relação apenas com o todo, senão que estejam em relação de coerência entre eles”. (BOBBIO, 2011, p. 79).

Ora, *in casu*, está-se a tratar de um sistema jurídico. Destarte, segundo Kelsen, um sistema jurídico é composto por “normas que regulam o comportamento humano” (KELSEN, 1998, p. 4). Neste sentido, o citado autor estabelece com precisão que:

Uma “ordem” é um sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade. E o fundamento de validade de uma ordem normativa é - como veremos - uma norma fundamental da qual se retira a validade de todas as normas pertencentes a essa ordem. Uma norma singular é uma norma jurídica enquanto pertence a uma determinada ordem jurídica, e pertence a uma determinada ordem jurídica quando a sua validade se funda na norma fundamental dessa ordem.

As normas de uma ordem jurídica regulam a conduta humana. (KELSEN, 1998, p. 21-22).

Caminhando no mesmo sentido, Carvalho (2002, p. 132-133) demonstra que as normas jurídicas se fundam num princípio unificador, se relacionam de inúmeras maneiras e formam um sistema ordenado, decorrente de um comando de linguagem prescritiva. Segundo o referido autor a norma é o “produto do homem para disciplinar a convivência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material da conduta”. (CARVALHO, 2002, p. 132-133).

Na sequência, o referido professor destaca que:

O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. (CARVALHO, 2002, p. 133).

Deveras, a integralidade das normas do sistema jurídico aponta para um marco comum, a norma fundamental, “que dá fundamento de validade à constituição positiva”. (CARVALHO, 2002, p. 133).

Esse entendimento se funda principalmente na doutrina de Kelsen (1999, p. 136), que descreve o sistema de direito positivo como uma pirâmide que tem no vértice superior a norma hipotética fundamental, “cuja função consiste em legitimar a Lei Constitucional, outorgando-lhe validade sintática”. (CARVALHO, 2002, p. 135).

De fato, Kelsen aponta que um sistema normativo plural encontra validade na norma fundamental, que também constitui a unidade da correspondente ordem, ou seja, “o fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que

o seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem”. (KELSEN, 1999, p. 136).

Isso porque “as normas que entram para constituir um ordenamento não estão isoladas, senão que se tornam parte de um sistema, uma vez que certos princípios agem como ligações, pelas quais as normas são mantidas juntas de modo a constituir um bloco sistemático”. (PERASSI, 1953 *apud* BOBBIO, 2011, p. 83).

Desta forma, conforme discorre Bobbio no início de seu discurso “num sistema jurídico, a admissão do princípio que exclui a incompatibilidade tem por consequência, no caso de incompatibilidade de duas normas, a queda não de todo o sistema, mas somente de uma das duas normas ou, no máximo, de ambas”. (BOBBIO, 2011, p. 87).

Partindo dessas premissas, tem-se que o sistema tributário nacional encontra validade no sistema constitucional brasileiro, que, por sua vez, se fundamenta na norma jurídica fundamental, pressuposto lógico-transcendental, que lhe outorga validade (KELSEN, 1999, p. 135-141). É o que se extrai da obra de Kelsen:

Se queremos conhecer a natureza da norma fundamental, devemos sobretudo ter em mente que ela se refere imediatamente a uma Constituição determinada, efetivamente estabelecida, produzida através do costume ou da elaboração de um estatuto, eficaz em termos globais; e mediamente se refere à ordem coercitiva criada de acordo com essa Constituição, também eficaz em termos globais, enquanto fundamenta a validade da mesma Constituição e a ordem coercitiva de acordo com ela criada. A norma fundamental não é, portanto, o produto de uma descoberta livre. A sua pressuposição não se opera arbitrariamente, no sentido de que temos a possibilidade de escolha entre diferentes normas fundamentais quando interpretamos o sentido subjetivo de um ato constituinte e dos atos postos de acordo com a Constituição por ele criada como seu sentido objetivo, quer dizer: como normas jurídicas objetivamente válidas. Somente quando pressuponhamos esta norma fundamental referida a uma Constituição inteiramente determinada, quer dizer, somente quando pressuponhamos que nos devemos conduzir de acordo com esta Constituição concretamente determinada, é que podemos interpretar o sentido subjetivo do ato constituinte e dos atos constitucionalmente postos como sendo o seu sentido objetivo, quer dizer, como normas jurídicas objetivamente válidas, e as relações constituídas através destas normas como relações jurídicas. (KELSEN, 1999, p. 141).

Pois bem, em sua obra Curso de Direito Tributário, Machado lembra que em que pese o moderno conceito de sistema, entendido como “o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e independentes”, o Brasil somente teve um efetivo sistema tributário após a Emenda Constitucional nº 18/1965. (MACHADO, 2005, p. 270).

No modelo anterior os Estados-Membros e os Municípios eram alocados em um patamar inferior ao da União, pelo que havia desigualdade entre os respectivos entes federados. (MACHADO, 2005, p. 270).

Finalmente, após a Constituição Federal de 1988 criou-se um sistema tributário fincado no princípio da federação e na repartição de competências tributárias. (SILVA, 2001, p. 688-711).

Deveras, o “sistema tributário nacional compõe-se de tributos” (SILVA, 2001, p. 688), que são definidos pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL 2).

Nogueira ensina que os tributos “são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”. (NOGUEIRA, 1995, p. 155)

Amaro assevera que “o tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva. (AMARO, 2008, p. 17).

Assim, “o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas.” (AMARO, 2008, p. 16).

Sendo o tributo o objeto do sistema em comento, bem como a ferramenta de contribuição para o financiamento das despesas comuns e tendo em vista que todos os membros de uma federação são afligidos por tais dispêndios coletivos, tem-se que a competência para instituir os tributos custeadores desses gostos deve ser distribuída entre os respectivos entes, no caso do Brasil, a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. É o que será apresentado no tópico seguinte.

2.3.1 Distribuição de competências tributárias

Em uma Federação, “especialmente na brasileira, em que mesmo os Municípios têm sua esfera própria de atribuições exercidas com autonomia” (AMARO, 2008, p. 93) a Constituição se encarrega de possibilitar que os vários entes federados tenham capacidade de arrecadar recursos para atender suas correspondentes necessidades. (AMARO, 2008, p. 93).

Assim, por força da norma constitucional brasileira, o poder tributário é dividido entre a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios, entes políticos dotados de poder legislativo, que recebem competência tributária (MACHADO, 2008, p. 29 e 30), “ou seja, a aptidão para criar tributos”. (AMARO, 2008, p. 93).

Assevere-se, que a competência não se confunde com capacidade tributária. Essa diz respeito à aptidão para ser sujeito ativo da relação tributária e é exercida através de atos administrativos. A “capacidade tributária é atribuída pela Constituição, ou por uma lei, a ente estatal não necessariamente dotado de poder legislativo” (MACHADO, 2008, p. 30). Doutro lado, a competência tributária é estabelecida pela Constituição à determinada pessoa política, munida de força legislativa, “é exercida mediante a edição de lei” (MACHADO, 2008, p. 30) e compreende “um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude de sua incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos”. (AMARO, 2008, p. 93) constitucionais.

Carvalho, de forma assertiva, atesta que o conceito de competência tributária se caracteriza como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.” (CARVALHO, 2002, p. 211).

Pois bem. No âmbito da matéria tributária a Constituição Federal forjou um rigoroso sistema de distribuição de competências, através do qual particiona o poder tributário entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. (CARRAZZA, 2015, p. 33).

Deveras, conforme leciona Carrazza (2015, p. 33), a Constituição Federal não outorga plenamente o poder tributário aos entes federados, mas tão somente uma

parcela desse poder, devidamente limitada pelas normas que regem a correspondente competência.

Neste sentido, Carvalho é enfático ao afirmar que “as competências resultam justamente do feixe de limitações que a Constituição estatui.” (CARVALHO, 2002, p. 223).

Com efeito, a Constituição transfere aos entes federados a capacidade de criar tributos dentro dos contornos nela estabelecidos e por meio de lei, que, necessariamente, precisa descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária (critério material, critério especial, critério temporal, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota). (CARRAZZA, 2015, p. 34).

Destarte, por conta do princípio da legalidade tem-se que “o exercício da competência tributária é uma função legislativa, que deflui da Constituição” (CARRAZZA, 2015, p. 35), ao passo que a tarefa de arrecadação se coaduna com a capacidade administrativa do correspondente ente tributante. (CARRAZZA, 2015, p. 35).

Essa competência, derivada da própria Constituição, não pode ser alvo de modificação, delegação ou renúncia por parte do titular da respectiva parcela do poder, que tão-somente pode deixar de exercê-la ou o fazer em parte (CARRAZZA, 2015, p. 35), sob pena de, agindo de modo diverso, ofender-se o escopo da descentralização política que a distribuição de competências traz em seu âmago (MACHADO, 2005, p. 51). Inclusive, neste seguir, Machado destaca que “a técnica de distribuição de competência é de grande importância porque tem a virtude de descentralizar o poder político”. (2005, p. 51).

Pois bem, conforme a lição de Carrazza (2015, p. 35), no sistema constitucional brasileiro a competência tributária foi distribuída entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com arrimo no critério material, ou seja, a Constituição autoriza cada uma das pessoas políticas a instituir tributos sobre os fatos nela (na Constituição) anotados de forma genérica.

Como o objeto do presente estudo cinge-se à possibilidade de criação de um Imposto de Valor Agregado substitutivo do ICMS, IPI e ISS, adiante se tratará somente da competência para criar impostos, não se adentrando na competência para a criação das demais espécies tributárias.

Neste seguir, conforme estabelecido no artigo 155, incisos I, II e III, da Constituição Federal tem-se que os Estados têm competência para criar “impostos sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre propriedade de veículos automotores etc.” (CARRAZZA, 2015, p. 38). Dispõe aludida norma:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL 1).

A seu turno, na forma do artigo 156, incisos I, II e III, da Constituição, os Municípios podem instituir os seguintes impostos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
 I - propriedade predial e territorial urbana;
 II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
 III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL 1).

O Distrito Federal pode criar tanto os impostos estaduais quanto os municipais, é o que estabelecem os artigos 155, acima, e 147 da Constituição Federal (CARRAZZA, 2015, p. 39):

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais. (BRASIL 1).

Com efeito, além dos tributos estabelecidos no artigo 155 da Constituição, o Distrito Federal é competente para instituir “impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis e sobre

serviços de qualquer natureza” (CARRAZZA, 2015, p. 39), conforme determinado pelo artigo 156 da Constituição Federal.

Por fim, a União pode instituir os impostos estabelecidos no artigo 153, incisos I a VII, da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza;
IV - produtos industrializados;
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
VI - propriedade territorial rural;
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (BRASIL 1).

Nota-se que a competência para instituir imposto sobre produtos industrializados (IPI) foi atribuída à União (artigo 153, inciso IV, da Constituição), enquanto que a competência para tributar “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (ICMS) (BRASIL 1) cabe aos Estados e ao Distrito Federal; e a competência para criar imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) cabe aos Municípios e ao Distrito Federal.

Assim, especialmente porque a distribuição de competência tributária decorre do princípio da federação, percebe-se que a instituição de um Imposto de Valor Agregado de competência da União substitutivo do ICMS, IPI e ISS, aparentemente esbarra não só na constitucional distribuição de competências, mas no próprio princípio da federação; tal tema será devidamente enfrentado no tópico 2.6, a seguir.

2.3.2 Regra Matriz de Incidência Tributária

A regra matriz de incidência tributária é uma norma jurídica que disciplina as relações de ordem pecuniária estabelecidas entre o “Estado com seus súditos”, caracterizada por fatos apresentados nas suas hipóteses, que geram a consequência de se cumprir uma obrigação em dinheiro (CARVALHO, 2011, p. 416), ou cumprir obrigações administrativas/assessorias.

Justen Filho (1985, p. 39) leciona que a regra matriz se caracteriza como uma norma que tem fundamento na Constituição Federal a partir da qual criam-se, através de lei ordinária, conforme a correspondente competência das pessoas políticas, normas infraconstitucionais que detalham pormenorizadamente cada espécie tributária.

Destarte, a regra matriz alude a um fato jurídico, normatizado por pessoa política dotada de competência e capacidade, que pode ser entendido como “o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que - por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela H.I. legal - dá nascimento à obrigação tributária.” (ATALIBA, 1996, p. 61).

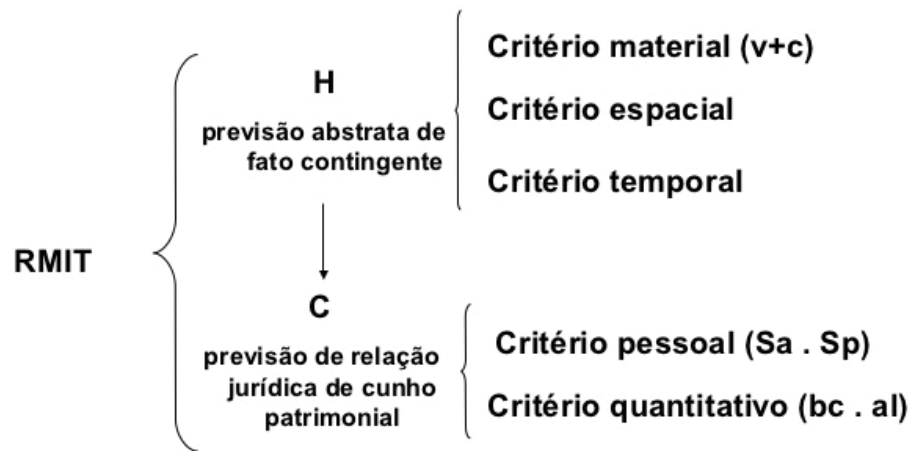
Dentro desse plexo, a regra matriz de incidência tributária tem sua estrutura lógica firmada partir da conjugação de uma hipótese, também chamada de suposto ou antecedente, que faz alusão a um fato, a uma consequência, igualmente designada de estatuição ou mandamento, que preconiza os efeitos jurídicos desencadeados pela realização do fato descrito na hipótese. (CARVALHO, 2002, p. 235).

Deste modo, o antecedente prenuncia um fato, ao passo que o consequente estabelece a relação jurídica a ser instaurada no momento e no local em que ocorrer a previsão fática projetada na hipótese. (CARVALHO, 2002, p. 235).

É importante destacar que “tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. (CARVALHO, 2002, p. 235).

Com efeito, na hipótese (antecedente) verifica-se a existência de um critério material, que alude ao comportamento da uma pessoa, física ou jurídica, “condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério temporal)” (CARVALHO, 2002, p. 235); doutro lado, na consequência, constata-se a presença de um critério pessoal, que indica quem são os sujeitos ativo e passivo da relação, além de um critério quantitativo, caracterizado pela base de cálculo e pela alíquota da exação. A partir da fusão desses indicadores chega-se ao “núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária” (CARVALHO, 2002, p. 235), que pode ser esquematizada graficamente da seguinte forma (FIGURA 1):

FIGURA 1 – ESQUEMA GRÁFICO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA



Fonte: TOMÉ (2012).

O gráfico apresenta e esclarece o que foi dito acima, de modo que se percebe que a regra matriz de incidência tributária [RMIT] é estruturada, (a) por uma hipótese [H], composta pelo (a.1) critério material, que, como será demonstrado no item 2.3.2.1.1, abaixo, é descrito por um verbo [v] acompanhado de um complemento [c], (a.2) critério espacial e (a.3) critério temporal, e (b) por um consequente [C] no qual se inserem (b.1) o critério pessoal formado pelo sujeito ativo [Sa] e sujeito passivo [Sp], além do (b.2) critério quantitativo, do qual fazem parte a base de cálculo [bc] e a alíquota [al].

Passa-se, a seguir à análise de cada um dos componentes da regra matriz de incidência tributária.

2.3.2.1 Hipótese de incidência - antecedente

Segundo Bartine a hipótese de incidência pode ser definida como “a possibilidade da lei determinar um fato geral e abstrato que, quando praticado no mundo concreto por qualquer pessoa, poderá gerar uma relação jurídica que fará com que esta pessoa recolha dinheiro aos cofres públicos ou cumpra deveres administrativos.” (BARTINE, 2012, p. 119).

Assim, nota-se que os efeitos jurídicos advêm da incidência do produto originado pela regra jurídica ao ser concretizada a hipótese de incidência. (BECKER, 1998, p. 298).

Deste modo, tem-se que hipótese de incidência decorre da eventual determinação exercida pela lei sobre um fato geral e abstrato, que, se colocado em prática por alguém, desencadeia uma relação jurídica que culmina na obrigação tributária. (BARTINE, 2012, p. 119).

De forma precisa Carvalho enfatiza a hipótese de incidência é o núcleo lógico-estrutural da regra-matriz de incidência tributária (CARVALHO, 2002, p. 235-237), que descreve um comportamento, qualificado como critério material, que se realiza em um determinado período no tempo, critério temporal, e em um espaço definido, critério espacial.

2.3.2.1.1 Critério material

O critério material se refere ao elemento objetivo da hipótese de incidência que apresenta a ação tributável descrita na lei (NOGUEIRA, 1990, p. 147), ou seja, é a “descrição dos acontecimentos que acabarão por determinar o nascimento da obrigação tributária ” (FANUCCHI, 1977, p. 232) expressa na hipótese de incidência.

Carvalho certifica que a hipótese de incidência tributária tem no critério material a pedra angular de onde emerge a descrição dos comportamentos que ensejarão tributação:

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, ‘vender mercadorias’, ‘industrializar produtos’, ‘ser proprietário de bem imóvel’, ‘auferir rendas’, ‘pavimentar ruas’ etc.

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.). (CARVALHO *apud* CARVALHO, 2002, p. 251).

Ataliba observa que o critério material revela uma “imagem abstrata de um fato jurídico” composto de todos os elementos objetivos formadores da hipótese de incidência, ou seja, “é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h. i., é

a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h. i. ”. (ATALIBA, 1996, p. 95).

Neste seguir, Carvalho alerta, contudo, que deve haver cuidado para não subsumir toda a hipótese de incidência ao critério material:

Tanto os nacionais como os estrangeiros tropeçam, não se livrando de apresenta-lo engastado os demais aspectos ou demais elementos integradores do conceito, e acabam por desenhar, como critério material, todo o perfil da hipótese. Nesse vício de raciocínio incorrem quantos se dispuseram, em trabalho de fôlego, a mergulhar no exame aprofundado do suposto, impressionados com a impossibilidade física de separar o inseparável, confundiram o núcleo da hipótese normativa com a própria hipótese, definindo a parte pelo todo, esquecidos de que lidavam com entidades lógicas, dentro das quais é admissível abstrair em repetidas e elevadas gradações. É muito comum, por isso, a indevida alusão ao critério material, como descrição objetiva do fato. Ora, a descrição objetiva do fato é que se obtém da compostura integral da hipótese tributária, enquanto o critério material é um de seus componentes lógicos. (CARVALHO, 2002, p. 251).

Assim, a hipótese de incidência é “a descrição objetiva do fato é o que se obtém da compostura integral da hipótese tributária, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos”. (CARVALHO, 2002, p. 250).

Destarte, como o critério material remete a um comportamento é sempre descrito como verbo pessoal transitivo, de modo que afastam-se “quaisquer verbos impessoais - quer essenciais (os que exprimem fenômenos da natureza, por exemplo), quer acidentais (haver na aceção de existir, fazer quando indica tempo decorrido, etc.) - e, na maioria dos casos, afastando-se também os verbos unipessoais (os que exprimem uma ação ou um estado peculiar a determinado animal, por exemplo). ” (VIEIRA, 1993, p. 63).

Esse verbo pessoal transitivo sempre deve ser acompanhado de um complemento, que representada a descrição do fenômeno que uma vez ocorrido dará ensejo às consequências (tratadas no item 2.3.2.2., abaixo) da hipótese de incidência tributária. Em tese de doutoramento apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Aurora Tomazini de Carvalho destaca de forma clara e direta que o critério material de uma norma “será, invariavelmente, composto por: i) um verbo, que representa a ação a ser realizada; ii) seguido do seu complemento, indicativo de peculiaridades desta ação”. (CARVALHO, 2009, p. 289).

Assim, observa-se que o critério material é núcleo da hipótese de incidência, composto por um verbo transitivo pessoal, devidamente acompanhado de um complemento, que, uma vez realizado, dá ensejo às consequências da hipótese de incidência tributária.

2.3.2.1.2 Critério espacial

O critério espacial se caracteriza como o limite de espaço onde ocorre o fato descrito na hipótese de incidência tributária. Ataliba destaca que “essa perceptiva genérica do aspecto espacial da h.i. está presa ao (dependendo) âmbito de competência do legislador ordinário: a lei municipal só tem eficácia no território do Município; a lei estadual só no próprio Estado. Só a lei federal tem abrangência nacional”. (ATALIBA, 2000, p. 104 -105).

Contudo, como alerta Tôrres, não se pode confundir o limite espacial dentro do qual a correspondente norma produz efeitos com o local da realização dos fatos ensejadores da realização da hipótese de incidência, “que podem ser extraterritoriais” (TÔRRES, 2002, p. 319). Conforme esclarece:

É que o tema da eficácia da lei no espaço não tem nada a ver com o problema da localização no espaço dos elementos compositivos do fato gerador, que faz parte da própria estrutura da regra-matriz de incidência, pela integração dos critérios materiais e temporais ao critério espacial desta, para permitir a qualificação de fatos como imponíveis, ainda que aperfeiçoados, em tudo ou em parte, fora do território, mas justificado por força de um critério de conexão subjetivo, no caso, a residência fiscal. (TÔRRES, 2002, p. 319).

Outrossim, em obra específica sobre o tema, Britto, fundado na filosofia ocidental que norteia a forma de pensar o espaço, anota que não basta a indicação de uma área territorial para “discriminar o critério espacial de um dado tributo”, sendo necessário um complemento que indique que a hipótese de incidência ocorre em um lugar específico. Dessa forma, elucida que “apenas com a sugestão de um território, como no caso o do município, falta algo: como a indicação do termo “estabelecimento prestador” para que, conjugando-os, possa-se imputar como lugar do tributo aquele no qual se situa o estabelecimento prestador do serviço tributado”. (BRITTO, 2014, p. 125).

Com efeito, considerando o exposto, conclui-se que o critério espacial é definido como “o feixe de enunciados, implícitos ou explícitos, que permitam identificar os marcos a serem empregados pelos intérpretes na construção do fato jurídico tributário”. (CARVALHO, 2012, p. 273).

2.3.2.1.3 Critério temporal

O critério temporal da regra matriz de incidência tributária é composto por um grupo de indicações que permitem estabelecer o instante preciso em que ocorre o fato descrito como tributável na norma e que origina a ligação entre o credor e o devedor da exação. (CARVALHO, 2011, p. 325).

Questão peculiar sobre critério temporal ocorre nas situações em que a realização da hipótese de incidência emana de dois ou mais fatos, que acontecem de forma gradual e sucessiva. Nestas circunstâncias, a hipótese de incidência só se realiza quando o último fato se efetivar. É que ensina Becker:

Quando a hipótese de incidência está coordenada por tempo sucessivo, a sua realização é gradativa; os fatos que compõem o seu núcleo e elementos adjetivos vão, aos poucos, na medida em que acontecem, realizando a hipótese de incidência até que aconteça o último fato que completará a sua integralização, isto é, a sua verdadeira realização. A incidência da regra jurídica somente ocorrerá depois do acontecimento do último fato e se todos os fatos (núcleo e elementos adjetivos) tiverem acontecido naqueles determinados lugares e épocas que coordenam a realização, no tempo e no espaço, daquela hipótese de incidência. (BECKER, 1998, p. 334).

Deste modo, o critério temporal se realiza quando se esgota o processo de consumação da hipótese de incidência, quando o fato jurídico, deveras ocorrido, se transmuda e fato tributário imponible. (ATALIBA, 1996, p. 103).

2.3.2.2 Consequente

No consequente encontram-se o critério pessoal e o critério quantitativo.

2.3.2.2.1 Critério pessoal

Pelo critério pessoal cria-se um “vínculo abstrato pelo qual uma pessoa - sujeito ativo - fica investida no direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma prestação de outra pessoa - sujeito passivo - sobre a qual recai o dever jurídico correspondente” de pagar um valor pecuniário. (JARDIM, 1994, p. 170).

Pois bem, a capacidade tributária ativa está intrinsecamente relacionada a um direito subjetivo de exigir uma determinada prestação tributária, que, no direito brasileiro, pode ser exercido por uma pessoa jurídica pública ou privada, e, em situações excepcionais, por pessoas físicas (CARVALHO, 2011, p. 369). Destarte, Carvalho esclarece:

Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas a titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeito de direitos, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo. (CARVALHO, 2011, p. 369).

Doutro lado, a sujeição passiva é qualidade atribuída àqueles que realizam o fato jurídico tributário descrito na hipótese de incidência. (NOGUEIRA, 1990, p. 149).

Com efeito, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é toda pessoa, seja física ou jurídica, pública ou privada, que se obriga a satisfazer uma obrigação monetária porque desencadeou ou produziu a hipótese de incidência de um determinado tributo (BARRETO, 2003, p. 289). Noutros termos:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. (CARVALHO, 2002, p. 297).

Deste modo, o critério pessoal decorre do liame abstrato entre dois sujeitos, o ativo e o passivo, por conta da realização do ato jurídico tributário descrito na hipótese de incidência. O “sujeito ativo, na relação jurídica, tem o direito à prestação e, correlativamente, o sujeito passivo tem o dever de prestá-la.” (BECKER, 1998, p. 344).

2.3.2.2.2 Critério quantitativo

A seu turno, pelo critério quantitativo, constituído pela base de cálculo e pela alíquota, é possível determinar o exato valor da exação. Segundo Carvalho:

O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, o que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do consequente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa esperta inusitado interesse, posto de que é de suma relevância para desvelar peculiaridades ínsitas à natureza do gravame.” (CARVALHO, 2002, p. 321).

Conforme Carvalho assinala, a base de cálculo “é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”. (CARVALHO, 2002, p. 324).

Com efeito, Carrazza destaca que a base de cálculo é fundamental para a identificação jurídica dos tributos e tem duas funções principais: a primeira de quantificar a prestação devida pelo sujeito passivo e, a segunda, de reafirmar a natureza jurídica do tributo. (CARRAZZA, 2015, p. 367).

Deveras, caracterizando-se um fato jurídico-tributário singular, a base será a reguladora da materialidade do evento, de modo que servirá de instrumento de comparação entre o fato concreto e o critério material da hipótese. Desta comparação o intérprete poderá “confirmar”, “infirmar” ou “afirmar” o critério material genuíno da hipótese tributária. Quando houver total concordância entre o padrão de medida e o centro do fato dimensionado haverá confirmação da materialidade. De outro lado, ao se verificar a discordância entre a grandeza eleita e o fato analisado, haverá infirmação do

critério material. Por fim, é possível se afirmar o critério material da hipótese à ação-tipo estudada quando esta não se mostrar clara e precisa. (CARVALHO, 2002, p. 328).

Outrossim, tem-se que a base de cálculo deve refletir uma medida correspondente à exação que determinada pessoa política é competente para criar. Assim, por exemplo, “se o tributo é sobre serviços, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida dos serviços”. (CARRAZZA, 2015, p. 368).

Destarte, deve haver angular harmonia entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo, sob pena de descaracterização do mesmo. (CARRAZZA, 2015, p. 368).

Neste sentido Becker leciona o seguinte:

O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que constituirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, ipso facto, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico de tributo. Haverá tantos distintos gêneros de tributo, quantas diferentes bases de cálculo existirem. (BECKER, 1972, p. 339).

Assim, a ausência de plena congruência entre a base de cálculo e hipótese de incidência revela falha na instituição do tributo, que macula sua exigência. (CARRAZZA, 2015, p. 369).

Ora, se um dado tributo é formalmente instituído sobre uma determinada hipótese de fato ou de direito, mas é calculado com base em circunstância diversa, é manifesta a impossibilidade de sua exigência. De fato, por exemplo, um imposto sobre venda não pode ter como base de cálculo o capital da empresa, pois se o tiver não será um imposto sobre vendas, mas sobre capital/patrimônio. (SOUSA *apud* CARRAZZA, 2015, p. 369).

A alíquota, por sua vez, é “a tarifa prefixada para os tributos fixos ou a percentagem que nos tributos variáveis deve ser aplicada sobre a base de cálculo, para se obter o quantum” devido. (NOGUEIRA, 1990, p. 153).

Noutros termos, é “valor monetário fixo ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo”. (CARVALHO, 2002, p.336).

Assim, a base de cálculo é parte indispensável da regra matriz de incidência tributária, que, conforme estabelecido constitucionalmente, deve ser combinada à alíquota para que se apure o correto valor do tributo devido. (VIEIRA, 1993, p. 68).

2.3.3 Regra Matriz de incidência do ICMS

Segundo Sabbag (2012, p. 1059-1060) “o ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados”.

Destarte, segundo a doutrina do referido autor:

É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, § 2º, I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2º, I ao XII, CF, robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal. (SABBAG, 2012, p. 1059-1060).

No pertinente à hipótese de incidência da exação em análise, em doutrina histórica Silva já asseverava que o “fato tributável é a circulação da mercadoria, ou melhor, a entrada da mercadoria em circulação”. (SILVA, 1968, p. 193).

Sobre o tema, Santos destaca a necessidade de se distinguir o conceito de circulação em física, econômica e jurídica:

Sob o aspecto físico, entende-se por circulação de uma coisa o seu deslocamento de um lugar para outro; assim, a mercadoria circulará fisicamente toda vez que sai de um para outro estabelecimento, do mesmo proprietário ou de terceiro. Ocorre a circulação econômica quando um bem ou produto muda de estágio econômico, tal como no caso de uma mercadoria que passa do ciclo de produção para o de comercialização. Finalmente, realiza-se a circulação jurídica de um bem quando se verifica a mudança de seu titular, caso, por exemplo, da alienação de título representativo de mercadoria, ainda que esta não se encontre no estabelecimento do alienante. (SANTOS, 1967, p. 252).

Segundo o referido doutrinador, se extrai da leitura do Código Tributário Nacional que o imposto em comento incide sobre as três espécies de circulação. (SANTOS, 1967, p. 252).

Contudo, conforme alerta Ataliba, o ICMS não tributa apenas a circulação da mercadoria, mas as operações com mercadorias, de modo que “o fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta”. (ATALIBA, 1966, p. 246).

Na mesma toada, Borges destaca que o tributo tem incidência sobre qualquer forma jurídica que venha a ser adotada para a realização de uma operação de circulação. (BORGES, 1977, p. 261).

Deveras, o “ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de titularidade”. (CARRAZZA, 2015. p. 49).

De fato, segundo o estabelecido no artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996, a exação incide sobre:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. (BRASIL 4).

Destarte, nota-se que o ICMS tem ampla incidência; contudo, por conta da exiguidade da espécie, tratar-se-á, no presente estudo, do ICMS de forma genérica como sinônimo de “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” (BRASIL 1), conforme estabelecido no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988, sendo este o critério material da hipótese de incidência do tributo em comento.

Doutro lado, bem anota Ataliba (1978, p. 125) a saída da mercadoria do estabelecimento, com vista a operação de circulação, caracteriza o “aspecto temporal da hipótese de incidência. É o momento que o legislador reputou adequado para estabelecer a presunção de consumação do fato imponible”. Isso porque o legislador presume que quando se efetiva a saída da “mercadoria do estabelecimento, já foi consumada, verificada, realizada a operação mercantil que lhe deu causa”. (ATALIBA, 1978, p. 125).

O sujeito ativo dessa exação, salvo exceções, é o ente federado caracterizado pela pessoa política dos Estados-Membros ou Distrito Federal onde a operação com mercadorias se realizou, mesmo que o correspondente destinatário esteja localizado em outra unidade da federação ou no exterior (CARRAZZA, 2015, p. 49), resguardando-se o devido diferencial de alíquota.

A seu turno, o sujeito passivo do ICMS é a pessoa que alavanca a operação com mercadorias geradora de circulação (CARRAZZA, 2015, p. 48), prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (BRASIL 1, artigo 155, inciso II). É o que se extrai da leitura do artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL 4).

Em obra específica sobre o ICMS, Carrazza (2015, p. 46-47) assevera que o sujeito passivo do referido imposto é o industrial, o produtor ou o comerciante que realize ato de mercancia ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal

e de comunicação; outrossim, assevera que a sujeição passiva se estende para todos aqueles que embora não sejam dotados das respectivas personalidades jurídicas (industrial, produtor ou comerciante) exercem com habitualidade operações destas espécies, cita como exemplo “o comerciante de fato, o comerciante irregular, um agregado familiar que, ainda que de modo clandestino, promova, em caráter de habitualidade, atos de comercio” (CARRAZZA, 2015, p. 47) e até mesmo “um menor absolutamente incapaz que, repetidamente, pratique operações relativas à circulação de mercadorias”. (CARRAZZA, 2015, p. 47).

Em verdade, nota-se que o sujeito passivo do ICMS se caracteriza como aquele que, com habitualidade, realiza operações de mercancia ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com efeito, conforme se infere tanto do dispositivo legal estabelecido pelo artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996, quando pelos ensinamentos doutrinários, também as pessoas físicas podem ser contribuintes (não adentra neste trabalho à discussão relativa aos contribuintes de fato e de direito do imposto) do ICMS, desde que envolvidas, com habitualidade, com a prática das referidas operações. (CARRAZZA, 2015, p. 47).

No mesmo sentido é o entendimento de Guimarães (*apud* CARRAZZA, 2015, p. 47):

Assim, a habitualidade é o critério que nos guia no diferenciar o intuito objetivo do subjetivo, e que transforma a simples circulação jurídica de bens em circulação jurídica de mercadorias.

(...)

Em consequência, nessa ordem de ideias, achamos que até outras pessoas, que não exerçam propriamente a mercancia, possam vir a ser tributadas se adquirirem e alienarem bens com habitualidade, obtendo lucro nessas atividades.

Por escapar dos limites do presente estudo deixa-se de enfrentar a questão da substituição tributária, registrando-se, contudo, o disposto nos artigos 5º, 6º e 7º, da Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que

assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado. (BRASIL 4).

Consigne-se que a substituição tributária consiste em um mecanismo destinado a evitar a sonegação tributária através antecipação do pagamento do tributo (MACHADO, 2008, p. 379) por terceira pessoa antes mesmo de realizado o fato gerador consistente na operação mercantil (CARRAZZA, 2015, p. 129). Embora duramente criticada (neste sentido CARRAZZA, 2015, p. 129), essa técnica em tese é autorizado pelo estabelecido no “art. 150, § 7º, da Constituição Federal e pela Lei Complementar n. 87, de 1996, que, em desobediência ao art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição Federal, transferiu ao legislador estadual essa atribuição” (MACHADO, 2008, p. 362-363).

A base de cálculo do ICMS corresponde à “quantificação compreendida na “operação mercantil”, e “na “prestação de serviços de transporte interestadual/intermunicipal, e de comunicação”, ou seja, o valor das mercadorias e o preço dos serviços, respectivamente”. (MELO, 2006, p. 190).

No mesmo sentido, de forma bastante contundente Carrazza (2015, p. 106) destaca que “a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida da operação mercantil realizada”.

A alíquota do ICMS dever ser fixada por meio de lei ordinária emanada do Poder Legislativo dos Estados-Membros ou do Distrito Federal (CARRAZZA, 2015, p. 49), podendo o Senado Federal estabelecer, por meio de resolução, o limite mínimo e máximo da correspondente alíquota para evitar advento da famigerada guerra-fiscal, inteligência do artigo 155, §2º, inciso V, alíneas ‘a’ e ‘b’ da Constituição Federal.

No pertinente à aplicação da alíquota interna ou interestadual nas operações que envolvem mais de um Estado-Membro e/ou o Distrito-Federal, Machado eludida a controvérsia de forma bastante didática:

Se o adquirente de um bem destinado ao consumo ou ao ativo fixo não é contribuinte do imposto, a alíquota aplicável é a interna. É irrelevante o fato de estar o adquirente domiciliado, ou sediado, em outro Estado. Se o adquirente é contribuinte do imposto, fato que comprovará facilmente junto ao vendedor, a alíquota aplicável é a interestadual. Se o contribuinte do ICMS adquire a mercadoria em outro Estado e a destina ao consumo próprio, ou ao ativo fixo, pagará ao Estado de sua sede a diferença respectiva. (MACHADO, 2008, p. 374).

Por fim, para fazer o lançamento e, conseqüentemente, arrecadar o tributo, o Estado-Membro/Distrito Federal onde ocorreu operação mercantil deve se amparar em legislação local, vez que a Constituição estabelece apenas normas de competência e a área factual de incidência do referido imposto (CARRAZZA, 2015, p. 49), destacando-se que cabe à Lei Complementar a “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. (BRASIL 1).

Neste sentido, Machado leciona no seguinte sentido:

Segundo a vigente Constituição federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos fatos geradores dos tributos (art. 146, inc. III, alínea “a”). A lei complementar, todavia, não é o instrumento hábil para a instituição do tributo, a não ser, é claro, naqueles casos nos quais a própria Constituição determina que o tributo será criado por lei complementar, como acontece, por exemplo, com o art. 154, inciso I. Assim, temos de entender que a lei complementar a que se refere o art. 146, inciso III, da vigente Constituição não institui imposto. Não descreve seu fato gerador. Não é lei de tributação, mas lei sobre leis de tributação. Tem a finalidade de promover a unidade nacional, na medida em que, melhor definindo âmbito do tributo, estreita o campo em que há de laborar o legislador ordinário ao instituí-lo. (MACHADO, 2008, p. 362-363).

Depreende-se da leitura do citado escólio que cabe à lei emanada do Estado-Membro ou do Distrito Federal a descrição do fato gerador do ICMS, ao passo que a Constituição Federal e a Lei Complementar estabelecem os limites dentro dos quais o legislador estadual deve agir para instituir o tributo. (MACHADO, 2008, p. 362-363).

Deveras, exsurge o primeiro questionamento do presente trabalho. É possível diante da competência atribuída pelo texto constitucional aos estados se criar um Imposto

de Valor Agregado de competência da União independentemente de ofensa ao princípio da Federação? O referido questionamento é respondido no tópico 2.6, a seguir.

2.3.4 Regra Matriz de incidência do IPI

O IPI é um tributo de competência da União que tem permissivo constitucional no artigo 153, Inciso IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
IV - produtos industrializados; (BRASIL 1).

Sobre o conceito de industrialização, o parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional estabelece o seguinte:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
(...)
Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. (BRASIL 2).

No mesmo sentido dispõe o artigo 4º, do Decreto nº 7.212/2010:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):
I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);
IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou
V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. (BRASIL 5).

Com efeito, “haverá produto industrializado se, do esforço humano sobre bem móvel, resultar acréscimo ou alteração de utilidade, pela modificação de qualquer de suas características. Inocorrendo tal efeito, tratar-se-á de simples prestação de serviços.” (MELO, 2009, p. 73).

Destarte, conforme leciona Justen Filho (*apud* MELO, 2009, p. 74) é de se frisar, contudo, que o conceito de industrialização está intrinsecamente ligado à **(a)** atividade de produção ou beneficiamento de bens, **(b)** realizada de forma massificada, **(c)** em sequência e de forma padronizada.

Deste modo, a caracterização da industrialização reclama o advento de um produto novo (BOTTALO, 2009, p. 29), decorrente dos processos acima referidos.

Entretanto, a existência de industrialização não é suficiente para ensejar a incidência do IPI, sendo necessário que existam operações com produtos industrializados. É o que se extrai do disposto no parágrafo terceiro, inciso II, do artigo 153 da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (BRASIL 1).

Em vista do disposto na norma constitucional, Wagner constata que não se onera o produto industrializado, mas a operação com produtos industrializados:

A Constituição autoriza a União a instituir impostos sobre produtos industrializados (art. 153, IV). Em face dessa redação, poder-se-ia entender que basta tratar-se de produto industrializado para poder sofrer a incidência do imposto, mesmo, por exemplo, que fosse comercializado por pessoa física, ou fosse produto usado, ou que tivesse sido industrializado por terceiro. Pela Constituição, o imposto não seria sobre a produção e circulação para o consumo, e sim sobre o produto em si.

Mas o §3º, II, do mesmo artigo, ao se referir a “operação”, determinando a compensação do imposto cobrado em cada uma delas, demonstra que não é

onerado o produto, mas a operação de produção, o que estabelece uma questão jurídica a ser deslindada. (WAGNER, 1993, p. 50).

Nota-se que “os elementos componentes do núcleo hipotético constitucional do IPI são: produtos industrializados e operação”. (LIMA, 2002, p. 122).

Assim, de forma assertiva, Vieira estabelece que o critério material da hipótese de incidência do IPI pode ser definido como o ato de “realizar operações com produtos industrializados”. (VIEIRA, 1993, p. 540).

Deste modo, Toledo conclui que a incidência do IPI decorre da concretização de “operações (no sentido de processo) das quais resultem produtos industrializados e desde que seja posteriormente acompanhado por uma saída decorrente de “ato” ou “negócio jurídico” que envolva a transferência de sua titularidade”. (TOLEDO, 2006, p. 70).

Conforme estabelecido no artigo 46 do Código Tributário Nacional (BRASIL 2) o IPI tem incidência sobre as operações realizadas com produtos industrializados (inciso II), a importação de produtos industrializados (inciso I) e arrematação de produtos industrializados (inciso III).

O critério especial está diretamente ligado ao tipo de incidência do tributo.

No caso de operações com produtos industrializados, o critério espacial é caracterizado como sendo qualquer local do território brasileiro onde existam estabelecimentos industriais que realizem a expedição (saída) de referidos produtos. (VIEIRA, 1993, p. 104).

Na hipótese de importação de produtos industrializados o critério espacial é definido pelo posto aduaneiro ou alfandegário do ingresso do produto no Brasil. (CARVALHO, 1976, p. 151).

O mesmo ocorre com as reimportações. Neste sentido é a doutrina de Vieira:

No que consulta às reimportações, o sucesso tributário que se exterioriza pelo desembaraço, ato posterior à conferência alfandegária e imediatamente anterior à entrega dos produtos industrializados ao importador, só pode ocorrer nas repartições aduaneiras. (VIEIRA, 1993, p. 185).

Outrossim, conforme leciona Carvalho (1976, p. 152), no caso de arrematações de produtos industrializados o critério especial serão todos os locais em que ocorram leilões de aludido tipo de produtos.

O critério temporal do IPI ocorre no instante em que se realiza a saída, definida como aquela ensejadora da transferência de titularidade, do produto industrializado do estabelecimento industrial, no momento em que ocorre a arrematação do bem em leilões ou no momento do desembaraço aduaneiro, conforme o caso.

Sobre o tema Lima estabelece o seguinte:

Quanto ao elemento temporal, achamos tê-lo evidenciado ao versar sobre o núcleo da hipótese de incidência, que é a saída do produto industrializado em fase final de produção. A saída física do produto do estabelecimento industrial constitui o aspecto temporal da hipótese de incidência do IPI. Frise-se, contudo, que esta saída deve ser obrigatoriamente do local de elaboração do produto industrializado, pois é justamente neste lugar que ocorre o processo de industrialização. (LIMA, 2002, p. 125).

Cumpra destacar, por oportuno, que no caso de produtos importados ou reimportados “o desembaraço aduaneiro apenas marca o instante em que se inaugura a obrigação tributária do IPI, nunca a sua hipótese de incidência propriamente dita”. (VIEIRA, 1993, p. 98).

O sujeito ativo do imposto é a União, conforme estabelecido no artigo 153 da Constituição Federal, acima colacionado.

Doutro lado, o sujeito passivo da exação está descrito no artigo 51 do Código Tributário Nacional:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:
I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. (BRASIL 2).

O critério quantitativo do IPI como visto alhures, é composto pela base de cálculo e pela alíquota.

A base de cálculo desse tributo está prevista no artigo 47 do Código Tributário Nacional:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:
 I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:
 a) do imposto sobre a importação;
 b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
 c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;
 II - no caso do inciso II do artigo anterior:
 a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
 b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;
 III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação. (BRASIL 2).

Machado destrincha o dispositivo legal para concluir que:

A base de cálculo do IPI é diferente, dependendo da hipótese de incidência. Assim, (a) no caso de mercadoria importada, a base de cálculo do IPI é a mesma do imposto de importação, acrescido do próprio imposto de importação, das taxas exigidas para entrada do produto no País e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (CTN, art. 47, inc. I); (b) em se tratando de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída deste do estabelecimento do contribuinte, ou, não tendo valor a operação, ou sendo omissos os documentos respectivos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do contribuinte (CTN, art. 47, inc. II); e, finalmente, (c) em se tratando de produto leiloado, o preço da respectiva arrematação (CTN, art. 47, inc. III). (MACHADO, 2008, p.330).

Tendo em vista que a base de cálculo do IPI se confunde com a do II no caso de importação de mercadorias, cumpre destacar, salvo exceções (não enfrentadas no âmbito deste estudo por se afastarem de seu objetivo), conforme estabelecido no Decreto nº 1.355/1994, que a base de cálculo é o valor comercial dos produtos importados, apurado conforme ajustes determinado pelo artigo VII, do Acordo Geral sobre Tarifas de Comércio (GATT) – artigo 2º, da Decreto-Lei nº 37/1966, com redação do Decreto nº 2.472/1988. (MACHADO, 2008, p. 306-307).

As alíquotas do IPI obedecem ao princípio da seletividade e variam de 0 (zero) a 330% (trezentos e trinta por cento), para o caso de cigarros, sendo que, conforme estabelecido na TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados),

a grande maioria encontra-se abaixo de 20% (vinte por cento). (MACHADO, 2008, p. 329).

2.3.5 Regra Matriz de incidência do ISS

Segundo Barreto, o ISS deve ser entendido a partir de uma leitura atenta da Constituição Federal de 1988 como a “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”. (BARRETO, 2003, p. 62).

O ISS encontra previsão no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). (BRASIL 1).

Destarte, o critério material de sua hipótese de incidência está descrito no artigo 1º e seu parágrafo 1º da Lei Complementar nº 116/2003:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço. (BRASIL 3).

Conforme a bem destaca a doutrina de Carrazza “o ISS incide sobre o fato prestação de serviço. E um serviço só está prestado quando é posto à disposição do contratante, isto é, do tomador, que pode utilizá-lo como for de sua conveniência”. (CARRAZA, 2005, p. 31).

Deveras, segundo Barreto leciona, somente a prestação de serviços é tributada, vez que “o conteúdo econômico indica o prestador como verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico” (BARRETO, 2003, p. 31). Destaca o autor que o consumo, a utilização e a fruição dos serviços não podem ser inseridos na materialidade da exação, pois os sujeitos que praticam as ações de consumir, utilizar e fruir os serviços não se confundem com os respectivos prestadores. (BARRETO, 2003, p. 31).

Com efeito, Barreto alerta que considerando “o próprio conceito de serviço, que se presta, não poderia ser descrita como hipótese de incidência, sem ofensa à Constituição, a fruição do serviço, a sua utilidade, a sua utilização, o seu consumo”. (BARRETO, 2003, p. 31).

Destarte, vê-se que o verbo do critério material é “prestar” (não o consumir, a utilizar ou fruir), devidamente complemento pelo objeto direto “serviço”. Essa prestação de serviço deve ter conteúdo econômico e ser prestada a um terceiro, que não se confunde com o prestador.

Quanto ao critério temporal, Justem Filho (1985, p. 138) é extremamente direto ao afirmar que “se o aspecto material é a prestação de serviço, o aspecto temporal só pode ser um único: o momento em que há prestação de serviço”. De fato, segundo o citado doutrinador, caso haja a escolha de um critério temporal diverso, haverá desnaturação do critério material da exação, que “não mais teria por hipótese, no aspecto material, a prestação de serviço, mas aquela situação que se verifica no momento localizado a partir do critério temporal”. (JUSTEN FILHO, 1985, p. 138).

Assim sendo, segundo Alves “a exteriorização do fato gerador do ISS ocorre com a efetiva prestação de serviços (aspecto temporal)”. (ALVES, 2003, p. 316).

No pertinente ao critério espacial do ISS, cumpre destacar que o mesmo se exterioriza no momento em que ocorre a prestação de serviço, sendo competente para a exigência do tributo o Município onde ocorreu a efetiva prestação de serviços. (ALVES, 2003, p. 316).

Em verdade, segundo a doutrina de Justem Filho (1985, p. 69), é de extrema importância a correta identificação do local da efetiva prestação de serviço, vez que a

legitimidade ativa para a cobrança do tributo cabe ao Município onde o serviço for efetivamente prestado. Nas palavras do próprio autor:

a questão do domicílio ou da sede do estabelecimento do prestador é irrelevante para a determinação do local em que o fato impositivo ocorre. A Constituição, ao adotar a materialidade da hipótese de incidência do ISS, impôs a escolha de um critério espacial que em nada se relaciona com o tema do domicílio ou da sede do estabelecimento do prestador do serviço. O critério espacial do ISS está vinculado não ao critério pessoal, mas ao critério material da hipótese de incidência do mesmo tributo. O local da prestação não é aquele em que tem domicílio o prestador do serviço, eis que inexistente qualquer vínculo entre o local da prestação e o domicílio do prestador. Pelo menos, nenhum vínculo jurídico. A vinculação dá-se entre o local e a prestação (ou seja, é o local da prestação). (JUSTEN FILHO, 1985, p. 148).

Não diverge o entendimento de Barreto:

Impõe-se, pois, a urgente reposição do único critério que parece prestigiado pela Constituição, qual seja, o de que o local da prestação é o Município onde se conclui, onde se consuma o fato tributário, é dizer, onde se produzem os resultados da prestação do serviço. Se o fato tributável só ocorrer no momento da consumação do serviço, ou seja, no ápice da produção dos efeitos que lhe são próprios, parece ser necessário concluir que o Município competente seja o do lugar onde forem eles produzidos, executados, consumados. (BARRETO, 2003, p. 261).

Em que pesem as divergências doutrinárias e legais acerca do critério espacial do ISS, que se deixa de enfrentar devido à exiguidade da espécie, adota-se, no presente estudo, o entendimento segundo o qual o referido critério está vinculado ao local da efetiva prestação do serviço.

Com efeito, seguindo a doutrina encabeçada por Justen Filho, Barreto e Alves, para os fins desse trabalho, o sujeito ativo da exação será o Município onde ocorrer a prestação do serviço, ao passo que o contribuinte será o prestador de serviços, não a pessoa que consume, a utiliza ou frui o serviço. (BARRETO, 2003, p. 31).

No critério quantitativo do ISS, a base de cálculo correspondente ao valor da remuneração pertinente ao serviço prestado. Ora, ao se adotar qualquer outra base de cálculo estar-se-á tributando outra situação material, que diverge da prestação de serviços, o que afronta a norma constitucional de regência. Neste sentido é a doutrina de Justen Filho:

Bem por isso, o único meio de quantificar a prestação de serviço é adotar sua remuneração como base de cálculo. Aí (e somente aí) tem-se uma compatibilidade com a vontade constitucional, eis que a prestação de serviço funcionará como fato exteriorizador de riqueza. Propiciar-se-á a apreensão pelo Estado de uma parcela da riqueza produzida (decorrente, envolvida, referida) pelo evento da prestação do serviço. Adotar outra base de cálculo acarretaria tributação não do evento 'prestação de serviço', mas de outra situação material, pois conduz à quantificação de outro estado de fato ou conduta. E isso se conflita abertamente com a discriminação constitucional de competência. (JUSTEN FILHO, 1985, p. 164.)

Por fim, na forma do estabelecido no artigo 8º-A, da Lei Complementar nº 116/2003, “a alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento)” (BRASIL 3) limitada a 5% (cinco por cento), conforme determinado pelo artigo 8º do citado diploma.

2.4 A NECESSIDADE DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O tema da reforma tributária tem sido veementemente debatido no cenário brasileiro. É que se extrai da obra de GUIMARÃES, 2007; TÔRRES, 2007; CAMPELLO, 2008; MARTINS, 2007; MANTEGA, 2008; DERZI, 1999; COÊLHO, 1993 e 2007; SARAIVA FILHO, 2007; ÁGUIA, 2007; FARIA, 2010; CAMPOS, 1992; AMARAL, 1994 e 1995, dentre tantos outros.

Deveras, a exemplo do que defende Tôrres (2018), o atual sistema tributário está em declínio e, por conta das consecutivas emendas que o tem flagelado, tonou-se demasiadamente complexo, carregado de obrigações assessórias, e juridicamente inseguro. Nas palavras do próprio autor:

Chega o momento no qual o sistema tributário atinge seu esgotamento ou assume relevante complexidade, o que reclama necessárias mudanças. É nesse contexto que se apresenta a necessidade de profunda reforma de todo o sistema funcional de exigência do crédito tributário. Daí a simplificação ser parte fundamental desse processo.

(...)

Crise, desordem e insegurança são decorrências da complexidade. E nunca a complexidade foi tão expressiva no nosso ordenamento jurídico. (TÔRRES, 2018).

Ora, segundo Tôrres (2018) o “péssimo sistema tributário em vigor”, especialmente por conta da sua complexidade e da insegurança jurídica que o cerca,

dificulta demasiadamente novos investimentos no Brasil, notadamente de capital estrangeiro.

Em verdade, a visão estrangeira sobre a tributação de consumo do Brasil revela que, aos olhos daqueles, o sistema brasileiro é demasiadamente complexo e inseguro. A guisa de exemplo apresenta-se a posição do professor da Faculdade de Direito de Lisboa, Vasco Branco Guimarães:

O sistema de tributação no Brasil é dos mais complexos do mundo pela dimensão e número de entes envolvidos na determinação e cobrança dos impostos sobre consumo, pela partição artificial da sua base de consumo (separação entre mercadorias e serviços) e pelo número de taxas (alíquotas) que são aplicadas. (GUIMARÃES, 2007, p. 39).

Na conclusão de seu artigo, do qual se extraiu o excerto acima, o referido professor destaca que “o sistema de tributação do consumo no Brasil apresenta um conjunto de características que o tornam pouco atractivo para o investidor externo e provoca algumas perplexidades aos que se dedicam à matéria da tributação do consumo”. (GUIMARÃES, 2007, p. 39).

Não bastasse isso, como bem assenta Torres (2007, p. 22-23), em que pese o fato de o ICMS e o IPI adotarem a técnica da não-cumulatividade, no Brasil a legislação, a doutrina e a jurisprudência têm, cada vez mais, se afastado do modelo inicial (da não-cumulatividade) para endossar um arquétipo de incidência em cascata para as referidas exações.

Tal cenário tem ocasionado um descompasso com a tributação estrangeira, notadamente com a de países que adotam o IVA para tributar o consumo. Ora, o IVA não se coaduna com a incidência em cascata, pelo que a incerteza que ronda a não-cumulatividade do ICMS e do IPI também acaba por gerar uma situação de insegurança para os investidores alienígenas. (TORRES, 2007, p. 21).

Deveras, é importante destacar que não são apenas os empreendedores estrangeiros que reclamam a simplificação do sistema tributário brasileiro, mas também a classe empresária aqui residente.

De fato, além dos juristas e dos investidores externos, também a sociedade civil é entusiasta da reforma tributária, especialmente por conta da complexidade do atual

sistema existente. Em matéria publicada no Portal da Indústria, a CNI ouviu alguns empresários que apresentam seu descontentamento com o atual sistema. Neste sentido, destaca-se o relato de Pedro Henrique Verano, diretor da Gráfica Coronário:

A dificuldade do sistema tributário é tamanha que as empresas são obrigadas a contratar um contador. Muitas vezes, esse profissional não conhece todas as regras, e a empresa, então, contrata um advogado tributarista para interpretar a lei. Mas nem sempre a interpretação do advogado é a mesma feita pelo governo. Aí nasce um passivo tributário, que ninguém sabe o tamanho. (WOLKE, 2016).

Em que pese a ausência de fundamentação científica no comentário apresentado, é certo que reflete, ainda que em parte, a percepção que sociedade, notadamente a empresária, tem do atual sistema tributário.

Uma pesquisa feita pela “CNI com 2.622 empresas mostra que mais de 70% dos empresários reprovam a estrutura tributária brasileira” (WOLKE, 2016) e o principal alvo do descontentamento está no número de tributos existentes no sistema atual, encontrando-se em segundo lugar a complexidade do sistema em si. A figura abaixo foi elaborada no estudo em referência (FIGURA 2):

FIGURA 2 – VISÃO DA INDÚSTRIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.



FONTE: CNI (2015).

Nota-se, portanto, a imprescindibilidade de o sistema tributário nacional ser reformado e, especialmente, simplificado, sendo que a conclusão, praticamente unânime, caminha no sentido de que esta medida, além de necessária, é urgente. (TÔRRES, 2018).

Pois bem, na seara de uma possível reforma tributária, a exemplo do que pretendem as PEC's 231/2007 e 233/2008, um tema tem apresentado particular destaque, qual seja a possibilidade de instituição do Imposto de Valor Agregado (IVA). Por meio desta espécie de reforma, conforme visto com mais vagar na sequência, o aludido tributo (IVA) deve incidir sobre o valor adicionado ao produto ou serviço em cada etapa da produção ou comercialização, até chegar ao consumidor final, unificando com isso o IPI, o ISS e o ICMS em uma única exação, de competência da União.

Por conta dessa forma de organização tributária tem-se defendido (TÔRRES, 2007; MARTINS, 2007; MANTEGA, 2008; DERZI, 1999; COÊLHO, 2007) que a instituição do Imposto de Valor Agregado (IVA) tende a desonerar o contribuinte, simplificar o sistema tributário nacional e conferir maior segurança jurídica aos investidores.

Além de oportuno, é importante registrar que alguns estudiosos (dentre outros: POMPERMAIER, 2017; BOFF, 2006; BASTOS e TAVARES, 1998; OLIVEIRA, 2008) apontam que a criação do Imposto de Valor Agregado (IVA) tende a afrontar a repartição de competências tributárias e a ofender a autonomia dos entes federados, quiçá, o próprio sistema federativo, situação que o tornaria inconstitucional.

Isso porque, defendem que ao se instituir um imposto único sobre produção e circulação e bens e serviços e sendo este de competência da União, acabar-se-ia por ofender a autonomia administrativa, política e financeira dos demais entes federados (Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios).

Ora, como visto alhures, as autonomias referenciadas decorrem do princípio da federação, estabelecido na Constituição Federal de 1988, através dos artigos 1º, 18 e 60, § 4º, inciso I (BRASIL 1). O tema do IVA frente ao princípio da federação será tratado no tópico 2.6, abaixo.

Contudo, em que pesem as opiniões em sentido diverso, neste trabalho adota-se a posição de Tôrres (2007), Martins (2007), Mantega (2008), Derzi (1999), Coêlho

(2007), e se defende a possibilidade de instituição de um do Imposto de Valor Agregado (IVA) para simplificar o atual sistema tributário, diminuir a carga que recai sobre os ombros do contribuinte, especialmente no pertinente às obrigações acessórias, além de conferir maior segurança jurídica aos investidores nacionais e estrangeiros.

2.5 O IMPOSTO DE VALOR AGREGADO (IVA) E SUA SISTEMÁTICA DE FUNCIONAMENTO

Não se ignora no presente estudo a tese sustentada, dentre outros, por Falcão (2007, p. 611-625), Torres (2007, p. 19-35), Tôrres (2007, p. 69-85), Derzi e Santiago (2007, p. 527-549) e Coêlho (2007, p. 553-586), segundo a qual o ICMS é um tributo dotado das características do IVA. Contudo, o objetivo do presente trabalho é apresentar uma proposta de simplificação do atual sistema tributário através da instituição de um IVA substitutivo do ICMS, com o qual guarda certa compatibilidade, IPI e ISS.

Pois bem, oriundo da prática de técnicos da administração tributária da França, que buscavam um sistema que impedisse a tributação em cascata e a evasão fiscal, o IVA surgiu naquele país em 1954 com o objetivo de garantir a eficácia da cobrança da exação, mas sem interferência na cadeia produtiva, pelo que o imposto deveria se qualificar como neutro. Ademais, tinha o escopo de possibilitar a livre circulação, a livre concorrência e a mobilidade do trabalho e dos capitais. (GUIMARÃES, 2007, p. 53).

Ao defender a viabilidade do IVA, Guimarães destaca suas principais características, *ipsis litteris*:

É de se destacar, ainda, que esse mecanismo que surge da necessidade de cobrança transformou-se em eficaz instrumento de económico de obtenção de receita. Não sem motivo, actualmente, 132 dos cerca de 187 países do mundo têm o IVA em seus sistemas, e por quê? Porque é neutral, porque é não discriminatório, porque facilita a concorrência e porque é eficaz na arrecadação, e, obviamente, este último fator é extraordinariamente importante. Portanto, o IVA é percebido como o imposto sobre o consumo que propicia liberdade de circulação, liberdade de concorrência, liberdade de mobilidade do trabalho e dos capitais. (GUIMARÃES, 2007, p. 53-54).

No mesmo seguir, Águia assevera que o IVA tem sido utilizado em centenas de países desde sua criação na França, em 1954. Deveras, frisa que o IVA é um imposto

sobre consumo, que incide sobre o valor acrescentando ou agregado nas transações de bens e serviços. Assevera que se trata de um imposto plurifásico, que recai sobre todas as fases da cadeia produtiva, desde a produção ou importação do bem até seu consumo final ou a utilização do serviço fornecido. (ÁGUIA, 2007, p. 124).

Enfatiza que por se tratar um imposto neutro não interfere na cadeia produtiva. Outrossim, salienta que tal exação é não cumulativa e tem a base tributável ampliada para incidir tanto sobre bens, quanto serviços. Ainda, demonstra que no caso da União Europeia trata-se de tributo não discriminatório, ou seja, que não faz distinção entre bens e nacionais e importados, e que utiliza a tributação no destino. Com efeito, salienta que o IVA tem as condições para atingir a harmonização fiscal dos impostos. (ÁGUIA, 2007, p. 132).

Segundo a obra de Amaral, “o IVA objetiva tributar o gasto produzido pelo consumidor final de um bem ou serviço, sendo o tributo, entretanto, cobrado parceladamente em cada etapa da caia produtiva (fabricante-atacadista-varejista-consumidor final).” (AMARAL, 1994)

Derzi destaca que embora o IVA tenha vários pontos de intersecção com ICMS e com o IPI, se distingue em vários aspectos. Segundo a autora, a hipótese de incidência do IVA é bem mais larga, “pois abrange não apenas as operações de industrialização, como de circulação de mercadorias em suas diversas fases, da fábrica ao consumo, assim como a prestação de serviços”, e compreende o IPI, ICMS e ISS em único tributo. (DERZI, 1995).

Outra característica do IVA diz respeito à sua ampla não-cumulatividade, que é do tipo financeira. Ora, por esta técnica “os créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo são dedutíveis, operando-se uma real desoneração da produção e da comercialização de bens e de serviços”. (DERZI, 1995).

Destarte, Derzi assevera que as operações internacionais de exportação são livres da incidência do imposto e de todos os seus resíduos, e tal se dá pela manutenção integral dos créditos que oneraram as operações ou prestações de serviços antecedentes. Segundo a referida autora, “como se sabe, no ICMS, a Constituição

brasileira, infelizmente, adotou princípio distinto, pois determinou o estorno de tais créditos, quebrando-se o princípio da não-cumulatividade”. (DERZI, 1995).

Ora, esta técnica, de saída do produto ou serviço sem imposto na origem, faz com que o mesmo seja expedido com preço reduzido. Assim, como somente incidirá tributação no destino (DERZI, 1995), aumenta-se a competitividade do produto exportando. (TORRES, 2007, p. 33).

Outrossim, Derzi demonstra que o IVA tem alíquotas equivalentes e harmoniosas, “admitindo-se algumas variações em razão de seletividade pela essencialidade dos produtos e é neutro, pouco se prestando à extrafiscalidade ou política de desenvolvimento setorial por meio de renúncia tributária, havendo poucas exceções” (DERZI, 1995). Assevera que por outro lado o ICMS brasileiro “tem sido objeto das mais variadas e intensas políticas extrafiscais, prestando-se, por vias transversas, a uma ardorosa guerra fiscal entre Estados da Federação”. (DERZI, 1995).

Assim sendo, tem-se que o IVA é um imposto único, não-cumulativo, incidente sobre a cadeia produtiva de bens e serviços. Deveras, a implantação da aludida exação importa na unificação do IPI, ISS e o ICMS em um único tributo, de competência da União.

Por essa sistemática, o IVA incidirá sobre o valor adicionado ao produto ou serviço em cada etapa da produção ou comercialização, até chegar ao consumidor final.

A unificação acarreta uma legislação única para tratar da hipótese de incidência tributária desse novo imposto, vigente em todo o território nacional.

Trata-se, sem dúvida, de um avanço no pertinente à simplificação do sistema tributário hoje vigente, onde existem inúmeras leis para tratar de cada espécie tributária.

Com efeito, nota-se que a instituição do IVA tende a desonerar o contribuinte, simplificar o sistema tributário nacional e outorgar segurança jurídica aos investidores. Contudo, o mesmo deve estar em consonância com o princípio da federação, o que será enfrentado no tópico seguinte.

2.6 O IMPOSTO DE VALOR AGREGADO (IVA) E O PRINCÍPIO DA FEDERAÇÃO

Torres (2007, p. 29) anota que o principal obstáculo para a instituição do IVA no Brasil encontra-se no Princípio da Federação.

De fato, numa primeira leitura, nota-se que um único IVA, de competência da União, não teria condições de subsistir no atual sistema constitucional tributário, pois aparentemente ofende a distribuição das rendas e afasta a competência de os entes federados de instituírem tributos, maculando sua autonomia.

Isso porque, as autonomias administrativa, política e financeira dos membros da federação estão intrinsicamente interligadas e encontram arcabouço na capacidade tributária de aludidos entes, pelo que, através desta (capacidade tributária) são capazes de gerarem rendas próprias, o que ratifica sua autossuficiência em relação ao governo central.

Deste modo, muitos (à guisa de exemplo: POMPERMAIER, 2017; BOFF, 2006; BASTOS e TAVARES, 1998; OLIVEIRA, 2008) defendem que a instituição de um IVA único tende a tornar os demais entes federados dependentes de auxílio externo, concernente na distribuição da arrecadação por parte da União, o que pode ser demasiadamente danoso para o Brasil, especialmente considerando os aspectos políticos dessa nação, onde nem sempre se faz o correto, mas o conveniente para a manutenção de alianças partidárias e políticas.

Com efeito, defendem que o IVA padece de inconstitucionalidade, pois ofende o princípio da federação, que tem como consectário a autonomia financeira dos entes federados, ensejadora da competência tributária.

Pois bem, embora o Princípio da Federação seja um obstáculo para a instituição do IVA, Torres (2007, p. 34), cujo entendimento adota-se na espécie, entende que é possível a implementação da aludida exação em substituição do IPI, ICMS e ISS, desde que se faça uma releitura do princípio em testilha.

Ora, existem outras federações que, com sucesso, adotam o IVA como forma de tributação do consumo. Neste seguir, Derzi e Santiago (2007, p. 530-531), seguindo a doutrina de Sérgio Prado, anotam que existem basicamente quatro grandes modelos de federações que utilizam a referida forma de tributação.

Para chegar os modelos de IVA's em Estados Federados os autores, seguindo o estudo de Sérgio Prado, partiram de três concepções distintas: "competência (poder para legislar e regular o IVA), administração e arrecadação (poder de administrar, fiscalizar e arrecadar o tributo) e apropriação da receita". (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 531).

No primeiro modelo, tem-se uma federação demasiadamente concentrada, de modo que as competências legislativa, administrativa e arrecadatória do IVA cabem integralmente ao governo central, que partilha as receitas com os demais entes federados através de transferência orçamentária. É o caso da Austrália e da Índia. (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 531).

Entende-se, neste estudo, que este modelo, fundado na transferência das receitas, não é adequado para o sistema brasileiro, vez que, neste padrão, há grande dependência e vinculação dos entes federados do governo central, que mantém o poder de transferir, ao seu arbítrio, as receitas oriundas da arrecadação.

Assim, este modelo tende a sujeitar e subjugar os entes federados ao governo central, além de propiciar o advento de desmandos da União (governo central), que pode censurar pessoas políticas governadas por adversários políticos ou por sujeitos que não pertençam à base governista (aliada).

Deveras, tem-se que o primeiro modelo, se implantado no Brasil, ofende ao princípio da federação.

No segundo modelo, há concentração da competência legislativa em favor do governo central e “relativa descentralização da administração e arrecadação do IVA”. É o caso do sistema alemão. (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 531).

Este modelo se coaduna com o sistema federativo adotado no Brasil, pois, em que pese a centralização da função legiferante na pessoa da União, aos entes federados cabe a administração e arrecadação do tributo, de modo que mantêm sua autonomia política, administrativa e financeira (consecutórios da federação), não havendo, neste cenário, subordinação econômica ou fazendária, pois conserva-se o direito às receitas tributárias sem qualquer intervenção do governo central.

Destarte, mantendo-se a competência legislativa com a União simplifica-se a legislação e evita-se a guerra fiscal, pois, conforme ensina Torres, um IVA nacional, substitutivo do IPI, ICMS e ISS, tem como pressuposto “a vedação de isenções e outras renúncias fiscais, com o que se obteria a neutralidade econômica do tributo e se evitaria a “guerra fiscal” entre Estados”. (TORRES, 2007, p. 35).

Guardado grandes semelhanças com segundo modelo, vem o terceiro tipo, onde mantém-se a relativa descentralização da administração e da arrecadação da exação,

mas acrescenta-se certa descentralização da competência legislativa. Neste modelo a competência legiferante do governo central tem o escopo de uniformizar as normas que regulamentam o IVA, cabendo aos entes federados a edição de normas e leis específicas. É o que ocorre hoje com o ICMS no Brasil. (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 532).

Por conta da relativa descentralização da competência legislativa, esse modelo traz o inconveniente, já experimentado pelo Brasil, de fomentar a guerra fiscal, além de tornar demasiadamente complexa a tributação sobre o consumo, pois tal qual acontece hoje no pertinente ao ICMS, cada uma das 27 (vinte e sete) Unidades Federativas (26 (vinte e seis) Estados-Membros e 1 (um) Distrito Federal) terá uma legislação específica sobre o IVA, o que depõe contra a simplificação.

O Canadá é um exemplo do quarto modelo, onde há descentralização completa da competência de legislar, administrar e arrecadar o IVA, não havendo que se falar em qualquer sistema de repartição ou distribuição da respectiva receita. (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 532).

Por conta da máxima descentralização existem, no Canadá, nove IVA's diferentes. É o que demonstra Prado:

Em resumo, o Canadá hoje está caracterizado, pela coexistência de quatro regimes diferentes de imposto sobre o consumo:

- 1) Dois IVAs, um federal e outro provincial, diferentes, mas com uma administração do imposto pela Província. É a situação Quebec. O IVA provincial se aplica sobre uma base que compreende também o IVA federal. A arrecadação de ambos os impostos é feita pelo departamento de receitas de Quebec, que assegura a administração do IVA federal devido a Ottawa.
- 2) Dois IVAs, federal e provincial, comuns, administrados pelo governo federal: É a situação das três Províncias atlânticas.
- 3) Um IVA federal, além dos impostos sobre vendas provinciais, administrado separadamente.
- 4) Um IVA federal único: é o caso de Alberta que não arrecada nenhum imposto geral sobre o faturamento. (*apud* DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 535).

Isso (o grande número de IVA's) ocorreu porque em 1991 houve a criação de um IVA federal no Canadá, oportunidade em que as Províncias foram incitadas a harmonizar o seu IVA interno ao IVA Federal. A adesão a este programa se deu inicialmente somente pelas Províncias mais pobres do País, sendo que outras, como o Quebec, por exemplo, fizeram exigências próprias para aderir ao modelo federal. Por conta exigências diferentes por parte das Províncias, criaram-se os quatro regimes diferentes do IVA

canadense, que compreende nove impostos distintos. (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 534-535).

Em que pese ser demasiadamente atraente do ponto de vista democrático e federativo, como o presente trabalho busca apresentar uma proposta de simplificação do sistema tributário em vigor, bem que o sistema canadense tem portas abertas à complexidade, o que no Brasil pode ser um problema, vez a possibilidade de cada uma das 27 (vinte e sete) unidades federativas ter uma legislação própria sobre o IVA é real, tem-se que a forma de tributação alemã é mais adequada para o Brasil, sendo que o sistema canadense deve ser utilizado de forma subsidiária.

Com efeito, fazendo-se uma releitura do sistema federado tem-se como possível a instituição de um IVA único, substitutivo do IPI, ICMS e ISS, no Brasil. Para que isso ocorra, é necessário que a competência para legislar sobre a nova exação seja exclusiva da União, cabendo aos Entes-Federados a administração e a arrecadação do tributo. É o que ocorre no sistema federado alemão, como bem explica Torres:

Outros países deram solução mais harmoniosa do ponto de vista do equilíbrio federativo, como é o caso da Alemanha. A constituição de Bonn possui diversas normas sobre o imposto de renda: pertence à competência comum do Bund e dos Länder; incumbe ao Bund a legislação e aos Länder a arrecadação; o produto da arrecadação é repartido entre eles por lei federal, que deverá levar em conta as necessidades de seus gastos segundo um planejamento financeiro plurianual, sendo que o critério da partilha deve ser modificado sempre que se alterar a proporção entre as receitas e as despesas (art. 1º, § 3º e 4º). (2007, p. 28).

Deste modo, a partir de uma releitura do princípio da federação, entende-se possível a substituição do IPI, ICMS e ISS por um IVA único sem que ocorra ofensa a autonomia política, administrativa e financeira das Unidades Federadas, o que ofenderia ao princípio da federação, cláusula pétrea do sistema constitucional brasileiro. É o que será demonstrado com mais clareza no item 3.1, abaixo, onde se apresentará uma proposta para a instituição do IVA na República Federativa do Brasil.

3 RESULTADOS

3.1 APRESENTAÇÃO DE UMA PROPOSTA PARA A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO DE VALOR AGREGADO (IVA) NA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Como visto no item 2.6, acima, tem-se que é possível a instituição de um IVA, substitutivo do IPI, ICMS e do ISS, no sistema tributário brasileiro.

Pois bem, conforme estabelecido alhures, os três tributos substituídos têm incidência específica sobre **a)** operações com produtos industrializados (IPI), **b)** “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” (BRASIL 1) (ICMS) e, **c)** sobre prestação de serviços (ISS). Deveras, para se implantar uma exação substitutiva dos três impostos, é necessário que o novo tributo seja geral, de modo que tenha incidência sobre a generalidade das operações envolvendo a prestação de serviços ou a industrialização e a circulação de bens.

Assim, “a exação pode gravar: a produção, distribuição e comercialização (ciclo completo, como ocorre com o ICMS); apenas a produção e a distribuição (caso do IPI, que pode também ser exigido do distribuidor quando este for equiparado a industrial); ou apenas a distribuição e a venda” (MOREIRA, 2009), além da prestação de serviços.

De fato, conforme destaca Moreira (2009), segundo a presente proposta, inclusive em homenagem à plurifasia e ao princípio da não-cumulatividade, o IVA necessariamente deverá incidir sobre a generalidade das operações, ou ao menos sobre duas transações, identificadas pela distribuição e pela venda, sob pena de não o sendo perder-se o sentido em caracterizá-lo como imposto sobre o valor agregado. Neste sentido, DUE (*apud* MOREIRA, 2009) destaca que “um tributo que utiliza o princípio do valor agregado em um só estágio (usualmente a produção) não é comumente designado imposto sobre valor agregado”. (DUE, John F. *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970, p. 126, nota de rodapé nº 16)”.

A exceção fica com as operações de prestação de serviço, que admitirá uma incidência monofásica, quando o serviço for prestado diretamente ao consumidor final.

Se houver circulação do serviço ou qualquer forma de subcontratação, a incidência deverá ser necessariamente plurifásica.

Destarte, o IVA deverá ser plurifásico, podendo ter incidência sobre todas as operações econômicas realizadas com o produto ou serviço até a sua transmissão ao consumidor final.

Com efeito, para evitar a famigerada tributação em cascata, a exação terá que ser não-cumulativa, de modo que se compense o montante do IVA devido em cada operação com o valor do imposto cobrado nas operações anteriores.

Sobre tema da não-cumulatividade é bastante esclarecedora a lição de Melo e Lipo:

Para os termos específicos da não-cumulatividade, quando a norma constitucional se utiliza do signo 'compensação', reporta-se, de um lado, ao dever jurídico a que se submete o contribuinte de apurar o montante do imposto a pagar mediante o confronto entre as importâncias do tributo oriundas das suas operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transportes e comunicações, em certo período, com quantias do mesmo tributo oriundas de todas as operações anteriores realizadas por produtores, industriais, comerciantes, importadores e prestadores de serviços, que foram objeto de suas aquisições nesse mesmo período, e, de outro lado, a impossibilidade do sujeito ativo de opor qualquer restrição ao crédito levado a efeito pelo contribuinte. (MELO e LIPO, 2004, p. 131).

É certo que, já existe no atual sistema constitucional, no pertinente ao IPI e ao ICMS, determinação acerca da "plurifasia, em virtude da regra da não-cumulatividade definida como critério aplicável aos tributos indicados na Constituição, exigindo que seja compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" (TÔRRES, 2007, p. 83). O ISS salvo casos excepcionais, estabelecidos na Lei Complementar nº 116/2003, é monofásico. (TÔRRES, 2007, p. 83).

Contudo, conforme Martins explica, existem diversas situações onde a sistemática da não-cumulatividade embora seja imposta, acaba por ser transversalmente afastada por conta do estabelecimento de tributações monofásicas para determinados produtos, sem que se considere o valor futuro da operação, ou pela tributação antecipada de toda a cadeia produtiva, na origem, através da substituição tributária para frente. (MARTINS, 2007, p. 400).

Segundo Águia (2007, p. 127), outra situação, que prejudica a não-cumulatividade plena se consubstancia na adoção de alíquotas diferenciadas em operações interestaduais.

Esses mecanismos não se coadunam com o IVA, que reclama uma não-cumulatividade autêntica, conforme abaixo demonstrado.

Outrossim, no sistema vigente, são comuns as situações em que há “isenção ou imunidade no meio ou final da cadeia”, por exemplo nas exportações, que fazem nascer para o contribuinte o direito de um crédito a ser restituído pelo Estado. Ocorre que esse crédito, em que pese tenha ocorrido o pagamento do tributo, é reembolsado em momento futuro, “sob a forma de típica despesa pública estatal, com previsão e conta orçamentária própria”, de sorte que acaba desnaturando o princípio da não-cumulatividade, por não se permitir uma perfeita e imediata compensação do tributo pago nas operações anteriores. (TÔRRES, 2007, p. 84-85).

Ora, sobre a restituição de tributos através do sistema de créditos, Tôrres explica o seguinte:

Em termos funcionais, a restituição de tributos, sob a forma de “créditos”, consiste no reembolso ao contribuinte das quantias pagas, sob a forma de típica despesa pública estatal, com previsão e conta no orçamentária própria, porquanto tenha havido pagamento do tributo, apesar de sujeito a devolução futura, quando em presença do fato jurídico previsto em lei, como espécie de obrigação *ex lege* assumida pelo Estado. (TÔRRES, 2007, p. 84).

Corroborando este entendimento, Torres, em obra específica sobre o tema, destaca que “a restituição do tributo opera como item da despesa, após o recolhimento. Há o cumprimento de uma obrigação de dar pelo contribuinte para que, depois, possa nascer a obrigação de restituir, que incumbe ao ente público”. (TORRES, 1983, p. 216).

Com efeito, conforme Tôrres (2007, p. 84-85) critica, por conta do modelo de restituição de tributos através da sistemática de créditos, que, salvo exceções especialíssimas, só admite créditos físicos, a não-cumulatividade empregada no direito nacional resta desnaturada, pois não permite uma perfeita dedução do imposto pago nas operações anteriores, o que acaba por refletir no valor do produto final, onerando demasiadamente o consumo e a exportação. Nas palavras do próprio autor:

O princípio de não-cumulatividade aplicado no direito brasileiro, ao admitir só créditos físicos, salvo raras exceções, não permite uma simétrica dedução do imposto pago nas operações anteriores. Essa assimetria promove a manutenção de uma grave cumulatividade, ao compor o preço dos produtos, num assomar-se sem fim, até chegar ao consumidor. E isso é tanto mais grave nas exportações, com imunidade no final da cadeia e dever de restituição dos créditos acumulados aos exportadores. Contudo, enquanto no caso de vendas no mercado interno o efeito restringe-se a uma simples redução da capacidade de consumo da população, com perversa afetação às classes mais pobres; nas operações típicas de exportação, as consequências são exponencialmente maiores, pela redução da competitividade nacional, contenção do balanço de pagamentos favorável e, por conseguinte, prejuízos ao crescimento econômico, à empregabilidade e ao desenvolvimento nacional. (TÓRRES, 2007, p. 84).

Deste modo, tem-se que o sistema da não-cumulatividade existente no Brasil é imperfeito, por ocasionar basicamente duas grandes distorções: 1) redução da capacidade de consumo da população no mercado interno e, 2) diminuição da competitividade do produto brasileiro nas exportações.

Pois bem, para sanar as referidas deturpações, notadamente a primeira, propõe-se que seja adotado no IVA brasileiro um sistema plurifásico e não-cumulativo onde o valor final do produto seja gravado de “forma homogênea, independentemente do número de transações em sua produção e circulação até o consumidor final”. (GUIMARÃES, 2007, p. 51).

Com isso, haverá uma neutralidade do imposto, de modo que, sem prejuízo da receita, a decisão econômica das transações não ficará vinculada ao fator tributação. (GUIMARÃES, 2007, p. 52).

É o que esclarece Guimarães:

Ou seja, para o agente econômico (exceptuando-se o consumidor final) é indiferente a alíquota incidente e o montante do gravame, porque transmite o valor do imposto pago à operação e, no final, quem paga é o consumidor, todos, sem exceção. Isso permite ao agente econômico estruturar sua produção independentemente do factor tributário. (GUIMARÃES, 2007, p. 52).

De fato, no presente trabalho propõe-se um IVA no modelo europeu, especialmente o alemão, com alíquotas uniformes e fixas que evitam a incidência da famigerada base sobre base, tal qual a existente no sistema brasileiro em vigor.

Águia é bastante elucidativo ao distinguir as consequências de uma tributação baseada em alíquotas uniformes, como proposto, com a tributação que se utiliza de alíquotas diferenciadas. Veja-se:

Exemplo prático do “método do crédito do imposto” ou “método das faturas” no IVA europeu

a) utilizando-se alíquotas uniformes de 10% e margem de comercialização de 30%

Valor: 100

IVA: $100 \times 10\% = 10$

Valor suportado (crédito) do IVA: 10

Valor: 130

IVA: $130 \times 10\% = 13$

Valor líquido (débito) do IVA: 13

Conta corrente IVA = valor líquido (débito) - valor suportado (crédito) = $13 - 10 = 3$ (recolhimento)

b) Utilizando-se alíquotas diferenciadas de 10% e 20%, e margem de comercialização de 30%

Valor: 100

IVA: $100 \times 10\% = 10$

Valor suportado (crédito) do IVA: 10

Valor: 130

IVA: $130 \times 20\% = 26$

Valor líquido (débito) do IVA: 26

Conta corrente IVA = valor líquido (débito) - valor suportado (crédito) = $26 - 10 = 16$ (recolhimento). (ÁGUIA, 2007, p. 126).

A não-cumulatividade ora proposta se refere ao estabelecido na situação “a”, onde foram aplicadas alíquotas uniformes e utilizou-se o “método do crédito do imposto” ou “método das faturas”, adotado no sistema europeu (ÁGUIA, 2007, p. 125). Nas palavras de Águia:

Note-se que tal procedimento [“método do crédito do imposto” ou “método das faturas”] somente prospera diante da utilização de uma alíquota uniforme, pois do contrário (alíquotas diferenciadas – caso do exemplo b) este mecanismo não tem sua aplicabilidade efetivada, melhor dizendo, com valor resultante de 30 ($130 - 100$) não haveria possibilidade de saber-se, perante a desigualdade de alíquotas (10% e 20%), qual a ser aplicada para que se pudesse obter o valor do IVA. (ÁGUIA, 2007, p. 126 – referência [] nossa).

Assim, propõe-se a instituição de uma legislação única sobre o IVA, cuja competência cabe à União, que estabeleça alíquotas homogêneas em todas as etapas da operação, de modo a possibilitar a plena dedução “do montante do imposto liquidado (debitado) nas transmissões de bens e serviços efetuados, o valor total de imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, em mesmo período de apuração”. (ÁGUIA, 2007, p. 125).

No pertinente às exportações, para evitar as distorções existentes no âmbito do ICMS brasileiro, adota-se a sugestão de Tôrres (2007, p. 187), que propõe o uso de um mecanismo semelhante ao do “crédito-prêmio de IPI”, estabelecido pelo artigo 1º, do Decreto-Lei nº 491/1969, que determina o seguinte:

Art. 1º As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente. (BRASIL 6).

Por meio desta técnica, notadamente com o “ressarcimento de tributos pagos internamente” (BRASIL 6), haverá efetiva imunidade das exportações e adequada “garantia de não-cumulatividade sistêmica”. (TÔRRES, 2007, p. 87).

Continuando com a proposta, como visto acima, a competência para legislar sobre o IVA caberá à União, contudo, conforme sugestão de Derzi e Santiago (2007, p. 533), em homenagem ao Princípio da Federação, deve ser criado um Conselho Federal, “que dá aos Estados a faculdade de exercer uma forte influência no processo de elaboração das leis da União, que podem afetar suas finanças”. (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 533).

Esse Conselho deverá ser constituído por representantes dos governos estaduais e terá o objetivo de “atenuar a influência político-partidária, pois os integrantes de um governo estão fortemente pressionados pelos problemas administrativos de seu Estado”. (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 533).

Ainda, o Conselho poderá propor a criação de leis que regulamentem seus interesses, além de vetar normas que lhes sejam prejudiciais. Com isso, a uniformização da legislação do IVA e a atribuição de competência legislativa exclusiva da União não ofende ao Princípio da Federação. (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 533).

Sem prejuízo da competência da União e do Conselho Federal, tendo em vista que “o Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal” (artigo 46 da Constituição Federal, BRASIL 1) deve a ele ser atribuída a responsabilidade para estabelecer as alíquotas do IVA, além de elaborar a legislação complementar de regência.

Ademais, a competência administrativa arrecadatória caberá aos entes federados, de modo que mantenham sua autonomia política, administrativa e financeira (consectários da federação), e não ocorra qualquer tipo de subordinação econômica ou fazendária destes com a União, de modo que deve ser conservado o direito às receitas tributárias sem qualquer intervenção do governo central.

Ao contrário do que ocorre na Europa, onde as mercadorias e serviços são tributados no destino, de modo que os bens e serviços saem da origem desonerados tributariamente, propõe-se, com o amparo da doutrina de Derzi e Santiago (2007, p. 547) e Tôrres (2007, p. 30), a tributação do IVA na origem, pois esta é a única forma de manter a neutralidade da exação frente a acirrada concorrência entre os Estados e entre os Municípios. (TÔRRES, 2007, p. 30).

Em verdade, segundo Derzi e Santiago (207, p. 547), a tributação na origem é a única que se coaduna com a unidade político-econômica territorial do Brasil. Deveras, os referidos autores destacam que a tributação no destino não é a melhor opção pelas seguintes razões:

- ela representa um retrocesso em relação à integração de mercado, que é princípio imperativo da Constituição;
- o objetivo de uniformização das alíquotas ficará totalmente comprometido, pois a adoção do princípio do destino implicará, automaticamente a adoção de alíquota zero para todas as mercadorias, nas saídas para outro Estado;
- além disso, a tributação no destino gera cumulação de créditos estruturais – como ocorre na exportação – criando para o Estado de origem o dever de manter e compensar os créditos relativos às operações anteriores, o que, em nosso país, é problema grave. Em regra, os Estados prejudicarão os contribuintes que realizarem operações interestaduais, pois não lhes devolverão em dinheiro os créditos incidentes sobre as aquisições anteriores. Quanto muito, a lei complementar federal determinará aos fiscos estaduais uma compensação com outros débitos do contribuinte, prática difícil a que estes criam muitos obstáculos disfarçados. Com isso, o tributo se converte em cumulativo, em franco desrespeito aos princípios que o orientam universalmente. (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 547-548).

Por tais razões, propõe-se a tributação na origem.

Frise-se que a parcela da receita oriunda da exação pertencente à União e/ou aos Municípios deve ser transferida de forma direta e automática, sem qualquer intermediação ou intervenção da Unidade Federativa arrecadadora.

Essa sistemática da transferência direta e automática da parcela da União é fundamental para o funcionamento do sistema do IVA brasileiro, pois evita a indevida retenção dos recursos pertencentes à União por parte do Entes Federados, situação que pode ocorrer principalmente quando há divergência de partidos políticos na chefia do poder executivo.

Doutro lado, para evitar a famigerada guerra fiscal devem ser vedados todos os tipos de isenções e/ou qualquer tipo de renúncias fiscais. (TORRES, 2007, p. 28).

Contudo, para que não se perca a extrafiscalidade do IPI, a União poderá aumentar ou dispor de sua parcela da arrecadação, desde que o faça em todo o território nacional, sendo vedada a instituição de isenções ou renúncias locais e regionais.

No âmbito financeiro, tendo em vista que deve-se adotar o princípio da origem para a exação, com o escopo de se evitar que se privilegiem exclusivamente os Estados mais ricos e industrializados, e também em homenagem ao princípio da solidariedade, uma porcentagem de todo o tributo arrecadado no Brasil deve ser destinado aos Estados mais necessitados, de modo que se fomente o equilíbrio do padrão de qualidade dos serviços oferecidos ao povo de cada Unidade Federada. (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 534).

Com isso, ter-se-á, a exemplo do que ocorre no sistema alemão, não apenas uma repartição vertical de receitas (entre União e Estados-Membros), mas também uma repartição horizontal, “feitas entre os próprios Estados, com vistas à equalização das desigualdades.” (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 534).

Assim, diante dessas considerações preliminares, apresenta-se a Regra Matriz de Incidência Tributária do IVA substitutivo do IPI, ICMS e ISS.

3.1.1 Regra Matriz de incidência do IVA

Prefacialmente destaca-se que não se objetiva no presente tópico exaurir a discussão sobre a regra matriz de incidência do IVA, mas apresentar disposições gerais que corroboram a possibilidade da instituição do correspondente imposto no sistema tributário brasileiro.

Outrossim, destaca-se que a presente Regra Matriz foi erigida a partir dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2002), Alfredo Augusto Becker (1998) e Geraldo Ataliba (2000), cabendo a eles e demais autores dedicados ao assunto os créditos pela estruturação da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Pois bem, como visto no tópico 2.3.2. a Regra Matriz de Incidência Tributária é constituída de um antecedente e de um conseqüente. Na hipótese (antecedente) verifica-se a existência de um critério material, que alude ao comportamento da uma pessoa, física ou jurídica, “condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério temporal)” (CARVALHO, 2002, p. 235); doutro lado, na conseqüência, constata-se a presença de um critério pessoal, que indica quem são os sujeitos ativo e passivo da relação, além de um critério quantitativo, caracterizado pela base de cálculo e pela alíquota da exação. (CARVALHO, 2002, p. 235)

No caso do IVA o critério material de sua hipótese de incidência será a realização de operações que envolvam a produção, a distribuição e a comercialização de bens ou serviços, além da prestação de serviços pura.

São os seguintes os verbos pessoais transitivos do critério material do IVA: produzir, distribuir e comercializar. Aludidos verbos são complementados pelo objeto direto: bem.

Outrossim, na prestação de serviços pura, o verbo pessoal transitivo do critério material é prestar, que deve ser complementado pelo objeto direto: serviços. Tal qual no ISS, não deve fazer parte do critério material do IVA o consumo, a utilização ou fruição do serviço. (BARRETO, 2003, p. 31)

O critério temporal do IVA, a exemplo do que ocorre hoje com o ICMS, se caracterizará pelo momento da saída da mercadoria do estabelecimento industrial (no caso de produção ou distribuição) ou comercial (para as operações de distribuição de

comercialização), com vista a operação de circulação. Conforme leciona Ataliba (1978, p. 125) é neste momento que se verifica a operação mercantil que deu causa à incidência da exação.

No caso da prestação de serviços pura o critério temporal ocorrerá no momento em que se efetivar a prestação do serviço, no local (Município) onde o serviço efetivamente foi prestado (critério espacial). (ALVES, 2003, p. 316).

O critério especial, a exemplo do que ocorre com o IPI (VIEIRA, 1993, p. 104), é caracterizado como sendo qualquer local do território brasileiro onde existam estabelecimentos industriais ou comerciais que realizem operações referentes à produção, a distribuição e a comercialização de bens ou serviços.

No conseqüente da hipótese de Regra Matriz do IVA, assim como de qualquer tributo (CARVALHO, 2002, p. 235), tem-se o critério pessoal, que indica quem são os sujeitos ativo e passivo da relação, além de um critério quantitativo, caracterizado pela base de cálculo e pela alíquota da exação.

Para manter a neutralidade da exação e considerando que a competência de administração e arrecadação do IVA cabe aos Entes Federados, bem como que a correspondente tributação ocorrerá na origem, ou seja, no local onde se realizem operações que envolvam a produção, a distribuição e a comercialização de bens ou serviços, o sujeito ativo do tributo é o Ente Federado onde ocorreu a hipótese de incidência.

O sujeito passivo do ICMS será aquele que, com habitualidade, realizar operações envolvendo a produção, a distribuição e a comercialização de bens ou serviços.

Por fim, no critério quantitativo tem a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo será o valor do bem produzido, distribuído ou posto em circulação, ou do serviço prestado.

Doutro lado, no pertinente à alíquota, como visto alhures, com o objetivo de fomentar uma perfeita plurifasia e não-cumulatividade plena, propõe uma alíquota universal, que grave as operações descritas na hipótese de forma homogênea, de modo que prevaleça o “método do crédito do imposto” ou “método das faturas” adotado no sistema europeu.

3.2 RESPOSTAS AOS PROBLEMAS DA PESQUISA

O presente estudo partiu dos seguintes questionamentos: 1) É possível criar um Imposto de Valor Agregado (IVA) sem uma reforma constitucional? 2) Se houver necessidade de reforma constitucional, quais dispositivos constitucionais deveriam ser modificados? 3) Quais os requisitos necessários para se criar um Imposto de Valor Agregado adequado ao sistema constitucional brasileiro? 4) Quais os limites devem ser respeitados para não se violar os princípios que regem o Direito Tributário?

Deveras, após os estudos realizados e as considerações tecidas ao longo do presente trabalho, passa-se a apresentação das respostas dos problemas iniciais.

Por estarem diretamente relacionadas, as perguntas 1 e 2 serão respondidas de forma conjunta.

Com efeito, questionou-se: 1) É possível criar um Imposto de Valor Agregado (IVA) sem uma reforma constitucional? 2) Se houver necessidade de reforma constitucional, quais dispositivos constitucionais deveriam ser modificados?

A resposta ao primeiro questionamento é negativa, pois embora seja possível uma releitura do Princípio da Federação, o mesmo destino não pode ser dado ao Título VI, Capítulo I, da Constituição Federal (BRASIL 1), que trata do Sistema Tributário Nacional. De fato, para a instituição do IVA o referido capítulo precisará ser reformado, através de emenda constitucional.

Dispõem os artigos constitucionais (BRASIL 1) que precisam ser alterados para a instituição do IVA:

Artigo 153, inciso IV e § 3º:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Artigo 155, inciso II e § 2º:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

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

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Artigo 156, inciso III e § 3º:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

- I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)
- II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Artigo 158, inciso IV e parágrafo único:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Artigo 159, incisos I II e §§ 1º, 2º e 3º:

Art. 159. A União entregará: (Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

Pela leitura dos dispositivos colacionados e considerando o exposto no item 2.3.1, nota-se que a atual constituição estabelece uma distribuição de competência onde o poder tributário é dividido entre a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios, entes políticos dotados de poder legislativo, que recebem também a competência tributária. (MACHADO, 2008, p. 29-30).

Com efeito, para a instituição do IVA os artigos referidos precisam ter sua redação alterada, de modo passem a estabelecer que a competência para legislar sobre o IVA cabe à União, bem como que arrecadação e administração da exação cabe aos Entes Federados.

É fundamental que seja instituída uma não-cumulatividade plena do IVA, que propões uma alíquota universal, que grave todos as operações descritas na hipótese de forma homogênea, ou seja, com a mesma alíquota.

Outrossim, deverá haver previsão constitucional da criação de um Conselho Federal, composto por representantes dos Estados-Membros, que poderá propor a criação de leis que regulamentem seus interesses, além de ter o poder de vetar normas que lhes sejam prejudiciais.

Ainda, sem prejuízo da competência da União e do Conselho Federal, deve ser atribuída ao Senado Federal a responsabilidade para estabelecer as alíquotas do IVA, além de elaborar a legislação complementar de regência.

Deveras, deve ser estabelecido na constituição que a parcela da receita oriunda da exação pertencente à União e/ou Municípios deve ser transferida de forma direta e automática, sem qualquer intermediação ou intervenção da Unidade Federativa responsável pela administração e arrecadação do tributo. Evitando-se o método do repasse.

Por fim, haverá necessidade de alteração do atual sistema de repartição das receitas tributárias, de modo que se estabeleça, a partir de políticas fiscais e econômicas, qual a porcentagem da arrecadação caberá à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Deveras, passa-se ao terceiro questionamento, formulado nos seguintes termos: Quais os requisitos necessários para se criar um Imposto de Valor Agregado adequado ao sistema constitucional brasileiro?

Sem prejuízo do acima exposto, que se deixa de repetir para evitar tautologia, são 4 (quatro) os principais requisitos necessários para a instituição de um IVA no sistema tributário brasileiro:

a) Em primeiro lugar é necessário que se faça uma releitura do princípio da federação, de modo que a competência legiferante para a instituição da exação seja atribuída exclusivamente à União, cabendo aos Estados-Membros a administração e arrecadação da exação.

b) Outrossim, é necessário que se institua uma não-cumulatividade plena do imposto, com a previsão, no caso das exportações, de ressarcimento da integralidade do IVA pago internamente, nas operações anteriores, tal qual ocorre com o crédito-prêmio do IPI.

c) É cogente que se aplique a sistemática de tributação na origem.

d) Sejam aplicadas alíquotas homogêneas em todas as etapas da operação.

Por fim, exsurge o quarto questionamento, que foi formulado nos seguintes termos: Quais os limites devem ser respeitados para não se violar os princípios que regem o Direito Tributário?

Embora se proponha uma releitura do princípio da federação é vital para o sistema constitucional brasileiro que se ratifique a força das Unidades Federadas, especialmente, como proposto a partir da doutrina de Dezi e Santiago, através da criação de um Conselho Federal onde os representantes dos Estados-Membros tenham a capacidade de propor a criação de leis que assegurem seus interesses, além de vetar normas e proposições que lhes sejam prejudiciais.

Outrossim, tendo em vista que se propõe uma tributação do IVA na origem, o que tende a privilegiar os Estados-Membros mais industrializadas, em detrimento dos mais pobres, para que não se ofenda o disposto no artigo 3º, inciso III, da Constituição Federal – que elenca como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a busca pela erradicação da pobreza e da marginalização, além da redução das desigualdades sociais e regionais (BRASIL 1) – deve ser instituída, a exemplo do que ocorre no sistema alemão, não apenas uma repartição vertical de receitas (entre União e Estados-Membros), mas também uma distribuição horizontal entre os próprios Estados-Membros.

Enfim, respondidos os problemas da pesquisa, passa-se, após breve exposição acerca da metodologia adotada no presente estudo, à conclusão geral do trabalho.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

4.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

Utilizou-se, no pertinente aos objetivos, a tipologia descritiva de pesquisa, a partir da qual foram relacionados e contrapostos os conceitos de federação e de Imposto de Valor Agregado (IVA) para, ao final, concluir-se que é possível a instituição de aludida espécie tributária (IVA) na República Federativa do Brasil, oferecendo-se, destarte, uma proposta concreta para a implementação da referida exação.

4.2 TIPOLOGIA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

Qualitativa.

4.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

Trata-se de pesquisa eminentemente bibliográfica.

4.4 COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica elaborada com arrimo no método dedutivo, por meio do qual se partiu de duas premissas, **(a)** o princípio do federalismo no Brasil e **(b)** a sistemática de funcionamento do Imposto de Valor Agregado (IVA), para chegar a uma terceira, logicamente decorrente, consistente na **(c)** possibilidade da instituição do Imposto de Valor Agregado (IVA) sem que se faça tábula rasa da atual Constituição Federal, **(d)** apresentando-se, ao final, uma proposta para a instituição do IVA no sistema tributário brasileiro.

(i) Inicialmente se realizou uma pesquisa doutrinária acerca dos principais conceitos tratados no presente estudo: princípio da federação, sistema tributário nacional e imposto de valor agregado;

(ii) após foi realizada uma consulta constitucional e legal dos pontos de ofensa do IVA à Constituição da República, especialmente ao princípio da federação;

(iii) ato contínuo foi proposta uma releitura do princípio da federação;

(iv) por fim, foi consolidada uma proposta com os principais requisitos para a criação do Imposto de Valor Agregado alinhado ao princípio da federação.

5 CONCLUSÕES

Diante das perguntas que constituíram o problema da pesquisa, respondidas no tópico 3.2, o presente estudo foi proposto com o escopo de discutir os requisitos necessários para se instituir um Imposto de Valor Agregado com a partir (i) da análise do princípio da federação, (ii) da identificação da sistemática do Imposto de Valor Agregado (IVA), de modo que, na sequência, se realizasse uma (iii) contraposição entre o Imposto de Valor Agregado (IVA) e o princípio da federação, para que finalmente se (iv) consolidasse uma proposta com os principais requisitos para a criação do Imposto de Valor Agregado alinhado ao princípio da federação.

Sem qualquer intenção de exaurir o objeto de estudo, tem-se que os objetivos foram atingidos, de modo que se pôde concluir o seguinte:

O Estado Federal se caracteriza pela união de entidades autônomas, capazes de se autodeterminar e titulares de competência política, financeira e administrativa, em um único Estado soberano, singular do ponto de vista internacional.

Deveras, percebeu-se que uma federação se considera autêntica quando há tratamento igualitário entre todos os seus membros, de modo que não exista qualquer forma de subordinação ou dependência entre os Entes Federados.

Na sequência tratou-se do federalismo brasileiro, pelo que se entendeu que nesse país a federação têm o *status* de princípio constitucional e, mais que isso, de cláusula pétrea, conforme se infere da leitura dos artigos 1.º, 18 e 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal. (BRASIL 1).

Deste modo, sob pena de grave ofensa à constituição, devem coexistir de forma harmônica e autônoma a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Aludidos entes federados (União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios) devem gozar de independência política, administrativa e financeira. Deveras, como esta condição foi elevada à condição de cláusula pétrea não pode ser revogada ainda que por Emenda Constitucional.

É certo que existe acirrada discussão doutrinária sobre o fato de os Municípios integrarem ou não a Federação Brasileira. Silva (2001, p.476-477) entende que a federação é composta por Estados-Membros, conceito que não alcança os Municípios

que, conseqüentemente, não fazem parte do seu conceito de federação. Em que pese a opinião do ilustre doutrinador, adotou-se a posição defendida, dentre outros, por Bonavides (1993), Velloso (1992), Meirelles (2017), que defendem que o Brasil “institucionalizou um federalismo tridimensional” (BONAVIDES, 1993, p. 283), elevando os Municípios à condição de entes federados.

Ainda, foi possível constatar que a autonomia financeira dos Entes Federados decorre, em grande parte, da sua competência para instituir, administrar e arrecadar tributos. Assim, ao se reformar o sistema tributário, notadamente para a instituição de um IVA, deve-se cuidar para que não se ofenda referida independência, sob pena de afronta ao Princípio da Federação, o que gera inequívoca inconstitucionalidade da reforma.

Após a estruturação e o estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária do IPI, ICMS e ISS, foi possível perceber que embora a competência para instituí-los seja distinta – competindo à União tributar as operações com produtos industrializados (IPI), aos Estados Membros e ao Distrito Federal a tributação sobre “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” (BRASIL 1) (ICMS) e aos Municípios e ao Distrito Federal a tributação sobre prestação de serviços (ISS) – é possível instituição de um IVA único, substitutivo da referidas exações, desde que realizada uma releitura do princípio da federação.

Com efeito, por conta dessa releitura se concluiu, especialmente amparo na doutrina de Torres (2007), que para a instituição do IVA único é necessário que o poder legiferante recaia de forma exclusiva sobre a União, tocando, em homenagem ao Princípio da Federação, especialmente por conta da autonomia financeira, aos Entes Federados a administração e a arrecadação do imposto.

Outrossim, também para resguardar o princípio da federação, com arrimo na doutrina de Derzi e Santiago (2007), se propôs a criação de um Conselho Federal onde os representantes dos Estados-Membros tenham a capacidade de propor a criação de leis que assegurem seus interesses, além de vetar normas e proposições que lhes sejam prejudiciais.

Por fim, formulou-se uma proposta para instituição do IVA substitutivo do IPI, ICMS e ISS, a qual se sustenta basicamente em quatro pilares: 1) na necessidade de

uma releitura do princípio da federação, de modo que a competência para instituir a exação seja atribuída exclusivamente à União, competindo aos entes federados a administração e arrecadação da exação; 2) que se institua uma não-cumulatividade plena do imposto, com a previsão, no caso das exportações, de ressarcimento da integralidade do IVA pago internamente, nas operações anteriores, tal qual ocorre com o crédito-prêmio do IPI; 3) que se aplique a sistemática de tributação na origem; e 4) que sejam aplicadas alíquotas homogêneas em todas as etapas da operação.

Essas conclusões não esgotam a matéria, mas, ao contrário, abrem espaço para novas discussões e novos estudos, enriquecendo-se, destarte, o debate teórico, acadêmico e prático sobre o tema.

REFERÊNCIAS

- ÁGUIA, J. M. P. Imposto sobre valor agregado: abordagem teórica e prática. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; VASQUES, S.; GUIMARÃES, V. B. (Org.) **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 123-133.
- ALVES, A. E. C. ISS – Aspectos relevantes decorrentes da análise do artigo 1º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 99. São Paulo: Dialética, 2003.
- ALVIM, E. A.; GRANADO, D. W. Recurso especial e arguição de relevância. In: CUNHA, J. S. F. **O direito nos tribunais superiores com ênfase no novo direito processual civil**. Curitiba: Bonijuris, 2015, p. 186-206.
- AMARAL, A. C. R. Por uma tributação justa, moderna e eficiente. **Revista Tributária e de Fianças Públicas**, vol. 9, p. 90-97, 1994.
- AMARAL, A. C. R. A experiência brasileira com o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA e o Mercosul. **Revista Tributária e de Fianças Públicas**, vol. 13, p. 179-185, 1995.
- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ARZUA, H. O Mercosul e a uniformização dos impostos sobre circulação de mercadorias. **Revista Tributária e de Fianças Públicas**, vol. 31, p. 565-574, 2000.
- ATALIBA, G. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1966.
- ATALIBA, G. **Estados e pareceres de direito tributário**, vol. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ÁVILA, H. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 215, p. 151-179, 1999.
- BARRETO, A. F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.
- BARROSO, L. R. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BARROSO, L. R. A derrota da federação: o colapso financeiro dos estados e municípios. In: BARROSO, L. R. **Temas de Direito Constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BASTOS, C. e TAVARES, A. **A inconstitucionalidade da reforma tributária**. In: Folha de São Paulo, 31/07/1998. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi31079804.htm>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BARTINE, C. **Direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

BITTENCOURT, M. V. C. **Curso de direito constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BOBBIO, N. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução: Ari Marcelo Solon. São Paulo: EDIPRO, 2011.

BOFF, S. O. Federalismo e reforma tributária: possibilidades no Estado Democrático Brasileiro. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 34, nov 2006. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1346>. Acesso em: 17 mar. 2018.

BONAVIDES, P. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

BORGES, J. S. M. Aspectos constitucionais do ICM. **Revista Processual Geral do Estado de São Paulo**, junho de 1977.

BOTTALO, E. D. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL 1. Constituição (1988). **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 05 maio 2018.

BRASIL 2. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966, e retificado em 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 05 maio 2018.

BRASIL 3. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1º ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 10 jun. 2018.

BRASIL 4. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm>. Acesso em: 10 jun. 2018.

BRASIL 5. Decreto nº 7.212, de 15 de junho 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jun. 2010, e retificado em 25 jun. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 15 jun. 2018.

BRASIL 6. Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969. Dispõe sobre estímulos fiscais à exportação de manufaturados. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966, e retificado em 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0491.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

BRITTO, L. G. **O Lugar e o Tributo**. Ensaio sobre a competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: Noeses, 2014.

CAMPELLO, A. E. B. B. Reforma Tributária: uma breve análise da PEC nº 233/2008. **Revista da AGU**, v. 16, p. 27-61, 2008.

CAMPOS, D. O imposto sobre o valor agregado. **Revista Tributária e de Fianças Públicas**, vol. 1, p. 334-336, 1992.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. Rev. Atual. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZA, R. A., ISS – Serviços de Reparação de Turbina de Aeronaves para Destinatários no Exterior, Não-incidência, Exegese do art. 2º e seu parágrafo único da Lei Complementar n. 116/03. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 93, 2005.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 17. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, A. T. **Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 623 f. Tese (doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>>. Acesso em: 08 jun. 2018.

CARVALHO, P. B. Imposto sobre Produtos Industrializados. In: BOTTALLO, E. D. (Coord.). **Curso de direito empresarial**. São Paulo: EDUC: Resenha Tributária, 1976.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 14. ed. Rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, P. B. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2012.

CNI. **Mais de 70% das indústrias reprovam o sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/agenciacni/noticias/2015/08/mais-de-70-das-industrias-reprovam-o-sistema-tributario-brasileiro>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

COÊLHO, S. C. N. O fato gerador. In: NASCIMENTO, C. V. do (coord.). **Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

COÊLHO, S. C. N. Os impostos sobre o consumo no Mercosul. **Revista Tributária e de Fianças Públicas**, vol. 5, p. 88-92, 1993.

COÊLHO, S. C. N. O IVA brasileiro. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; VASQUES, S.; GUIMARÃES, V. B. (Org.) **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 553-586.

CONTI, J. M. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma Perspectiva Comparada. In: **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. Organizadores: José Maurício Conti, Fernando Facury Scaff, Carlos Eduardo Faraco Braga. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

DALLARI, D. A. Competências municipais. **Revista da Associação dos advogados da Prefeitura do Município de São Paulo**: Estudos de direito público, n. 4, 1983.

DALLARI, D. A. **Elementos de teoria geral do Estado**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DERZI, M. A. M. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Seqüência**. V. 16 n. 31 UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, 1995. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15775/14277>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

DERZI, M. A. M. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, U. C. (org.) **Reforma tributária & MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DERZI, M. A. M.; SANTIAGO, I. M. A harmonização dos IVAs do Brasil para o desenvolvimento produtivo. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; VASQUES, S.; GUIMARÃES, V. B. (Org.) **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 527-551.

DI PIETRO, J. Repartição das Receitas Tributárias: A Repartição do Produto da Arrecadação. As Transferências Intergovernamentais. **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

DÓRIA, A. R. S. **Princípios constitucionais tributárias e a cláusula due process of law**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FALCÃO, A. de A. **Sistema Tributário Brasileiro: Discriminação de Rendias**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

FANUCCHI, F. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

FARIA, S. L. **IVA** – Um imposto enobrecido pela não cumulatividade, que valoriza a cidadania. Belo Horizonte, março de 2010. Disponível em: <<http://www.domtotal.com/direito/pagina/detalhe/26648/iva-um-imposto-enobrecido-pela-nao-cumulatividade-que-valoriza-a-cidadania>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

GUIMARÃES, V. B. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; VASQUES, S.; GUIMARÃES, V. B. (Org.) **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 37-68.

HESSE, K. **A força normativa da constituição**. Tradução de: MENDES, G. F. Porto Alegre: Fabris, 1991.

JARDIM, E. M. F. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1994.

JUSTEN FILHO, M. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KELSEN, H. **Teoria pura do direito** – tradução João Baptista Machado. 6. ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LIMA, R. A inconstitucionalidade do IPI na importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 77, São Paulo: Palas Athena, 2002.

LOBO, R. L. **Federalismo Fiscal Brasileiro**: Discriminação de Rendias Tributárias e Centralidade Normativa. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**, 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

MANTEGA, G. Brasília, 2008. In: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/projetos/EXPMOTIV/MF/2008/16.htm>. Acesso em: 17 mar. 2018.

MARTINS, I. G. S. Um IVA possível em sistema tributário justo. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; VASQUES, S.; GUIMARÃES, V. B. (Org.) **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p.397-406.

- MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MEIRELLES, H. L. **Direito municipal brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- MELLO, C. A. B. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. Rev. Atual. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 1992.
- MELO, J. E. S. **ICMS: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.
- MELO, J. E. S. **IPI: teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MELO, J. E. S. e LIPO, L. F. **A Não-Cumulatividade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MOREIRA, A. M. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: CARVALHO, P. B. e SOUZA, P. **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual**: VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, p. 47-88.
- NOGUEIRA, R. B. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- OLIVEIRA, J. R. F. **Reforma tributária**. PEC 233/2008 e substitutivo da comissão especial da reforma tributária da Câmara dos Deputados. Proposta injusta e inconstitucional. 26/11/2008. Disponível em: <<http://www.oabrp.org.br/arquivos/files/parecer.doc>>. Acesso em: 17 mar. 2018.
- POMPERMAIER, C. R. F. **A reforma tributária do Deputado Hauli retira o brio dos municípios e é inconstitucional porque ofende cláusula pétrea**, outubro de 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/61117/a-reforma-tributaria-do-deputado-hauli-retira-o-brio-dos-municipios-e-e-inconstitucional-porque-ofende-clausula-petrea>>. Acesso em: 17 mar. 2018.
- SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SANTOS, M. L. **Direito tributário**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1967.
- SARAIVA FILHO, O. O. P. IVA no Brasil. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; VASQUES, S.; GUIMARÃES, V. B. (Org.) **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 627-664.
- SILVA, J. A. **Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TEODOROVICZ, J. A política fiscal e a tributação sobre o consumo. **Revista Tributária e de Fianças Públicas**, vol. 93, p. 161-188, 2010.

TOLEDO, J. E. T. **O Imposto sobre Produtos Industrializados**: incidência tributária e princípios constitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TOMÉ, F. D. P. **Regra Matriz de Incidência**: Obrigação tributária e sujeição passiva, 2012. Disponível em: <<https://pt.slideshare.net/FernandaMoreira22/regramatriz-de-incidencia-obrigao-tributaria-e-sujeio-passiva>>. Acesso em: 08 jun. 2018.

TÔRRES, H. T. **Jurisprudência comentada. Repertório IOB de Jurisprudência**, nº 9/2002.

TÔRRES, H. T. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; VASQUES, S.; GUIMARÃES, V. B. (Org.) **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 69-88.

TÔRRES, H. T. **A simplificação fortalece a urgência de uma reforma tributária**. Março de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-07/simplificacao-fortalece-urgencia-reforma-tributaria>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

TORRES, R. L. **Restituição dos tributos**. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

TORRES, R. L. É possível a criação do IVA no Brasil? In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; VASQUES, S.; GUIMARÃES, V. B. (Org.) **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 19-36.

VIEIRA, J. R. **A Regra-Matriz de incidência do IPI**: Texto e Contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

WAGNER, J. C. G. IPI. In: MARTINS, I. G. S. **Curso de Direito Tributário**. Belém: CEJUP, 1993.

WOLKE, V. **Reforma tributária é decisiva para o Brasil crescer e enfrentar a concorrência global**, 2016. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/agenciacni/noticias/2016/03/reforma-tributaria-e-decisiva-para-o-brasil-crescer-e-enfrentar-a-concorrenca-global>>. Acesso em: 07 jun. 2018.