

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

FABIO XAVIER DA SILVA

**TRIBUTAÇÃO INDIRETA: UMA ANÁLISE DA RACIONALIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA POR MEIO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO - IVA**

Recife
2014

FABIO XAVIER DA SILVA

**TRIBUTAÇÃO INDIRETA: UMA ANÁLISE DA RACIONALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA
POR MEIO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO IVA**

Monografia apresentada à Faculdade Damas da Instrução
Cristã, como requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Ciências Jurídicas
Orientador: Dra. Bruna Estima Borba

Recife
2014

SILVA, F. X.

Tributação indireta: uma análise da racionalização tributária por meio de imposto sobre o valor agregado - IVA . / Fabio Xavier da Silva: O Autor, 2014.

54 folhas.

Orientador(a): Dr^a Bruna Estima Borba.

Monografia (graduação) – Bacharel em Direito -Faculdade Damas da Instrução Cristã. Trabalho de conclusão de curso, 2014.

Inclui bibliografia.

**1. Direito 2. Reforma tributária 3. Guerra fiscal 4. Impostos indiretos
5. Proposta de emenda à constituição**

I. Título.

**340 CDU (2.ed.)
340 CDD (22.ed.)**

**Faculdade Damas
TCC 2014- 293**

Fábio Xavier da Silva

**TRIBUTAÇÃO INDIRETA: UMA ANÁLISE DA RACIONALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA
POR MEIO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO IVA**

DEFESA PÚBLICA em Recife, 04 de dezembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA:

Presidente: Orientador Prof^a Dra. Bruna Estima Borba

Examinador: Prof^o Ms. Danielle Spencer Holanda

Recife
2014

O presente trabalho é dedicado a minha esposa, Kátia, incansável incentivadora.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por ter me dado a oportunidade e perseverança de estar concluindo mais uma importante etapa da minha vida.

Agradeço a meus pais, Luiz Carlos e Socorro, pelos anos dedicados a mim cultivando sempre o conhecimento em minha vida.

Obrigada, Kátia, minha adorável esposa, por sempre estar do meu lado incentivando e ajudando.

Agradeço, ainda, a meu irmão Flávio, que me incentivou através de seu exemplo de estar sempre atrás de novos conhecimentos.

Agradeço a minha orientadora Professora Bruna Estima que com paciência e muita dedicação me ajudou a realizar esse trabalho.

E como não podia deixar de ser, agradeço a todos que de algum modo contribuíram para a realização desse trabalho, professores, amigos, colegas de faculdade.

“Interpretar a lei é revelar o pensamento, que anima as suas palavras”

Clóvis Bevilacqua

RESUMO

O presente trabalho objetiva analisar a viabilidade da substituição de três impostos indiretos regidos pelas esferas de governo (federal, estadual e municipal) por um único imposto indireto federal, com a finalidade de acabar com a guerra fiscal e trazer um desenvolvimento igualitário a todas as regiões do país. A questão a ser respondida é: É desejável a substituição de três impostos indiretos regidos por legislações federal, estaduais e municipais por um único imposto federal, garantida a repartição entre os entes da federação? É desejável desde que tal imposto seja não cumulativo e, principalmente, tenha repartição justa entre todos os entes. Atualmente, com as inúmeras legislações relacionadas a esse tema, uma legislação federal (IPI), 27 legislações estaduais (ICMS) e mais de 5.500 legislações municipais (ISS), há um favorecimento ao instituto da guerra fiscal, que através de benefícios fiscais promove a atração de empresas para aquele estado ou município, em específico, em detrimento de outros. A metodologia adotada na pesquisa utiliza o método dedutivo, pois a partir de uma premissa maior, que é a Proposta de Emenda à Constituição, chega até uma premissa menor, que é a criação de um imposto indireto único. É realizada pesquisa bibliográfica com a finalidade de, primeiramente, compreender os conceitos de Direito Tributário e posições doutrinárias relacionadas ao tema, que embasam o resultado do trabalho. O resultado alcançado permite formular uma opção à Proposta de Emenda Constitucional nº 233/2008, com a criação de um único imposto indireto.

Palavras-chave: Reforma tributária. Guerra fiscal. Impostos indiretos, Proposta de emenda à Constituição.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the viability of substituting three indirect taxes run by the government spheres (federal, state e municipal) for only one federal indirect tax, in order to end the tax competition likewise provide equal development for all regions in the country. The issue is: Is it desirable to replace the three indirect taxes run by federal, state and municipal legislation federal, even if it is guaranteed the division between federal entities? It is desirable since the cited tax is not cumulative and, mostly, if it has fair distribution between all entities. Currently, due to numerous laws concerning this theme, in addition to a federal law (IPI), 27 state laws (ICMS) and more than 5.500 municipal laws (ISS), there is a favorable scenario for the tax competition, which explains why companies are more attracted to settle down in an specific state or city disfavoring others. This research adopts the deductive method, once it starts from a broad approach, which is the Proposed Amendment to the Constitution, and arrives to an specific idea, the creation of a single indirect tax. The resources used in this study were books containing the necessary concepts for the correct comprehension of Tax Law as well as doctrinal positions concerning the theme. Both means of information provide support for the results of this thesis. The result achieved allows formulating an option to the Proposed Constitutional Amendment 233/2008, with the creation of a single indirect tax.

Keywords: Tax reform. War tax. Indirect taxes, Proposed Amendment to the Constitution.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

STN – Sistema Tributário Nacional

IVA – Imposto de Valor Agregado

IVA Federal – Imposto de Valor Agregado Federal

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

CONFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

PIS – Contribuição para o Programa de Integração Social

CIDE – Combustível – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO 1 TRIBUTOS: CONCEITO, COMPETÊNCIA E LIMITAÇÕES.....	14
1.1 Conceito	14
1.2 Competência de tributar	18
1.3 Limites ao poder de tributar	20
1.4 O federalismo	22
CAPITULO 2 TRIBUTOS INDIRETOS NO ORDENAMENTO TRIBUTARIO NACIONAL	26
2.1 Impostos indiretos e suas características	26
2.2 IPI	26
2.3 ICMS	30
2.4 ISS	33
2.5 PIS e COFINS	34
2.6 CIDE – combustível	37
CAPÍTULO 3 PROBLEMAS DE CONVIVÊNCIA ENTRE OS TRÊS IMPOSTOS	
3.1 A complexidade das legislações	39
3.2 A guerra fiscal	42
CAPÍTULO 4 O IVA E SUAS SOLUÇÕES PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: A SIMPLIFICAÇÃO E O FIM DA GUERRA FISCAL	45
CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS	54

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar a viabilidade da substituição dos tributos indiretos regidos pelas esferas de governo (federal, estadual e municipal) por um único imposto indireto federal e, ainda, tem como objetivos específicos simplificar e racionalizar o sistema tributário nacional garantindo a repartição justa dos impostos entre os entes, diminuir a guerra fiscal e criar um modelo tributário que possa garantir o desenvolvimento de cada região. A verdadeira intenção de uma reforma tributária é a unificação e simplificação dos impostos para os reais contribuintes que são os consumidores finais.

É apresentada, ao longo do trabalho, uma opção de unificação de tributos com a mesma natureza, mas que cada um tem a competência de instituir e arrecadar em cada nível dos entes do país: União – IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados; Estados – ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação; e Municípios – ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza (também chamado por alguns autores de ISSQN) e as contribuições da União o PIS (Programa de Integração Social), o COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) e a CIDE-combustíveis (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico). Pretende-se a unificação de uma legislação de imposto federal, das três contribuições federais, das 26 legislações de impostos estaduais, além do Distrito Federal, e mais de 5.500 legislações de impostos municipais.

A grande pergunta que o presente estudo se propõe a responder é a seguinte: É desejável a substituição tributária de tributos indiretos regidos por legislações federal, estaduais e municipais e de três contribuições federais por um único imposto federal, garantida sua repartição entre os entes da federação?

No decorrer do trabalho vê-se que é desejável sim, desde que tal imposto seja não cumulativo, ou seja, não onere ainda mais as várias cadeias produtivas e que o consumidor final pague ainda mais por um serviço ou produto na hora de adquiri-lo. Tal imposto deve, ainda, abranger a indústria, comércio e serviços, assim como os diversos ramos da economia não serão prejudicados ou beneficiados em excesso ou em detrimento um do outro. E por fim, intenta-se que

haja uma repartição justa entre todos os entes para que a substituição dos impostos existentes por um novo não traga excessivos prejuízos, principalmente para os estados e municípios mais pobres.

Exemplo de tentativa de promover a unificação encontra-se na Proposta de Emenda Constitucional (PEC) com o intuito de operar uma profunda reforma em nosso sistema tributário enviada ao Congresso Nacional pelo Presidente da República, em 28 de fevereiro de 2008, tendo tal proposta recebido número 233 (PEC 233/2008).

Quando se pretende realizar um estudo de uma legislação nova que está em tramitação, é sempre feita uma análise da lei que vai entrar em vigor em relação à que já está vigente. Para tanto, vislumbra-se o direito existente em contraponto com o que há de vir e quais as consequências que essa nova realidade irá trazer para a sociedade.

Nesse sentido, o que se busca é a interpretação dessa nova legislação através de métodos interpretativos e lógicos para que se verifique como as normas serão introduzidas no ordenamento jurídico, em face das já existentes legislações e como poderão ser interpretadas. Não há a previsão de desconstruir a Carta Magna, mas sim harmonizar a nova legislação ao ordenamento jurídico atual, ou seja, interpretar os dispositivos da PEC 233/2008 face à Constituição Federal de 1988.

Em nosso ordenamento jurídico, as normas constitucionais têm supremacia em relação às outras normas e as infraconstitucionais têm a presunção de estarem condizentes com a norma maior. Sendo assim, a interpretação deve levar em consideração a significação que tenha conformidade com a norma constitucional, evitando, assim, qualquer declaração de inconstitucionalidade e conseqüente retirada do ordenamento jurídico.

Contudo, a PEC 233 trata precipuamente de uma profunda modificação da competência tributária, no que diz respeito a repartição de receitas. Por tal motivo, se faz necessária a edição de uma Emenda Constitucional. Todos os entes políticos têm o poder de criar tributos dentro dos ditames impostos pela Constituição Federal de 1988, ou seja, todos os entes podem criar tributos e definir o seu alcance dentro de certos limites.

O objetivo primeiro da PEC 233 é a simplificação do sistema tributário, avançar no sentido da desoneração tributária, diminuindo as distorções que reduzem a velocidade do crescimento da economia do país e a competitividade entre as empresas. Com tudo isso, pretende-se diminuir, também, o problema da “guerra fiscal” e construir um modelo tributário mais eficaz, voltado ao desenvolvimento regional.

Por outro lado, a PEC mencionada traz a criação do Imposto de Valor Agregado (IVA) Federal, que nada mais é do que a unificação da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível – CIDE – Combustível, institui um novo ICMS uniforme para todos os estados, inclusive no tocante às alíquotas internas.

Conclui-se, assim, que o tema proposto vem ao encontro do anseio da sociedade pela simplificação do sistema tributário nacional, evidenciando sua relevância.

O presente estudo terá como critérios metodológicos uma pesquisa bibliográfica com a finalidade de, primeiramente, compreender os conceitos de Direito Tributário e posições doutrinárias relacionadas ao tema, que embasam o resultado do trabalho. O método a ser utilizado é o método dedutivo, pois parte-se de enunciados universais, ou seja, uma premissa maior, a PEC 233, para uma premissa menor, a unificação de três impostos indiretos.

Com a finalidade de resolver o problema proposto, o primeiro capítulo faz um breve comentário acerca do conceito de tributo, da competência de tributar que cabe a cada ente da federação e de suas limitações conforme os princípios constitucionais.

No segundo capítulo analisa-se o conceito de tributos indiretos e suas características e conceituando cada imposto (IPI, ICMS, ISS, PIS e CONFINS e CIDE-combustíveis) e fazendo uma relação com as características apresentadas.

O terceiro capítulo, por sua vez, trata do problema que existe na convivência entres três impostos, principalmente o maior deles, relativo ao ICMS, que é a guerra fiscal, que envolve disputas entre Estados visando ao desenvolvimento econômico. Nesse contexto, serão analisados a referida PEC 233/2008, assim como a PEC 31/2007, a proposta de súmula vinculante nº69 pelo STF e a Resolução nº70/2014, a fim de evidenciar as tentativas de simplificação da tributação nacional em andamento no país.

O quarto capítulo traz a simplificação que o IVA irá proporcionar no sistema tributário sua forma de arrecadação e repartição de receitas face a problemática da coexistência de diversas legislações estaduais e municipais.

E, por fim, são apresentadas as considerações finais, nas quais se concluirá pelos objetivos que se buscou atingir.

1 TRIBUTOS: CONCEITO, COMPETÊNCIA E LIMITAÇÕES

Este capítulo aborda o conceito do quem vem a ser tributo, de acordo com o que está estabelecido no Código Tributário Nacional (CTN), as competências dos entes para criar tributos e as limitações que regem tal competência.

1.1 Conceito

Pode-se, inicialmente, definir tributo como uma manifestação do poder público, que usa de sua supremacia perante seus administrados (a sociedade) para instituir e cobrar tributos através da delegação dada aos entes estatais, União, Estados e Municípios, para alcançar o bem social, através de suas atividades sociais, econômicas, administrativas e financeiras.

É possível, ainda, extrair do art. 3º. da lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) o conceito de tributo “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”.¹

Desta forma, podemos repartir o conceito para melhor compreensão:²

a) Pecuniária: o tributo em nosso ordenamento jurídico é expresso em moeda corrente. Mas a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir, tem como entendimento de que há a possibilidade de prestação pecuniária de tributo *in natura*.

b) Compulsória: a obrigatoriedade é decorrente da lei, sendo assim, não depende da vontade do devedor. A obrigação tributária nasce da lei e esta gera a compulsoriedade.

c) Que não constitua sanção de ato ilícito: tributo não é penalidade e é decorrente de uma ação lícita do contribuinte. A sanção é ato ilícito e o tributo ato lícito. Na lei não poderá ter como fato gerador um fato ilícito, mas a aquisição de renda obtida de modo ilegal, como a atividade de jogo do bicho, são ilicitudes que não afastam a tributação.

¹ Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 31. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010, p 62.

² Idem, ibidem, p. 62

d) Prestação instituída em lei: só a lei pode criar o tributo. É com ela que se institui ou majora o tributo e todos os elementos são definidos como: fato gerador, alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, penalidades, etc. Se o tributo é instituído com uma norma infralegal que não seja a lei, tal tributo é inconstitucional.

e) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: o dever de cobrar o tributo devido é do agente administrativo, atendendo os ditames legais. Sendo assim, só as pessoas jurídicas de direito público podem ser sujeitos ativos da relação obrigacional tributária, pois, envolve o dever de fiscalizar, impor multas e restringir direitos. Ainda decorrente desta vinculação, a autoridade administrativa, quando ocorrido o fato gerador, tem o dever de, através do lançamento, exigir o cumprimento do tributo. Ou seja, não há aqui o juízo de conveniência e oportunidade.

Da mesma forma Leandro Paulsen define tributo como:

A Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permite que se extraia do seu próprio texto qual o conceito de tributo por ela considerado. Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público.³

Neste conceito vemos que a obrigação é em dinheiro e que tal obrigação se faz necessária para manter as atividades do poder público. Sendo assim, os entes políticos têm a competência de instituir tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais) mediante lei específica.

Nessa linha de pensamento pode-se, ainda, traçar um breve histórico do tributo, pois, diante desses conceitos se tem a clara noção que o tributo sempre foi exigido desde os primórdios da humanidade.

Conforme preceitua Luiz Emygdio⁴ a receita pública teve sua evolução em diversas fases.

A primeira chamada de parasitária, vigorou no mundo antigo e era obtida por extorsão, saque, exploração do povo inimigo vencido.

³ Paulsen, Leandro. Curso de direito tributário: completo / Leandro Paulsen. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

⁴ Rosa Junior, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**, 14. ed, atual. e ampl Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 52.

A segunda fase, no período medieval, chamada de dominial, a receita pública era obtida através de exploração de bens de seu patrimônio, como imóveis, indústrias etc, e nesse período os recursos eram auferidos com base na ideia de propriedade do senhor feudal. Nessa mesma fase mas no período da Idade Média a fonte principal das rendas eram decorrentes do domínio real, enquanto os impostos tinham um caráter excepcional.

A terceira fase, chamada de regaliana, as rendas eram decorrentes da exploração de direitos regalianos ou de privilégios reconhecidos aos reis, príncipes etc., de explorar diretamente determinados serviços ou conceder esse direito a terceiros mediante pagamento ao Estado de uma determinada contribuição (regalias), como por exemplo, pedágio, direito sobre portos, minas. Não constituíam, entretanto, tais contribuições verdadeiros tributos, pois estavam mais ligadas a ideia da propriedade do senhor feudal, podendo ainda, dizer-se que os direitos regalianos representam uma fase transitória, intermediária entre o Estado antigo e primitivo, da finança pública, em que prevalecia o domínio fiscal, e o Estado moderno, em que adquiriram grande predomínio as contribuições gerais e especiais.

A quarta fase, chamada de tributária o Estado obtém seus recursos através da coação aos cidadãos, mediante a imposição de tributos que passam a constituir a sua fonte principal de receita pública.

A quinta e última fase, chamada de social, o Estado passa a usar o tributo também com finalidade extrafiscal, objetivando, primordialmente através de sua instituição, resolver determinados problemas no campo econômico, social e político.

Pode-se notar, então, que os tributos sempre foram suportados pela sociedade como real contribuinte dos mesmos. Seja qual for o tributo (impostos ou taxas) o cidadão/contribuinte sempre está no final da cadeia suportando o seu valor que pode vir embutido ou não no preço final.

Mas, não se pode deixar de salientar que o tributo é extremamente importante para manter as funções típicas de Estado, como saúde, educação, segurança etc.

Vale salientar ainda, que quanto maior a sociedade, mais complexas serão suas demandas por esses serviços, aumentando, assim, a importância de se instituir e cobrar tributos. Mas a sua instituição deve decorrer de leis que limitem a sua aplicação para que não acarrete injustiças. Desta forma, evita-se que a sociedade se rebele e haja uma inversão do papel do tributo, qual seja a administração da paz e do bem estar social.

Com a implantação do sistema tributário houve uma considerável diminuição da cobrança indiscriminada de impostos. No Brasil com a edição da Lei 5.172/66 que depois se transformou no CTN, sendo elevado ao status de lei complementar, com o advento da Constituição Federal de 1988, foram inseridos limites ao poder de tributar, uma previsão constitucional aos entes tributantes para instituir e majorar tributos.

Desta forma, nota-se que o tributo tem como principal função arrecadar recursos para ente público. Mas atualmente com o mundo globalizado e moderno, o tributo é utilizado com a finalidade de interferir na economia, ou ainda, para custear atividades que, em princípio, não seriam afetas ao Estados, mas são desenvolvidas através de entidades específicas, como por exemplo as autarquias. São exemplos clássicos dessas entidades a Previdência Social, o sistema financeiro da habitação, a organização sindical etc.

Assim, o tributo pode ser classificado de acordo com o seu objetivo como:⁵

- a) Fiscal: quando tem como principal objetivo a arrecadação para os cofres do Estado;
- b) Extrafiscal: é para interferir na economia, fazendo com que este ou aquele produto ou serviço seja consumido/utilizado mais ou menos.
- c) Parafiscal: serve para custear atividades que não são próprias do Estado.

A doutrina traz, ainda, uma farta relação de classificações de impostos em nosso ordenamento jurídico. Detalha-se apenas em relação a competência e a forma de quantificação.

A competência para instituí-los foi dada as três esferas de poder conforme está consignado em nossa Constituição. Ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal tem a capacidade, dada pela Carta Magna, de instituir impostos em seu âmbito territorial. Desta forma, um ente não pode invadir a competência do outro, mesmo que esse não o institua. Tal assunto foi abordado quando falamos da competência de tributar.

A forma de quantificação é outra classificação que apresenta os impostos fixos e graduados. Os fixos são aqueles que tem o valor a ser pago regrado pelo legislador. Estão quase sem uso. Já os graduados dividem-se em: proporcional, progressivos e regressivos.⁶

Os proporcionais é quando a alíquota, que é pré-fixada pelo legislador, incide sobre a base de cálculo, qual seja o valor do bem ou serviço consumido.

⁵ Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 15. ed. – São Paulo: Saraiva, 2009, p 89.

⁶ Idem, ibidem, p 95.

O imposto progressivo é aquele em que a alíquota se diferencia de acordo com a base de cálculo, ou seja, quanto maior o valor do bem ou serviço maior é a alíquota. A progressividade do imposto é defendida na medida em que haja uma ideia de injustiça como por exemplo quando a pessoa tem o rendimento apenas para o seu sustento tem o seu imposto de renda isento, enquanto outra pessoa que tem um elevado rendimento será taxado de forma mais elevada. Outra forma de utilização dessa progressividade está consignada no art. 182, § 4º. da CF/88:

Art. 182

[...]

§ 4º. É facultado ao poder público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos de lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsória;

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III – desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.⁷

É importante salientar que essa forma de utilização do imposto serve para inibir o contribuinte a utilização do imóvel diversa da função social instituída na CF/88.

Desse modo a progressividade é um instrumento valioso para a realização do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, ou seja, é a maior arma para se alcançar a justiça com os impostos.

1.2 Competência de tributar

A Constituição Federal de 1988 em seus artigos 145 a 149-A estabelece a competência tributária de forma taxativa. Sendo assim, cada ente só poderá instituir o tributo consignado nestes artigos da Constituição Federal. Qualquer criação de tributo por um ente que esteja no rol de outro de ente ou não esteja ali relacionado será de pronto inconstitucional.

⁷ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

Desta forma, a competência consignada na CF/88 é a competência plena, ressalvadas as limitações contidas na própria Constituição Federal, Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais e do Distrito Federal. Também há de se observar o disposto no CTN. Ou seja, a competência plena é para legislar sobre determinado imposto, respeitando os limites estabelecidos.⁸

A competência consignada pela nossa Carta Magna é a faculdade conferidas aos entes estatais de por meio de lei criar e arrecadar tributos. Podem, ainda, aumentar a carga tributária ou diminuí-la, perdoar, anistiar ou parcelar débitos, ou seja, quem tem a competência para tributar pode dispor do tributo dentro das normas constitucionais.

Outro aspecto que vale a pena ressaltar é que quando a receita de um tributo é distribuída para outros entes, tal distribuição não afeta a competência de legislar acerca daquele imposto, ou seja, a repartição existente, por exemplo, no IPVA (Imposto sobre propriedade de veículos automotores) que parte do imposto é destinado ao município onde o veículo está emplacado, não tira do estado o poder de legislar sobre tal tributo.

Também leva-se em consideração que a competência de legislar não pode ser transferida, ou seja, delegada. Se assim o fosse a Constituição Federal seria modificada por uma norma infralegal e não por uma Emenda Constitucional, cujo trâmite é mais rigoroso. Mas, a fiscalização e arrecadação pode ser delegada a outro ente de Direito Público. Desta forma, a transferência destas atividades (arrecadar e fiscalizar) não constitui delegação de competência.

Neste sentido, em caso de não-exercício da competência tributária pela pessoa que é titular de tal tributo segundo a Constituição não defere a ente diverso o poder de legislar sobre àquele tributo. Sendo assim, o direito de instituir tributo não opera o sistema da decadência não implicando na perda da possibilidade de fazê-lo.

A competência ao poder de tributar esgota-se na lei, ou seja, quando da edição da lei que institui o tributo não há que se falar mais em competência tributária, mas tão somente em capacidade tributária ativa, pois, quando a competência tributária é exercida sede espaço para a competência tributária ativa.

Com tudo isso pode-se concluir que a competência é indelegável, mas as funções fiscais são delegáveis, pois implica a possibilidade de transferência tanto da titularidade ativa, ou seja, a posição de credor na relação jurídica, como a atividade de fiscalizar e lançar tributos que são

⁸ Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 31. ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2010, p. 31-32

meramente funções administrativas. Como exemplo, a União conforme estatui o art, 153, III da CF/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
III - renda e proventos de qualquer natureza;⁹

Não pode a União delegar aos Estados o poder de instituir o tributo. Mas quando a União institui as contribuições previdenciárias e coloca o INSS (autarquia federal) como credor de tais contribuições.

1.3 Limites ao poder de tributar

Do mesmo modo que a Constituição Federal/1988 outorga competências para o poder de tributar, também estabelece limites a tal poder. Segundo o art. 150 da Constituição Federal de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;¹⁰

Sendo assim, a instituição ou majoração de tributo é imprescindível que exista uma lei anterior que crie o tributo estabelecendo o fato gerador, os sujeitos passivos, as alíquotas, formas de arrecadação.¹¹

Pode-se constatar que tal limite é absoluto no sentido que se houver qualquer violação, como a instituição ou aumento da alíquota de um certo tributo, sem a expressa determinação legal, a inconstitucionalidade é de pronto verificada.

Deve ser respeitado, também, o princípio da igualdade e isonomia que decorre do art. 150, II, da CF/88, o qual é inadmissível tratamento desigual para contribuinte que se encontrem em situação semelhante.

⁹ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

¹⁰ BRASIL, Idem Ibidem

¹¹ Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 31. ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2010, 33

Art. 150 [...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;¹²

Na Carta Magna no mesmo artigo no inciso III, “a”, há a expressa proibição para que o tributo seja cobrado em relação a fatos geradores anteriores ao início da vigência da lei.

Art. 150 [...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado¹³.

Outro princípio a ser respeitado é o da anterioridade. Está consignado no art. 150, III, “b” e “c”. Tal princípio diz que é vedado a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro, anterioridade do exercício, e antes que seja decorrido o período de noventa dias, anterioridade nonagesimal. As exceções estão dispostas no § 1º. do mesmo artigo, sendo tal rol taxativo e não pode ser ampliado nem mesmo por emenda constitucional.

Art. 150 [...]

III - cobrar tributos:

[...]

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

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)¹⁴

No inciso IV do art. 150 é consignado o princípio do não confisco com a vedação de utilizar o tributo com a finalidade do estado tomar os bens do contribuinte. Já no inciso V não pode haver a limitação de tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto com a cobrança de pedágio.

Art. 150 [...]

¹² BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

¹³ BRASIL. Idem, ibidem

¹⁴ BRASIL. Idem, ibidem

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;
 V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;¹⁵

Outra limitação que deve ser respeitada é a da uniformidade geográfica, ou seja, não pode a União instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que traga algum tipo de distinção entre regiões ou Estados ou Municípios.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;¹⁶

Outro princípio é o da seletividade onde a tributação será regulada através de alíquotas maiores ou menores de acordo com a seletividade do bem. Deve, ainda, obedecer ao princípio da não-cumulatividade os impostos (ICMS, IPI e Impostos Residuais) devem-se compensar o devido em todas as operações (circulação de mercadorias ou prestação de serviços) com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

Art. 153 [...]

§ 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 anteriores¹⁷;

1.4 O Federalismo

Para a criação do IVA existem alguns questionamentos acerca da sua criação em relação se uma Emenda à Constituição bastaria ou seria necessário uma nova constituinte, pois se assim não acontecesse haveria a quebra do princípio do federalismo. Esses questionamentos são no sentido

¹⁵ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

¹⁶ BRASIL. Idem, ibidem

¹⁷ BRASIL. Idem, ibidem

que se houver uma nova constituinte haveria uma nova ordem legislativa e assim o IVA poderia ser criado. Mas se houver a criação de tal imposto por meio de Emenda Constitucional não haveria a quebra do federalismo, pois uma Emenda teria o patamar Constitucional e não agrediria o princípio do federalismo na medida que a receita estaria assegurada através da edição de uma Lei Complementar para regulamentar o imposto após sua criação.

Segundo o art. 1º. da CF/88:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estado e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se um Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]¹⁸

Podemos, então, notar que a nossa forma de estado é constituída por uma união que não se dissolve e não pode ser sequer discutida. Segundo Roque Antonio Carraza

“Federação é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal) diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a soberania¹⁹.”

É importante salientar que na formação de uma Federação os Estados abrem mão da soberania para um bem maior, que é a união para formação de uma nova nação.

Em nosso sistema jurídico, o Estado Brasileiro é um Estado Federal. Os Estados-membros mantem sua autonomia mas não podem representar o Brasil em atos internacionais, pois não tem soberania. Os Estados-membros não podem realizar nenhum ato dos que estão relacionados no art. 21 de nossa Carta Magna (manter relações com Estados estrangeiros, declarar guerra, celebrar a paz, etc.).

A coluna mestra de nosso ordenamento é a Federação, pois todas as ordens jurídicas convivem harmonicamente. As ordens jurídicas do Estado Brasileiro convivem com as da União, Estados e Municípios sem se conflitarem. A Constituição Federal está no topo da pirâmide e as leis da União, Estados e Municípios estão no mesmo patamar atendendo as diretrizes traçadas pela Lei Maior.

¹⁸ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

¹⁹ Carazza, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28. ed. – São Paulo, Malheiros Editores Ltda, 2012, p 146.

Sendo assim, os entes da federação estão em um mesmo nível hierárquico em relação as suas leis. O que os diferencia são as atribuições conferidas a ele pela Lei Maior, ou seja, cada tem sua atribuição e dentro dela a autonomia para decidir qual a melhor forma de atuar acerca daquela competência em que lhe foi atribuída.

A existência dessa autonomia faz com que o exercício de suas competências lhes garanta uma ampla liberdade, de modo que, pode escolher prioridades a ser alcançadas. Ao se referir em questões tributárias a CF/88 dá ampla liberdade para instituir ou não um tributo e no caso de criação também podem fazê-lo de modo mais ou menos intenso, respeitando todos os ditames constitucionais para que o contribuinte não seja penalizado.

A União é uma pessoa jurídica de direito público formada pela união dos Estado-membros, subordina-se a CF/88 e no plano federal representa a República Federativa do Brasil. Sendo assim, tem soberania e está em pé de igualdade com os Estados internacionais. E no plano interno é dotada de autonomia, tendo atribuições privativas conferidas pela Constituição. Já os Estados e os Municípios são entes políticos dotados de autonomia conforme a Constituição, mas não podem ter relações com estados estrangeiros, pois não são conferidos a eles a soberania.

Em nosso regime federal em que os Municípios, os Estados e a União estão lado a lado, teve um esforço maior do legislador constituinte tributário no sentido de detalhar de uma forma mais clara a repartição de competências para tributar. Com tal atitude o legislador evita que um ente invada a competência de outro ente, violando, assim, o pacto federativo. Coube, assim, a lei complementar dirimir os conflitos de competência entre os entes, de modo que sejam resolvidas as controvérsias em relação aos assuntos que possam trazer alguma dúvida. Mas não pode a lei complementar mudar o formato instituído na CF/88 em relação a repartição de competências.

Como já foi dito a nossa federação é indissolúvel, tudo conforme e art. 1º. da CF/88. Mas essa indissolubilidade não tira dos Estados e Municípios sua autonomia, mas pelo contrário a resguarda e, ainda, assegura os interesses de cada ente.

No art. 60, § 4º., I, da CF/88 reintera a posição de indissolubilidade, pois proíbe, de modo expresso proposta de emenda à Constituição tendente a abolir a forma federativa do Estado, sendo assim uma “cláusula pétrea” não podendo ser violada nem de forma obliqua como no caso de retirar, mediante emenda a competência tributária dos estados e municípios.

Por esse motivo não pode uma lei federal complementar que regula normas gerais de direito tributário simplesmente esquecer os Estados e suas competências, pois estas só podem ser exercidas

pelos seus órgãos legislativos, executivos e judiciários, na forma de suas constituições e leis e, de modo inverso, não podendo invadir a competência federal.

Deve então, haver a promulgação de uma Emenda Constitucional para a criação do IVA e logo após a edição de uma Lei Complementar para a sua regulamentação.

2 TRIBUTOS INDIRETOS NO ORDENAMENTO TRIBUTARIO NACIONAL

2.1 Tributos indiretos e suas características

Podemos definir tributo indireto como aquele que é cobrado sobre operações independentemente das circunstâncias do contribuinte. São normalmente cobrados em toda a cadeia produtiva, fazendo com que estejam embutidos no preço final do produto e não sendo percebido por aquele que compra um respectivo produto ou serviço.

Sendo assim, o contribuinte tem a possibilidade de transferir o ônus de da contribuição para terceiros de forma total ou parcial, incluindo tal valor no preço final do produto ou serviço que está sendo oferecido. Ou seja, são aqueles pagos pelo consumidor final e recolhidos aos cofres públicos pelo real contribuinte, a empresa que oferece o produto ou serviço. A esse fenômeno dá-se o nome de repercussão, que é a transferência do ônus da tributação do contribuinte direto, legal ou jurídico para o contribuinte de fato²⁰.

2.2 IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados é da competência da União e está consignado no art. 153, IV, CF/88.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]
IV - produtos industrializados;²¹

No § 3º. deste mesmo artigo pode-se constatar que o IPI tem como base econômica a operação com produtos industrializados, ou seja, alcança o negócio jurídico que tenha por objeto

²⁰ Coêlho, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário** – Rio de Janeiro: Forense, 2008, p XXXX.

²¹ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

qualquer bem decorrente de processo de industrialização.²² Desta forma, o imposto incidirá sobre a operação de produto industrial e não sobre a venda ao consumidor, ou seja, não importa se o produto é industrializado mas o que se deve levar em consideração é a tributação quando ocorre a produção.

Na lei 4.502/64 em seu artigo 3º. consigna que “estabelecimento produtor é todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto”. Já no parágrafo único do mesmo artigo a operação de industrialização é aquela operação que altere a natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto.

Já o art. 46 do CTN em seu parágrafo único, considera como produto industrializado todo aquele que tenha sido submetido a qualquer tipo de operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para quando for consumido.

A CF/88 quando, também, se refere ao termo “operação” está admitindo que envolve apenas a operação na indústria sem necessariamente a transferência de titularidade do objeto. Da mesma forma quando a CF/88 fala do produto o distingue de forma clara de mercadoria, pois esta é destinado exclusivamente ao comércio, enquanto aquele é destinado ao comércio, ao consumo ou qualquer outra destinação²³. Já o termo industrializado é quando há o processo de industrialização em algum momento como está consignado no precedente do STJ:

3. A hipótese de incidência do IPI ocorre em ciclo único, no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do fabricante, onde ela sofre o processo de industrialização. 4. [...]²⁴

No art. 51 do CTN há a referência de quem é o contribuinte do imposto:

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.²⁵

²² Paulsen, Leandro, José Eduardo Soares de Melo, **Impostos federais, estaduais e municipais**, 8. ed. rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 91

²³ Idem, ibidem, p. 92

²⁴ Idem, ibidem, p. 93

²⁵ BRASIL, Lei 5172/1966, Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm, Acesso em 07/09/2014

Para a instituição do IPI a CF/88 estabelece alguns critérios a serem respeitados. O art. 150, § 1º, estabelece exceção ao princípio da anterioridade de exercício relativamente ao IPI. Já o art. 153, § 3º, atenua o princípio da legalidade e § 3º do mesmo art. estabelece como deve ser instituído o IPI.

O princípio da legalidade é atenuado na medida em que o Poder Executivo pode alterar as alíquotas quando são atendidas as condições e limites da lei, dando maior flexibilidade, pois não há necessidade que o Congresso Nacional seja provocado para tal alteração.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.²⁶

Com relação a anterioridade do exercício o dispositivo constitucional consigna que a instituição e majoração do IPI não estão submetidos ao princípio da anterioridade. Tal exceção traz, da mesma forma da atenuação da legalidade, uma maior flexibilidade ao Poder Executivo. Mas, vale salientar, que essa exceção não é de forma plena, pois, o Executivo precisa atender ao princípio da anterioridade nonagesimal. Sendo assim, para alteração de alíquota se faz necessário se submeter a um lapso temporal de noventa dias para que a alteração comece a vigorar. Um exemplo clássico foi quando o Poder Executivo Federal majorou o IPI dos automóveis através do Decreto 7.567/2011. Mas o STF na ADI 4.661 MC, julgou inconstitucional o art. 16 que conferia vigência imediata para tal majoração.²⁷

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

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

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos

²⁶ BRASIL. Idem, ibidem

²⁷ Paulsen, Leandro, José Eduardo Soares de Melo, **Impostos federais, estaduais e municipais**, 8. ed. rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 93

previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)²⁸

Outro princípio constitucional a ser observado quando da instituição do IPI é o da seletividade.

A seletividade implica em ter alíquotas diferentes de acordo com a essencialidade do produto, ou seja, cada produto, individualmente considerado, quando constatado que é essencial para a vida das pessoas, tem a sua tributação diferenciada. Isso não quer dizer que só por que é essencial tenha o direito de ser obrigatoriamente isento de tributação.²⁹

A CF/88 não deixa margem para que o legislador opte pela essencialidade ou não do produto. As alíquotas do IPI devem obedecer o princípio da essencialidade baseado no art. 153, § 3º., I, CF/88.

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;³⁰

Desta forma, as alíquotas do IPI devem, obrigatoriamente, ter a variação de acordo com a essencialidade sob pena de serem consideradas inconstitucionais.

Esse princípio tem ligação estreita com o da capacidade contributiva. O tributo incide em relação inversa com a essencialidade do produto, ou seja, quanto mais essencial menor será a alíquota.

É certo que os produtos essenciais são consumidos por todos e por isso tem uma menor tributação. Por outro lado, os não essenciais são consumidos por pessoas que já tiveram suas necessidades primárias satisfeitas e podem pagar por um produto com valor maior e tributação também mais elevada. Desta forma, vemos que o princípio da capacidade contributiva está atendido.³¹

²⁸ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

²⁹ Paulsen, Leandro, José Eduardo Soares de Melo, **Impostos federais, estaduais e municipais**, 8. ed. rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 94

³⁰ BRASIL. Idem, ibidem

³¹ Paulsen, Leandro, José Eduardo Soares de Melo, **Impostos federais, estaduais e municipais**, 8. ed. rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 91

Tal critério constitucional serve, também, para inibir o uso de determinados produtos, considerados além de não essenciais, prejudicam a saúde ou a vida em sociedade, como o caso do cigarro. Esse produto tem a alíquota de 330% para que o seu consumo seja cada vez menor.

O critério consignado no art. 153, § 3º., II, é o da não cumulatividade, determinando que o IPI será não cumulativo e se compensa em que for devido em cada operação com o montante cobrado anteriormente.

Art. 153

[...]

§ 3º.

[...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;³²

Tal critério tem como finalidade impedir que o imposto incida várias vezes na cadeia produtiva onerando demasiadamente o valor final do produto. Sendo assim, cada etapa da cadeia produtiva terá a compensação do imposto que já foi pago, ou seja, o produtor se credita quando da entrada da matéria-prima em sua linha de produção para posterior dedução na hora da saída do produto ou insumo para outra indústria.

Tal critério não depende de regulamentação, pois o ditame constitucional confere a regra o poder de ser por si só implementada beneficiando o contribuinte. O legislador não pode de modo algum se esquivar dessa ordem imperativa.

2.3 ICMS

Para iniciar a análise deste imposto, vale salientar que quando da promulgação da Emenda Constitucional n. 18 de 1965 houve a criação da tributação sobre o valor agregado sobre a várias etapas da cadeia econômica relativa a circulação de bens e serviços. Em tal Reforma Tributária (1965), a União ficou com a competência de tributar os produtos industrializados, os Estados a

³² BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

circulação de mercadorias e os Municípios a prestação de serviços. Tal configuração manteve-se até as Constituições de 1967 e de 1969.

Já com a Carta Magna atual o ICM deu lugar ao ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações). Desta forma, além das mercadorias há a incidência sobre comunicações, serviços de transportes, salvo os intramunicipais, sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais que eram da competência da União tributar. Na CF/88 tais assuntos estão relacionados no art. 21, onde estão relacionadas todas as competências da União.

Desta forma, a CF/88 conferiu a competência de instituir e cobrar o ICMS aos Estados e ao Distrito Federal, mesmo que a operação e as prestações que geram a obrigação tributária se iniciem no exterior.

Sendo o ICMS um imposto indireto não há uma ligação entre o ônus tributário e o evento que o gera, o fato gerador, pois não apura a capacidade tributária do consumidor que está pagando pela mercadoria ou serviço, pois se uma pessoa compra um produto, sendo rica ou pobre vai pagar o mesmo valor pelo bem e o imposto que está ali embutido.

Na CF/88 a competência para instituir o ICMS coube aos Estados como está consignado no art. 155.

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)³³

Primeiramente salta aos olhos que tal imposto refere-se a cinco tipos de impostos:

- a) Imposto sobre operações mercantis, ou seja, circulação de mercadoria;
- b) Imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) Imposto sobre serviços de comunicação;
- d) Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

³³ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

e) Imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.³⁴

A lei diz que o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, qualquer das operações relativas aos cinco itens acima descritos.

Art. 155

[...]

§ 2.º 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;³⁵

É possível perceber que o ICMS é um imposto não cumulativo, ou seja, há compensação do valor devido em cada operação com a finalidade de não onerar tanto o valor final do produto.

Art. 155

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;³⁶

No inciso III, nota-se uma diferença significativa em relação ao imposto da União (IPI): poderá ser seletivo. Sendo assim, como está consignado no texto constitucional o ICMS em função da sua essencialidade poderá ser seletivo. Embora haja a faculdade para edição do ICMS como seletivo, não se pode usar da conveniência e oportunidade para utilizar tal critério, mas deve-se obediência aos preceitos constitucionais, pois pode haver arbitrariedades como no caso de aumentar a alíquota do ICMS em bens de primeira necessidade para que haja uma elevação na arrecadação.

A alíquota do ICMS a ser recolhida é a interna do Estado de onde saiu a mercadoria para o consumidor final, mesmo que o destino seja um local diverso, como por exemplo outro Estado ou tenha sido negociada através de uma filial em outro Estado. O que vale é de onde a mercadoria foi faturada e não o seu local de destino, assim decidiu o STJ: O ICMS deve ser recolhido pela alíquota

³⁴ Carazza, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28. ed. – São Paulo, Malheiros Editores Ltda, 2012, p 1090.

³⁵ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

³⁶ BRASIL. Idem, ibidem

interna, no Estado onde saiu a mercadoria para o consumidor final, após a sua fatura, ainda que tenha sido negociada a venda em outro local, através da empresa filial.³⁷

Vale salientar que a matéria de fixação de alíquotas é de competência do Legislativo. Tanto o Legislativo Estadual que utiliza de sua competência para preservar a autonomia do Estado, como do Senado que mantem o equilíbrio Federativo. Tal competência nunca é do Executivo Estadual, pois, assim seria um estímulo a guerra fiscal, assunto que será tratado mais adiante.

Por outro lado, ao Senado é facultado fixar as alíquotas máximas e mínimas com a finalidade de resolver os conflitos onde estão envolvidos os Estados, através de uma resolução de iniciativa da maioria absoluta de seus membros necessitando, ainda, de dois terços para aprova-la, assim consignado no art. 155, V, b, da CF/88.

2.4 ISS

De acordo com a CF/88 o ISS é definido como imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, exceto os serviços definidos como de transporte interestadual e intermunicipal e de telecomunicações.

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)³⁸

O fator gerador o ISS, a prestação de serviços e não o serviço em si, é constante de uma lista anexa à Lei Complementar 116/2003, mesmo que tal atividade não constitua atividade preponderante do prestador de serviço. Dessa forma,, vemos que o contribuinte do imposto é o prestador de serviço.

O local da prestação do serviço para o recolhimento do imposto é o local do estabelecimento do prestador, e não sua falta o local do domicilio do prestador. A exceção a essa regra está descrita

³⁷ Paulsen, Leandro, José Eduardo Soares de Melo, **Impostos federais, estaduais e municipais**, 8. ed. rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013

³⁸ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

no art. 3º. nos incisos I a XXII da LC 116/2003 que relaciona as hipóteses em que o imposto deve ser recolhido no local do serviço.

LC 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.³⁹

A prestação de serviço que está consignada no art. 156, III, da CF/88 é uma obrigação de fazer uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo negativo à obrigação de dar (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros⁴⁰).

Quando há a incidência do ISS há também a exclusão da incidência de outros impostos, como o ICMS ou IOF, relativamente a atividade de prestação de serviços, mesmo que tal atividade seja complementar. Um exemplo típico é quando da venda de um elevador por uma empresa que cobra o ICMS por tal atividade. Mas quando da sua manutenção, por haver a prestação de um serviço, será devido o ISS. Mas tal atitude não é válida quando a prestação de serviços é uma atividade meio, como por exemplo, quando há a concessão de empréstimo por uma entidade financeira que tem a incidência do IOF. Mas se para obter tal empréstimo seja necessário abrir uma conta corrente, tal serviço por ser uma atividade meio, não pode haver a incidência do ISS por ser um ato integrante a operação de empréstimo e não uma atividade distinta.

2.5 PIS e COFINS

O PIS e o COFINS são contribuições de seguridade social sobre a receita ou o faturamento das empresas ou equiparados. De acordo com a CF/88 no artigo 195, I, b, outorga competência a União para instituição contribuição sobre a receita e o faturamento, redação dada pela emenda 20 de 1998.

³⁹ BRASIL, Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm, Acesso em 07/09/2014

⁴⁰ Paulsen, Leandro. Curso de direito tributário: completo / Leandro Paulsen. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 339

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
 I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
 b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)⁴¹

A CF/88 recepcionou as duas contribuições que havia sobre o faturamento. O PIS/PASEP (PIS é uma contribuição das empresas destinada a programa voltado aos trabalhadores empregados e o PASEP é contribuição dos entes políticos destinada a programa voltado aos servidores públicos) foi instituído pela LC 07/70 em caráter permanente e o FINSOCIAL foi instituído em caráter provisório pelo DL 1.940/82 até que fosse instituída uma nova contribuição sobre o faturamento, com suporte no art. 195, I, sobre os termos do art. 56 do ADCT, sendo depois substituído pelo COFINS.⁴²

Segundo Leandro Paulsen

Entende o STF que faturamento corresponde ao produto das atividades que integram o objeto social da empresa, ou seja, as atividades que lhe são próprias e típicas, assim a receita da venda de mercadorias, da prestação de serviços, da atividade seguradora, da atividade bancária, da atividade de locação de bens móveis e imóveis etc. Daí por que considera que, sob a égide da redação original, não poderiam ser alcançadas pelas contribuições sobre o faturamento (PIS e COFINS) as receitas dissociadas do objeto da empresa, como a obtida com a alienação eventual de um bem do ativo fixo por empresa não dedicada a venda desse tipo de bem ou a obtida com aplicação financeira realizada por empresa que não tem como objeto tal atividade. Ao tentar abranger na contribuição sobre o faturamento todas as receitas da empresa, o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 incorreu em inconstitucionalidade.⁴³

Nota-se, então, que houve um alargamento da base econômica com a finalidade de permitir tanto do faturamento como da receita que envolve as receitas oriundas do objeto social da empresa, o faturamento, e também as receitas ditas como não operacionais que são aquelas eventuais ou acessórias.

Vale salientar, que a CF/88 alargou muito o conceito de receita tornando-o maior que o de faturamento. Mas não se pode entender que todo ingresso ou lançamento contábil constitui receita

⁴¹ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 14/09/2014

⁴² Leandro Paulsen, **Curso de Direito Tributário: Completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p 215.

⁴³ Idem, ibidem, p 215.

tributável. Precisa-se analisar a amplitude do conceito de receita segundo a perspectiva da capacidade contributiva, não podendo o legislador fazer incidir contribuição sobre as indenizações ou ressarcimentos e recuperações de custos tributários.⁴⁴

Assim, sobre os valores recebidos a título de repetição do indébito tributário, não incide COFINS. Do mesmo modo, não incide COFINS sobre os créditos de ICMS, IPI, PIS e COFINS que evitam a cumulatividade de tais tributos ou mesmo sobre os créditos presumidos de IPI que visam a compensar o PIS e a COFINS suportados de fato pelo exportador quando da aquisição de produtos. Também não é dado ao legislador tributar ingressos relativos a valores recebidos em nome de terceiros. Aliás, a Lei 9.718/98, em seu art. 3º, § 2º, inciso III, chegou a determinar a exclusão, da base de cálculo da COFINS e do PIS, dos valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica. Ocorre que o dispositivo remetia a normas regulamentares que jamais foram editadas, restando, posteriormente, revogado. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA manifestaram-se no sentido de que o referido inciso III constituía simples explicitação dos parâmetros constitucionais para a incidência das contribuições. Mas, se, de um lado, só se pode instituir contribuição sobre a receita do contribuinte e não sobre a receita de terceiros, de outro, não há direito constitucional dos contribuintes de deduzirem da base de cálculo despesas que tenham para com fornecedores de bens e serviços, ou seja, não há direito à tributação sobre o “lucro bruto”, conforme pretenderam muitos contribuintes. Do contrário, poderíamos chegar à conclusão de que toda e qualquer empresa simplesmente intermedeia a aquisição de bens e serviços, bastando para isso que especifique no contrato os seus custos, de modo que passassem a ser considerados meros repasses.⁴⁵

Conforme está consignado no art. 149, § 2º, I, da CF/88 as receitas resultantes da exportação de mercadorias e serviços não podem incidir PIS e COFINS.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)⁴⁶

Mas quando se fala em importação há a incidência dessas contribuições. Desta forma, o legislador equilibrou a carga tributária deixando a importação semelhante àquela que tributa o

⁴⁴ Leandro Paulsen. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p 216

⁴⁵ Idem, ibidem, p 216

⁴⁶ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 15/09/2014

produto nacional quando são comercializados internamente. Quando o comerciante vende uma mercadoria dentro do país, está sempre sujeito a tributação do PIS e do COFINS sobre a receita. No entanto, nas importações, como não pode cobrar o exportador do bem que está em outro país, o dever de recolher o tributo passa a ser do importador, baseado na lei 10.865/2004.

Conforme leciona Leandro Paulsen⁴⁷ existem dois regimes jurídicos tanto para o PIS como para o COFINS que são o cumulativo ou comum e o não cumulativo. Seja qual for o regime a União é o sujeito ativo, ou seja o credor.

No regime comum ou cumulativo as contribuições incidem sobre o faturamento as empresas em toda cadeia do produto sem haver qualquer dedução mediante apuração e compensação de créditos e nem qualquer ajuste posterior. O fato gerador é o faturamento da empresa e o pagamento é feito através da incidência da alíquota sobre o faturamento. Ou seja, a base de cálculo é a receita operacional bruta da pessoa jurídica sem qualquer dedução dos custos, despesas ou encargos. As pessoas jurídicas que estão sujeitas a incidência cumulativa são as de direito privado e as equiparadas pela legislação de imposto de renda apuram o imposto de renda com base no lucro presumido.

Já o regime não cumulativo é cabível para as empresas que são tributadas no imposto de renda através do lucro real, ou seja, somente as empresas de porte maior são alcançadas por este regime. Neste regime permite-se o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas ou encargos.

A lei que rege as duas contribuições com relação ao regime cumulativo é a 9.718/1998. Já a do regime não cumulativo são duas uma para o PIS (Lei 10.637/2002) e outra para o COFINS (Lei 10.833/2003).

2.6 CIDE – combustível

Essa contribuição teve sua criação a partir da lei nº 10.336/2001 e incide sobre a importação e comercialização de gasolina, diesel, querosene de aviação e derivado, óleos combustíveis, gás

⁴⁷ Leandro Paulsen, **Curso de Direito Tributário: Completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p 216

liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e álcool etílico combustível.

Art. 1º Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se refere os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º O produto da arrecadação da Cide será destinada, na forma da lei orçamentária, ao:

I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;

II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e

III - financiamento de programas de infraestrutura de transportes.⁴⁸

⁴⁸ BRASIL, Lei 10.336 de dezembro de 2001, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm, acesso em 29/09/2014

3 PROBLEMAS DE CONVIVÊNCIA ENTRE OS TRÊS IMPOSTOS

3.1 A complexidade das legislações

Com a complexidade da legislação tributária brasileira e especialmente ao que diz respeito aos tributos indiretos, pois, são seis tributos indiretos com uma grande diversidade de legislações. Como nota-se no quadro abaixo extraído da cartilha do Ministério da Fazenda.⁴⁹

Tributo	Competência	Regime	Base de Incidência
IPI	Federal	Não cumulativo	Importação e produção de produtos industrializados
COFINS	Federal	Misto	Importação, produção e comercialização de bens e serviços
PIS	Federal	Misto	Importação, produção e comercialização de bens e serviços
CIDE – combustíveis	Federal	Cumulativo	Importação e comercialização de petróleo e gás natural e seus derivados
ICMS	Estadual	Não cumulativo	Circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
ISS	Municipal	Cumulativo	Prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos na base do ICMS, definidos em lei complementar

Tabela 1 – Tributos Indiretos

Conforme a cartilha tal sistema tem como principal consequência os altos custos burocráticos que as empresas assumem para gerir o sistema de pagamento de tributos.

A cumulatividade que retrata o gráfico diz respeito ao pagamento de um tributo em uma etapa da cadeia produtiva que não gera crédito nas etapas seguintes. Desta forma as distorções são evidentes como a uma ineficiente organização da estrutura produtiva, a elevação dos custos de investimentos e das exportações e o favorecimento das importações.⁵⁰

⁴⁹ BRASIL. Cartilha do Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>. Acessado em 01/11/2014, p. 4

⁵⁰ Idem, ibidem, p 5

Como dito anteriormente, os custos para investir aumentam, pois, o prazo se torna longo para recuperar os créditos dos impostos pagos sobre os bens de capital. Como exemplo da cartilha do Ministério do Trabalho “uma empresa leva 48 meses para compensar o ICMS pago quando se adquire uma máquina e 24 meses para compensar o PIS/ CONFINS”.⁵¹

Em relação especificamente os IPI e ICMS, em se tratando de circulação de bens e serviços existem alguns pontos que os interligam, o qual gera bitributação constitucionalmente autorizadas.

Os dois impostos incidem sobre a circulação de mercadorias, sendo que o primeiro é precedido de um processo industrial e o segundo não se faz necessário tal processo.

Por outro lado, quando se fala em ISS não se faz tal ligação com os impostos federal e estadual (IPI e ICMS), pois, não existe uma operação que inclua ao mesmo tempo a prestação de um serviço e circulação de mercadorias. A CF/88 em seu art. 155, §2º., IX, b:

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

[...]

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

[...]

IX - incidirá também:

[...]

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;⁵²

Não existe aqui a prestação de um serviço e de uma circulação de mercadoria, mas sim uma única prestação que faz com que haja a incidência de um único imposto, o estadual.

Vale salientar também, que a convivência do ISS com IPI também não acontece, pois, a transformação de um bem só pode ser através de uma prestação de serviço ou de uma produção industrial.

No texto constitucional a competência dos municípios é residual em se tratando de ISS, pois, tal imposto tem sua competência nos serviços municipais, desde que tais serviços não sejam de competência da União ou dos Estados.

Conforme o art. 156, III, da CF/88 a Lei Complementar irá definir quais os serviços que deverão ser tributados pelo imposto municipal. Para dirimir conflitos a Constituição Federal tem como instrumentos a definição dada pela lei complementar quais os serviços serão tributados pelo

⁵¹ BRASIL, Cartilha do Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>. Acessado em 01/11/2014, p. 5

⁵² BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

município, conforme ao art. 156, III, CF/88, em total paridade com os fatos geradores dos outros impostos, conforme, também, definidos em lei complementar, no art. 146, III, CF. Esses modelos são gerados a partir das bases econômicas estabelecidas nos arts. 153, IV e 155, II e seu § 2º, IX, tendo assim um poderoso instrumento para que os eventuais conflitos de competência entre os entes da federação sejam resolvidos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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;

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

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

[...]

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;

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

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.⁵³

Sendo assim, a nossa Constituição Federal, deixando a cargos dos entes a instituição das normas em relação ao IPI, ICMS e ISS, que são impostos indiretos, faz com que exista uma falta de harmonização das legislações resultando em diversos problemas no que diz respeito a área fiscal e judicial, pois acarreta em contrariar os princípios constitucionais consagrados, como por exemplo a isonomia tributária (ou princípio da igualdade que é consagrado no art. 5º. da CF/88 quando diz que todos são iguais perante a lei e não podendo assim haver tratamento diferenciado entre pessoas

⁵³ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

que estão na mesma situação, excetuando no caso de impostos progressivos quando uma pessoa que ganha mais deve pagar uma alíquota maior de imposto), a capacidade contributiva (os impostos sempre que possível devem ter caráter pessoal e serem regulados de acordo com a capacidade contributiva de cada um) e a finalidade social do tributo, pois o tributo deixando de ser arrecado ou sendo arrecado em alíquotas reduzidas faz com que haja uma concorrência desleal entre as empresas de diferentes estados e municípios e propicie, ainda mais, a guerra fiscal entre os entes da federação.

Não há um limite para que os estados e municípios editem leis que se referem ao ICMS e ao ISS. Essa quantidade enorme de legislações dificulta a dia-a-dia dos juristas, doutrinadores e principalmente das empresas. Há, ainda, uma dificuldade enorme na interpretação das legislações no que diz respeito ao cumprimento da obrigação principal e das obrigações acessórias que envolvem a identificação da base tributável, o cálculo do tributo, o que pode ser estornado e que não pode, ainda o preenchimento de diversas guias, notas fiscais, gerando um custo direto para a empresa com a criação ou contratação externa de pessoal especializado em soluções tributárias.

As dificuldades com a legislação não estão somente a cargo das empresas mas também em nosso judiciário, pois com essa imensidão de legislações que existem e seus inúmeros decretos torna-se difícil a compreensão tanto para os aplicadores do direito que tem que julgar com base nessa confusa e infinita legislação. Os cidadãos, que são os maiores interessados nisso tudo, ficam alheios as fórmulas complicadas de pagamento, apuração e recolhimento dos impostos.

Tanta divergência torna a carga tributária pesada para os empresários que colocam tal custo embutido no preço do produto fazendo com que o real contribuinte dessa legislação catastrófica seja na verdade a sociedade. Se houvesse maior racionalidade em relação a instituição desses impostos criando um imposto que unificasse eles criando assim uma única legislação.

3.2 A guerra fiscal

Entende-se por guerra fiscal a concessão de benefícios fiscais mediante negociações caso a caso e sem qualquer coordenação, gerando uma enorme insegurança para os investidores.⁵⁴

⁵⁴ Brasil, Cartilha do Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>. Acessado em 01/11/2014, p 7.

Uma empresa que investe em nosso país não tem como prever se seu concorrente vai receber algum tipo de incentivo concedido por algum ente da federação que inviabilize a sua atividade ou até mesmo precise reduzir o seu ritmo de investimento. Tal cenário traz uma insegurança para os empresários que podem até vir a deixar de investir no Brasil.

Pode-se ainda salientar, que tal situação de insegurança também atinge as empresas que recebem tais incentivos pois a qualquer momento uma decisão judicial pode tornar tal concessão inconstitucional e chegando a casos de obrigar a contribuição retroativa.

A Jurisprudência do STF é pacífica quando o assunto é a guerra fiscal entre os Estados membros. Pois a suprema corte diz que deve ser observado o que dispõe o art. 155, § 2º., XII, g da CF/88:

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

[...]

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

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.⁵⁵

Para que seja, assim evitada a guerra fiscal, no que diz respeito ao ICMS, como está no julgado do STF: “Conflita com o disposto nos arts. 150, § 6º., e 155, § 2º., XII, g, da CF decreto concessivo de isenção, sem que precedido do consenso das unidades da Federação.⁵⁶ Já em outro julgado: É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedem ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do Confaz, por violação aos arts. 150, § 6º., e 155, § 2º., XII, g, da CF, os quais repudiam a denominada guerra fiscal”⁵⁷. Desta forma fica evidente que há a necessidade de prévia autorização de convênio celebrado através do Conselho Nacional de Política Fazendária, conforme a LC 24/1975.

Mas do modo que a nossa Carta Magna está atualmente definida tende a resultar na Guerra fiscal, pois há a disputa para obter mais receita ou mesmo a renúncia para obtenção de

⁵⁵ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em 07/09/2014

⁵⁶ ADIn 2.376, rel. Min. Marco Aurélio, j. 01.06.2011

⁵⁷ STF, ADIn 1.247, rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, j. 01.06.2011

investimentos de empresas que por muitas vezes não repassam tal benefício a sociedade e ainda incentiva uma concorrência desleal entre as empresas no sentido de ganhos maiores em suas margens de lucro.

Quando da concessão de um benefício fiscal por parte de um estado ou município para que uma empresa se instale, outro ente tenta oferecer mais vantagens fiscais. Vale salientar que a disputa deveria ser através de oferecimento de vantagens no que diz respeito a infraestrutura, como exemplo, estradas, portos, aeroportos para escoar a produção e não meramente incentivos que só beneficiarão o empresário que ali se instala.

É bem verdade que os empregos gerados com a instalação dessas novas unidades empresariais trazem um alento a regiões, como por exemplo o Nordeste, onde as pessoas se deslocavam em outras épocas para o Sul e Sudeste para conseguir uma melhor condição de vida.

O procedimento de concessão de incentivos fiscais passa pelo oferecimento de descontos para pagamento dos impostos e maiores prazos para pagá-los. Dessa forma, salienta-se que quando o benefício é concedido para que a empresa se instale e gere empregos sem prazo final para sua saída traz vantagens a sociedade. Mas há casos em que o final do prazo da concessão do benefício, quando a empresa começaria a pagar os impostos, tenta através de manobras encerrar as atividades e barganhar novos incentivos em outros estados ou municípios deixando a comunidade sem a melhora que se pretendia implantar com o pagamento dos impostos a partir daquele momento.

Desse modo, não há um ideal de crescimento igualitário entres as regiões fazendo com que algumas regiões tenham mais a oferecer do que outras e dessa forma trazendo uma desigualdade social em que hoje se ver, principalmente quando se fala em Sul/Sudeste e Norte/Nordeste.

Tal concessão de benefícios não traz os resultados esperados, pois quase sempre não há o cumprimento, pelas empresas, das regras impostas para a sua implantação naquele local.

Ainda, é possível salientar que tal incentivo pode ser mascarado no sentido de que os estados manipulam os benefícios fiscais, os municípios, também, usam de tal atitude quando uma empresa inscrita no seu território presta serviço no município vizinho e burlam a venda trocando o verdadeiro local da prestação para conseguir uma alíquota menor.

4 O IVA E SUAS SOLUÇÕES PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: A SIMPLIFICAÇÃO E O FIM DA GUERRA FISCAL.

O nosso país, nos últimos anos, conseguiu um crescimento forte e equilibrado diminuindo a desigualdade e elevando a confiabilidade internacional. Mas, ainda temos um sistema tributário que leva os investidores a desconfiança. Um sistema onde a guerra fiscal faz com que empresas invistam em locais com um menor desenvolvimento mas que podem com o passar dos anos seus investimentos serem engolidos por uma decisão judicial.

A utilização de incentivos fiscais com o intuito de receber investimentos aumentou consideravelmente a partir de 1964, aumentando assim os estímulos de natureza tributária para a busca do desenvolvimento econômico sustentável. Todo incentivo fiscal quando está de acordo com os ditames constitucionais e não firam o pacto federativo é bem vindo para reduzir as desigualdades e promover o bem comum. Para isso, a Constituição Federal tem princípios que devem ser levados em conta na concessão desses incentivos, como a ordem social e econômica. Na atualidade é muito comum a concessão de incentivos fiscais violando o pacto federativo. Ou seja, muitas das unidades federativas concedem incentivos de forma unilateral sem respeitar o sistema constitucional, não submetendo tal incentivo ao CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária). Este conselho é formado por representantes dos Estados, Distrito Federal e da União.⁵⁸

A Proposta de Emenda à Constituição 233/08 (PEC 233/08) prevê a extinção de contribuições sociais vinculadas à Seguridade Social, como Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) e do Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP). Esses recursos seriam incorporados ao novo Imposto de Valor Agregado (IVA Federal).

Dentre as alterações previstas no texto da PEC 233/08, podemos encontrar a criação do IVA-F (Imposto sobre o Valor Agregado - Federal), que pretende unificar o PIS, a COFINS e a CIDE que incidem sobre a receita das empresas e serão então, cobrados de forma unificada. Por outro lado a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) deverá ser incorporada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

⁵⁸ Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal / Ives Granda da Silva Martins, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto coordenadores. – São Paulo : MP Ed., 2007. p. 48/57

A desoneração proposta para a folha de pagamento prevê que as empresas não mais recolham o salário-educação que hoje é cobrado à alíquota de 2,5% sobre o valor da folha. Existe ainda a proposta de redução da alíquota para a contribuição à Previdência Social por parte das empresas. A intenção é reduzir um ponto percentual ao ano da atual alíquota de 20% até chegarmos em 14%.

A PEC ainda prevê a criação de um novo ICMS com legislação unificada e que será cobrado no estado de destino das mercadorias, o que, de acordo com o governo, deve inviabilizar a chamada "guerra fiscal" entre os estados. Para compensar eventuais perdas de receita pelos estados, será instalada uma câmara de compensação com a criação do Fundo de Equalização de Receitas (FER), formada por 1,8% da arrecadação dos impostos federais. O dinheiro será usado para ressarcir estados que perderem arrecadação com o novo ICMS.

Outra medida será tornar imediato o aproveitamento do crédito do ICMS no caso de produtos para exportação. O novo tributo não incidirá sobre operações de exportação e as empresas que tiverem pago o novo ICMS poderão utilizar esse crédito para o pagamento de novos impostos, o que hoje só pode ocorrer com o próprio ICMS, e se houver débito do mesmo.

Por outro lado, o projeto da PEC 31/2007 obrigará a União a ressarcir (compensar prejuízo) estados e municípios pelas perdas que os incentivos fiscais causam aos cofres estaduais e municipais.

Para isso, altera a Constituição da República, de forma que a União, ao conceder incentivos fiscais, faça utilizando seus próprios recursos, sem atrapalhar a arrecadação de impostos.

O projeto, ainda, criará um Sistema de Integração Tributária, para facilitar a concessão de benefícios e incentivos fiscais.

São alguns pontos do projeto:

I - Unificar e nacionalizar a legislação do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços);

II - transformar o PIS/PASEP e a COFINS (contribuições sociais) em um único imposto federal;

III - transformar a CPMF em contribuição permanente, com caráter primordialmente fiscalizatório;

IV - estabelecer uma série de mecanismos com o objetivo de melhorar a administração tributária, controlar a carga tributária, proteger o meio ambiente e combater a desigualdade regional;

V - reforçar as finanças públicas federal, estaduais e municipais, de modo que o dinheiro que os Estados e Distrito Federal recebem para a União seja mais flexibilizado, além de criar um mecanismo próprio para o pagamento dos precatórios municipais (dívida que o poder público tem, maior que 60 salários mínimos, e determinada pela justiça).

Já a resolução n. 70/2014 trata da glosa de créditos decorrentes de benefícios fiscais concedidos indevidamente.

Foi publicado no dia 29 de julho de o Convênio ICMS 70/2014, que trata sobre a concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ; e, ainda, sobre a concessão ou prorrogação dos benefícios já existentes nos casos em que trata o referido convênio.

Nos termos do art. 155, § 2.º, XII, 'g', da Constituição Federal, cabe a Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados. Como a Lei Complementar nº 24, de 07.01.75, foi recepcionada, expressamente, pelo § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, permaneceu no Sistema Tributário Nacional a sistemática utilizada anteriormente à edição da Constituição de 1988 para a concessão e revogação de isenções e incentivos fiscais relativos ao ICMS, ou seja, cabe ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão deliberativo encarregado de promover a celebração de Convênios, concedendo ou revogando isenções, reduções de Base de Cálculo, créditos presumidos e outros incentivos e benefícios fiscais relacionados ao ICMS.

Como todo e qualquer benefício fiscal no âmbito do ICMS somente pode ser concedido mediante aprovação prévia do CONFAZ, nos casos em que um Estado Membro se depare com um benefício fiscal concedido por outro Estado Membro, sem a aprovação do Órgão, poderá o respectivo estado Membro, destinatário da mercadoria, glosar os créditos decorrentes do benefício indevido, isto é, excluir no todo ou em parte o crédito de ICMS destacado na nota fiscal de entrada interestadual que não corresponde a um recolhimento efetivo na unidade federativa de origem, e cobrar do contribuinte a diferença resultante.

Através deste convênio, pretende-se, portanto, a anistia e remissão dos créditos tributários constituídos em decorrência de benefícios fiscais concedidos pelos Estados Membros e Distrito Federal até a data de publicação do referido convênio, sem aprovação pelo CONFAZ.

Entretanto, para tornar eficaz o Convênio, foram impostas aos Estados e Distrito Federal algumas condições: as unidades federadas, até 90 (noventa) dias da data de produção de efeitos do convênio, deverão: I - publicar, nos seus respectivos Diários Oficiais, relação contendo a identificação de todos os atos normativos relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, já concedidos; II - efetuar o registro e o depósito, junto à Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, mencionados no item anterior.

Caso as unidades federadas não cumpram com os requisitos estabelecidos, poderão os Estados e o Distrito Federal manter os créditos decorrentes de glosas dos benefícios fiscais concedidos sem permissão.

Com tudo isso, o Poder Judiciário tem se posicionado no sentido de declarar inconstitucional qual lei estadual sem a deliberação do CONFAZ. Assim, existe uma Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal de nº 69 que uniformiza a inconstitucionalidade da concessão do ICMS sem aprovação prévia do CONFAZ. Se aprovada sem qualquer modificação as empresas que foram beneficiadas por qualquer tipo de incentivo fiscal para se instalar em determinada região perderá tal incentivo além de ter que devolver os impostos não recolhidos desde 2008. As consequências econômicas e sociais seriam desastrosas, pois, poderiam diminuir o ritmo de investimentos e até mesmo inviabilizar outros.⁵⁹

Mas no dia 04 de novembro de 2014 o projeto de lei que convalida os incentivos fiscais foi aprovado pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado. Tal projeto permite que o CONFAZ autorize a convalidação de incentivos e benefícios fiscais de ICMS concedidos no passado, mesmo que sem a concordância do órgão anteriormente. Desta forma, não haverá a necessidade dos contribuintes devolverem o que foi abatido do imposto por causa dos benefícios.⁶⁰

Vale salientar, que esse projeto de lei só vem corroborar com a ideia de que se vive no país uma insegurança jurídica em relação a tributação. Se sempre que houver a necessidade de uma lei

⁵⁹ ROVER. Tadeu. <http://www.conjur.com.br/2014-mai-17/ameaca-supremo-aprovar-sumula-guerra-fiscal-mobiliza-congresso> Conjur – Ameaça de nova Súmula sobre Guerra fiscal mobiliza Congresso. p 1, acessado em 01/11/2014.

⁶⁰ <http://www.conjur.com.br/2014-nov-07/tributaristas-elogiam-pl-convalida-incentivos-fiscais-estaduais> , Acessado em 10/11/2014

para convalidar uma situação, o mercado terá sempre a sensação de insegurança e medo no sentido de trazer ainda mais investimentos.

Precisa-se buscar meios que aperfeiçoem a arrecadação e seja um instrumento para fortalecer o pacto federativo. Não pode haver uma política de tributação como a que é adotada atualmente que afasta investimentos e promove perda de arrecadação.

Por outro lado, em implantando uma simplificação da carga tributária e melhorando significativamente a qualidade da arrecadação a consequência em um médio prazo seria a criação de novos postos de trabalho, uma possível redução nos preços para o consumidor final e principalmente traria mais empresas para a formalidade. Além de tudo isso, as empresas que hoje são regulares e pagam seus impostos arrecadariam com melhor qualidade e reduziria a sonegação fiscal aumentando, assim, a arrecadação.

Mas vale salientar, que o principal imposto e o que agrava a guerra fiscal, o ICMS, seria o mais afetado. Pois, a proposta seria, em relação as transações interestaduais, a cobrança no Estado de destino. Mas tal proposta não poderia ser de pronto aplicada, pois afetaria em demasia a distribuição das receitas. Sendo assim, a Lei Complementar que irá vir para complementar a Emenda Constitucional que criará o IVA, além de estabelecer alíquotas, como as que hoje existem nos anexos da lei do super simples, Lei Complementar 123 de 2006⁶¹, irá também versar sobre o prazo de implantação dessa nova regra.

Mas para evitar o fato de uma mercadoria cuja nota fiscal foi emitida como se fosse uma operação interestadual, e seja pago um valor menor de imposto e assim evitar a sonegação, o imposto seria pago no estado de origem e o valor transferido através de uma câmara de compensação.

Deve ainda ser levado em conta que os incentivos fiscais já concedidos não serão eliminados, pois o impacto negativo na economia seria enorme no sentido de ter os compromissos assumidos pelos estados com as empresas extintos de forma tão abrupta⁶².

Sendo assim, o ICMS interestadual teria uma transição gradual para o destino, reduzindo a alíquota na origem e elevando a do destino.

⁶¹ Essa é uma tendência da legislação tributária, simplificar o sistema no sentido que mais as empresas entrem no mercado formal e contribuam e, ainda, haja uma diminuição dos custos de apuração e recolhimento do tributo refletindo em produtos mais baratos e mais competitivos com o mercado internacional.

⁶² BRASIL, Cartilha do Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>. Acessado em 01/11/2014, p 10

Assim, a proposta do IVA irá eliminar obstáculos para uma produção mais eficiente e que tenha menos custos, principalmente no que diz respeito ao custo de apuração e recolhimentos dos tributos. Haverá, ainda, um estímulo a formalização e permitirá um desenvolvimento mais equilibrado.⁶³

O IVA abrangerá todas as fases da produção e da comercialização sempre se creditando do imposto já pago e debitar-se do valor na saída do produto evitando, assim, o efeito cascata que onera a produção e comercialização.

Seguindo a ideia de simplificação, um sistema tributário não pode ser tão complexo que eleve os custos para o contribuinte cumprir com suas obrigações e nem que a arrecadação do fisco seja por vezes inviabilizada ou deixe de cumprir de forma efetiva por causa do enorme número de tributos, possibilitando assim a evasão fiscal.

⁶³ BRASIL. Idem, Ibidem, p 2

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho, que tem como objetivo ser apresentado à banca examinadora do Faculdade Damas da Instituição Cristã, como requisito para a obtenção de grau para bacharelado em Direito, não tem a pretensão de ser um trabalho inovador, pois, muitos já discutiram a ideia de instituição do IVA no Brasil. Mas a verdadeira pretensão é trazer à tona um importante debate para que haja um amadurecimento de uma posição em relação ao nosso sistema tributário que leve a uma mudança favorável à nossa sociedade.

Talvez o maior entrave para a implantação de uma unificação dos impostos através do IVA é o receio que tem a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios de perder receita, pois estamos passando por longos anos de desenvolvimento e as necessidades da população são inúmeras e os recursos são escassos. Para que não ocorram polêmicas acerca da cobrança do imposto, ou federalização de impostos de competência estadual ou municipal, faz necessário a instituição de uma Lei Complementar que venha regulamentar a PEC no sentido de distribuir a receita de cada imposto que foi suprimido para que os entes não fiquem carentes de recursos e possam continuar com seus planos de desenvolvimento.

Muitos têm tal reforma como um afronte aos princípios da autonomia dos estados e municípios e do pacto federativo, mas tal afirmação não condiz com este trabalho, pois, como já estudado anteriormente, a receita seria garantida pelas divisões realizadas pela nova Lei Complementar nos mesmos moldes da LC 123/2006. Tal divisão de receita está contemplada nos anexos desta LC.

Podemos dizer que a simplificação da legislação será um marco importante para o futuro promissor e sólido de nosso país, pois, poderão ser minimizadas as desigualdades regionais, incentivando a regularização de pequenas e microempresas e trabalhadores informais, neste sentido havendo um incremento da receita pública.

Com essa nova realidade tributária, a sociedade teria uma melhor expectativa no sentido de se conscientizar em pagar seus impostos mas também haver a conscientização do contribuinte no sentido de exigir seus direitos e obter do poder público o atendimento das necessidades básicas da sociedade sem corrupção e fatos que desabonem o uso dos recursos público. Sendo assim, faz necessário que haja uma política mais severa no que diz respeito ao combate da corrupção, mas

também não podemos deixar de relatar que tal postura deve ser introduzida na cobrança de tributos, sendo seus atos mais severos, para, também, coibir a sonegação, que por muitas vezes alimenta a corrupção.

O objetivo principal deste trabalho é a simplificação, racionalização, garantia de repartição justa entre entes, redução da guerra fiscal e garantia do desenvolvimento de cada região assegurando assim o fortalecimento da democracia; melhoria da vida social, distribuição de riqueza, segurança social e jurídica. Desta forma, é possível verificar que a implantação do IVA é benéfica para a sociedade.

A pergunta respondida durante o trabalho se é desejável a substituição tributária de impostos indiretos regidos por legislações federal, estaduais e municipais e de três contribuições federais por um único imposto federal, garantida sua repartição entre os entes da federação? Se mostrou pertinente e que o novo imposto, não cumulativo, com alíquotas definidas em sede de Lei Complementar mostrou que a repartição não irá modificar as receitas dos entes da federação nem muito menos torná-los dependentes da União.

Foi evidenciado, também, que tantos impostos traz uma confusão tributária para as empresas e que o custo de manutenção da máquina para apuração e arrecadação dos tributos por muitas onera muito os custos das empresas. E foi ainda exposto que com a nova estrutura de tributos, o IVA, tal custo seria reduzido e não haveria mais a necessidade de setores de tributação enorme nas empresas. Tal esforço seria destinado a atividade fim da empresa, não havendo a preocupação com essa atividade meio.

O nosso sistema tributário tem distorções que facilitam a guerra fiscal, o baixo desenvolvimento de algumas regiões, a insegurança jurídica, a sonegação fiscal e a conseqüente informalidade das empresas. Desta forma, o empresariado brasileiro espera com muita ansiedade por uma verdadeira reforma tributária, como essa que é apresentada no presente trabalho, pois, o nosso sistema de tributação além de introduzir profundas alterações nos mecanismos de funcionamento das empresas fazendo com que se crie enormes departamentos para apuração e arrecadação de todos os tributos e, ainda, interfere no direcionamento dado aos investimentos, pois, se há incentivo fiscal para instalar em algum Estado da Federação este será o alvo do investimento independentemente se há infraestrutura ou não no local para instalação do empreendimento.

Sendo assim, é anseio da sociedade brasileira, a alteração do sistema tributário brasileiro, mas também o fortalecimento da democracia, pois, uma reforma tributária tem como principal

princípio a melhoria da vida da sociedade no sentido de distribuir melhor a riqueza. A democracia em sua essência é vivida através do equilíbrio dos direitos de liberdade e do bem estar social.

Podemos finalizar dizendo que o IVA irá trazer a sociedade brasileira a segurança social e jurídica que se espera.

REFERENCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 15. ed. – São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9DAA5BB25842A7E582944D8740010542.node1?codteor=540729&filename=PEC+233/2008, acessado em 02 de março de 2014.

BRASIL, Cartilha do Ministério da Fazenda. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha_reforma_tributaria.pdf. Acessado em 01/11/2014

CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28. ed. – São Paulo, Malheiros Editores Ltda, 2012

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário** – Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Granda da Silva; ELALI, André. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal** / Ives Granda da Silva Martins, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto coordenadores. – São Paulo : MP Ed., 2007.

PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo, **Impostos federais, estaduais e municipais**, 8. ed. rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário: Completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**, 14. ed, atual. e ampl – Rio de Janeiro, Renovar, 2000.

ROVER. Tadeu. <http://www.conjur.com.br/2014-mai-17/ameaca-supremo-aprovar-sumula-guerra-fiscal-mobiliza-congresso> Conjur – Ameaça de nova Súmula sobre Guerra fiscal mobiliza Congresso. p 1, acessado em 01/11/2014.