



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
CAMPUS DE SOUSA – PB  
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO**

**RICARDO DANTAS DE SOUSA**

**O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO E SUA VIABILIDADE  
FRENTE AO NOSSO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**

**SOUSA - PB  
2017**

**RICARDO DANTAS DE SOUSA**

**O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO E SUA VIABILIDADE  
FRENTE AO NOSSO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada à Universidade Federal  
de Campina Grande como um dos pré-requisitos  
para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Giliard Cruz Targino

**SOUSA - PB  
2017**

**RICARDO DANTAS DE SOUSA**

**O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO E SUA VIABILIDADE FRENTE AO  
NOSSO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada à Universidade Federal  
de Campina Grande como um dos pré-requisitos  
para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Giliard Cruz Targino

DATA DE APROVAÇÃO: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Orientador: Prof. Giliard Cruz Targino

---

Examinador(a): Prof<sup>a</sup>. Emília Paranhos Santos Marcelino

---

Examinador(a): Prof. Lourdemário Ramos de Araújo

Dedico este trabalho a minha esposa, Márcia Patrícia, por sua compreensão, paciência e apoio dispensado durante o tempo em que me dediquei a esse curso.

## AGRADECIMENTOS

Aos **meus pais**, pela educação que me proporcionaram mesmo diante das dificuldades com as quais se deparavam;

Aos **professores da UFCG**, pelos ensinamentos repassados durante esses anos em que estive naquela instituição à procura de novos conhecimentos;

Ao meu orientador, **Giliard Cruz Targino**, pela confiança e dedicação dispensada para nos ajudar na construção deste trabalho;

Aos **colegas de curso**, pelo apoio e companheirismo durante os anos em que passamos juntos;

Aos **técnicos administrativos** da coordenação do curso pela presteza na resolução dos meus entraves burocráticos.

*“A diferença entre a morte e os impostos é que a morte não piora toda vez que Congresso se reúne.”.*

**Will Rogers**

## RESUMO

Este trabalho surgiu da necessidade de se analisar a viabilidade jurídica de uma possível implantação, no sistema tributário brasileiro, de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) englobando os tributos sobre consumo, quais sejam, o ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS. O estudo demonstra que o Brasil caminha, vagarosamente, para instituição de um imposto de competência federal, assim como já ocorre em outros países, visando unificar tributos sobre consumo com o intuito de simplificar a legislação tributária e tornar a arrecadação mais eficiente. Com isso, surge a necessidade de analisar os aspectos jurídicos que circundam a implementação do IVA no nosso sistema constitucional tributário, identificando suas vantagens e desvantagens à luz dos princípios que envolvem a instituição do referido imposto, bem como, quais normas constitucionais serão desobedecidas pela sua sistemática. Para tanto, lançamos mão de uma pesquisa bibliográfica com base na literatura disponível sobre o assunto, buscando as contribuições de diversos autores para enriquecer nosso trabalho, e que, muito ajudaram na construção dos resultados apresentados. Com essa metodologia, conseguimos trazer à baila os mais relevantes problemas que, em primeiro momento, passam despercebidos tendo em vista a ânsia de uma reforma tributária em nosso país. Contudo, o trabalho não se resume a apresentar os pontos críticos do imposto, pois também elenca características que são compatíveis com o ordenamento jurídico pátrio.

**Palavras-chave:** Imposto. Constitucional. Tributário.

## ABSTRACT

This work arose from the need to analyze the legal feasibility of a possible implementation in the Brazilian tax system of a Value Added Tax (VAT), including taxes on consumption, such as ICMS, ISS, IPI, PIS and COFINS. The study shows that, as in other countries, Brazil is slowly moving towards the imposition of a federal jurisdiction tax to unify taxes on consumption in order to simplify tax legislation and make collection more efficient. This raises the need to analyze the legal aspects that surround the implementation of VAT in our tax constitutional system, identifying its advantages and disadvantages in light of the principles that imply the imposition of this tax, as well as, what constitutional rules will be disobeyed by its Systematically. In order to do so, we have used a bibliographical research based on the available literature on the subject, searching for the contributions of several authors to enrich our work, and that have greatly helped in the construction of the presented results. With this methodology, we managed to bring to light the most relevant problems that, at first, go unnoticed in view of the anxiety of a tax reform in our country. However, the work is not limited to presenting the critical points of the tax, since it also lists characteristics that are compatible with the legal order of the country.

**Keywords:** Tax. Constitutional. Tributary.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>1. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS QUE IMPORTAM AO TEMA .....</b>	<b>15</b>
1.1 Princípio da legalidade tributária.....	16
1.2 Princípio da irretroatividade da lei tributária.....	17
1.3 Princípio da anterioridade tributária.....	18
1.4 Princípio da isonomia.....	20
1.5 Princípio da capacidade contributiva.....	21
1.6 Princípio da uniformidade geográfica.....	23
1.7 Princípio do não confisco.....	23
1.8 Princípio da proibição de concessão de isenções heterônimas.....	25
<b>2. IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO: ELEMENTOS CONSTITUTIVOS E OUTRAS EXIGENCIAS PARA SUA INSTITUIÇÃO .....</b>	<b>26</b>
2.1 Competência para instituí-lo.....	26
2.2 O Fato gerador do tributo.....	28
2.3 Funções do tributo.....	29
2.4 Sujeito ativo e passivo do tributo.....	31
2.5 Alíquota do tributo.....	34
2.6 Base de cálculo.....	36
<b>3. O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO: UMA ANÁLISE SOBRE AS VANTAGENS, DESVANGENS E IMPLICAÇÕES NA ORDEM JURÍDICA ATUAL.....</b>	<b>38</b>
3.1 Uma análise da experiência no direito comparado.....	38
3.2 Tributos que serão abrangidos pelo Imposto sobre o valor agregado.....	40
3.3 O Simples Nacional e a semelhança com o imposto sobre o valor agregado.....	41
3.4 Imposto sobre o valor agregado e a autonomia dos entes federados.....	44

3.5 A atual repartição das receitas tributárias e as consequências advindas com o imposto sobre o valor agregado.....	46
3.6 O imposto sobre o valor agregado e a garantia da capacidade contributiva do contribuinte.....	48
3.7 A imunidade tributária como cláusula pétrea e as implicações advindas da instituição do tributo.....	50
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>52</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>53</b>

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CF – Constituição Federal

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CREA - Conselho Regional de Engenharia e Agronomia

CRM - Conselho Regional de Medicina

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

FPE - Fundo de Participação dos Estados

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

ICMS - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.

IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros

IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados

ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto Sobre Valor Agregado

OAB - Ordem dos Advogados do Brasil

Pasep - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS - Programa de Integração Social

## INTRODUÇÃO

Há tempos vem sendo difundida no Brasil a ideia de criação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), tal como já ocorre em países da União Europeia e Japão. Tal tributo teria a função de substituir os impostos que incidem sobre produção e consumo como o ICMS, IPI, ISS e PIS/COFINS.

Esse assunto voltou a ganhar destaque hodiernamente quando foi noticiado pela imprensa nacional que a Câmara dos Deputados prepara uma proposta de mudança na forma de cobrança de impostos e contribuições sociais pelo governo federal, Estados e municípios.

O projeto prevê a extinção de sete tributos federais: IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), PIS (Programa de Integração Social), Pasep (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e salário-educação); de um estadual: ICMS (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação); e de um municipal: ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). Em troca, seriam criados outros três: o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), o Imposto Seletivo e a Contribuição Social sobre Operações e Movimentações Financeiras. Esse último seria uma espécie de CPMF. A nova contribuição seria usada para permitir a redução das alíquotas da contribuição previdenciária paga pelas empresas e trabalhadores. Remédios e alimentos teriam tributação reduzida.

Focando nossas atenções ao IVA, percebemos que a proposta tende a simplificar a sistemática de tributação e arrecadação dos impostos mais complexos do nosso sistema tributário, sobremaneira o ICMS, que é instituído por 26 Estados e pelo Distrito Federal, cada qual com sua própria legislação, formando um emaranhado de normas de difícil compreensão e aplicabilidade pelos contribuintes.

Com a instituição do IVA tal complexidade tende a ser reduzida, tornando as relações comerciais mais eficientes e diminuindo também os custos do governo com a fiscalização, além da estimativa de aumento da arrecadação com o desestímulo à sonegação. Também é previsto um crescimento do PIB em torno de 10% ao longo dos próximos quinze anos .

De fato, a proposta de instituição do IVA parece, *prima facie*, ser parte da solução para os problemas do sistema tributário brasileiro, porém, sua aplicação prática pode ser de difícil operacionalização, além de trazer algumas implicações econômicas ou jurídicas que destoam dos preceitos esculpidos no nosso ordenamento jurídico, principalmente na Constituição Federal.

Os experimentos internacionais de aplicação do IVA, assim como previsto no Brasil, envolvem, regra geral, a substituição de um sistema baseado na tributação sobre a renda por um que priorize a tributação sobre o consumo.

Vale destacar, assim, a tributação das mercadorias consideradas essenciais, cujo ônus de forma indiscriminada penaliza as classes de menor poder aquisitivo, prejudicando as condições dos trabalhadores e funcionando como um imposto sobre os salários.

Logo, o IVA pode não ser, em primeira análise, tão justo, tendo em vista que recai de forma proporcionalmente mais onerosa sobre a classe menos favorecida economicamente. Devido à proporcionalidade de incidência do tributo, o pobre tem a sua renda comprometida com a sua sobrevivência, sobrando pouco espaço para uma decisão consciente de quanto ou o que consumir. Já os mais ricos podem se permitir variar o comprometimento da parcela de sua renda dedicada ao consumo.

De qualquer forma, é visível a complexidade do sistema tributário brasileiro. Estima-se que existam mais de 90 tributos no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições.

Além disso, alguns tributos são de competência dos Estados ou dos municípios, que elaboram sua própria legislação para regulamentá-los. Assim, no caso do ICMS nos deparamos com 27 normas diferentes e, no caso do ISS, 5.561 normas. Tais circunstâncias encarecem o Custo Brasil com esse conjunto de dificuldades burocráticas, onerando ainda mais as empresas e incentivando a sonegação, ainda que involuntária.

Logo, é latente a necessidade de uma reforma tributária para reduzir a complexidade desse sistema e o IVA contribui em parte com esse processo de simplificação.

Entretanto, a urgência de uma reforma tributária não justifica a instituição de um tributo em desacordo com as normas norteadoras do nosso ordenamento jurídico, sobretudo as constitucionais.

Portanto, nosso trabalho busca apresentar as vantagens da instituição do IVA sem ignorar os pontos críticos que podem inviabilizar a proposta, de forma a proporcionar uma reflexão sobre a viabilidade jurídica e a aplicação efetiva desta reforma tributária da qual o país tanto necessita.

Destarte, a nossa pesquisa vai ao encontro da necessidade de construção de um sistema tributário eficiente e compatível com a Constituição Federal. Com essa análise de compatibilidade jurídica pretendemos refletir sobre a instituição do IVA contribuindo para construção de um tributo justo e eficiente.

Com base no planejamento e execução do nosso trabalho traçamos nossos objetivos nesta pesquisa de acordo com o desenvolvimento e a expectativa de resultados. O objetivo geral será verificar a viabilidade de implementação do IVA no nosso sistema constitucional tributário. Os objetivos específicos serão: identificar as vantagens e desvantagens existentes na instituição do IVA; apresentar os princípios constitucionais que envolvem a instituição do IVA e identificar quais normas constitucionais serão desobedecidas pela sistemática do imposto.

No desenvolvimento dessa pesquisa, optamos pelo uso do método de abordagem dedutivo, no qual a partir de uma premissa maior chegamos a uma conclusão de um ponto específico. Já em relação ao método de procedimento usamos o comparativo, confrontando as regras do direito tributário com o IVA e em relação à técnica de pesquisa usamos a documentação indireta com suporte em uma pesquisa bibliográfica, feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, dissertações, páginas de web sites, jurisprudências etc, com destaque para as publicações do mundo jurídico, político e demais ramos científicos inerentes ao assunto.

No primeiro capítulo apresentaremos os princípios constitucionais e legais que devem ser observados no campo tributário, sobremaneira na criação e instituição de tributos, como é o caso do IVA.

No segundo capítulo faremos uma análise do imposto sobre o valor agregado diante no ordenamento jurídico brasileiro, elencando seus elementos constitutivos e demais exigências para sua instituição, tais como, a competência para instituí-lo, a alíquota aplicável, o seu fato gerador, a sua base de cálculo e os sujeitos dessa relação tributária.

No terceiro capítulo apresentaremos as vantagens e desvantagens do imposto em estudo, elencando os tributos que poderão ser substituídos e quais as consequências jurídicas e políticas que poderão advir dessa instituição.

## 1 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS QUE IMPORTAM AO TEMA

O poder de tributar dos entes políticos não é absoluto e irrestrito. Pelo contrário, existem limitações impostas pela própria Constituição. Essas limitações impõem restrições ao exercício da competência tributária dos entes políticos, que devem estrita obediência àquelas quando da criação de seus tributos, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Nas palavras de Sabbag (2011, p. 55): “o poder de tributar é em verdade um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente a percepção do tributo”. Se houver a cobrança do tributo deve a mesma ser dotada de legalidade, por isso a Constituição impõe limites.

Ainda segundo Sabbag (2011, p. 54):

A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites a invasão patrimonial tendente a percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias e estão inseridas nos arts. 150 151 e 152 da Constituição Federal.

Em relação às imunidades constitucionais não parece existir incompatibilidade entre essas e a instituição do IVA, vez que hodiernamente já são aplicadas em nosso sistema de forma eficaz. A imunidade é uma limitação constitucional à competência de tributar dirigida a sujeitos passivos ou objetos já predeterminados no texto constitucional, não havendo espaço para margem de interpretação e descumprimento da norma.

Para Carvalho (2010, p. 234) as imunidades compreendem uma “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas [...] que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno [entes tributantes] para expedir regras instituidoras de tributos [fatos geradores]”.

Já no tocante a alguns princípios constitucionais de aspecto mais subjetivo parece haver incompatibilidades com a criação de um imposto que interessa mais aos outros entes do que àquele que o instituiu.

Assim, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da proibição de isenção heterônoma se mostram ofensivos à autonomia dos entes para concederem tratamento diferenciado a situações que merecem ser equalizadas. É que se referindo a um país do tamanho do Brasil é impossível tratar todas as

situações de forma uniforme, tendo em vista que cada Estado e município são os agentes capazes de reconhecer as peculiaridades que existem em seu território.

### 1.1 Princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade representa uma das pilstras do estado democrático de direito, portanto, tal princípio se aplica a todos os ramos do direito. O artigo 5º, II da CF, conceitua-o: “*Ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer senão em virtude da lei*” (BRASIL, 1988).

No direito tributário ele garante a existência de uma lei para criar e cobrar o tributo, de forma que não seja imputada uma obrigação tributária ao contribuinte, sem antes observar as disposições legais que norteiam a criação e a cobrança de um tributo.

Desta forma, os limites impostos ao poder de tributar devem ser fielmente obedecidos, sob pena de inconstitucionalidade. O princípio da legalidade tem a função de impedir abusos dos entes que tem o poder de instituir os tributos, bem como de uma possível discricionariedade na sua cobrança.

Tal princípio também está descrito expressamente na CF, art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e aos Municípios: I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O Código Tributário Nacional (CTN) reforça o referido princípio em seu artigo 3º, ao conceituar tributo como: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei** e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (*grifo nosso*) (BRASIL, 1966).

Nas palavras de Carraza (2004, 144):

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

Entretanto, tal princípio não é aplicado de maneira absoluta, existindo algumas exceções à regra da reserva de lei em sentido formal na própria Constituição Federal, que se contenta com a simples reserva material, possibilitando assim, a alteração de alíquotas por mero ato do Poder Executivo.

A carta magna previu exceção para o imposto de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos e valores mobiliários (art. 153, § 1º, CF) e, ainda, sobre contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4º, I, “b”, CF).

Para Cordeiro (2017), o motivo da flexibilidade dada ao Poder Executivo no tocante a alteração das alíquotas desses tributos está no fato de que eles têm caráter extrafiscal, ou seja, sua função precípua não é arrecadar fundos para o Estado, e sim estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc.

Note que, apesar de tal flexibilidade, as exceções previstas nos artigos 153, § 1º, e 177 § 4º, inciso I, alínea “b”, ambos da Constituição Federal não são hipóteses de atuação discricionária da autoridade administrativa, por ser imprescindível a submissão das referidas autoridades ao cumprimento das condições e limites especificados na lei.

Desta forma, percebe-se ser possível a instituição ou alteração de tributos por meio de medida provisória, ressalvadas as matérias cuja disciplina cabe à lei complementar.

Por fim, vale destacar que o princípio da legalidade tributária caracteriza-se como uma garantia individual do contribuinte, sendo considerado, portanto, como uma típica cláusula pétrea constitucional.

## **1.2 Princípio da irretroatividade da lei tributária**

Na seara tributária há um princípio específico que veda aos entes tributantes a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Este é o princípio da irretroatividade tributária, previsto na alínea a do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal:

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:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (BRASIL, 1988).

Nesse sentido é a escolia de Carraza (2004, p. 230):

O Estado-de-Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade e que nele impera a lei, e mais do que isto, a certeza de que, da conduta das pessoas não derivarão outras conseqüências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei vigente. Sendo assim, quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado-de-Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, elas já não têm segurança, pois ficam à mercê, não só do direito vigente (o que é normal), mas também, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontece, o Estado-de-Direito soçobra.

Desta forma, o referido princípio proíbe que os titulares de competência tributária exijam tributos de fatos ocorridos em data anterior à vigência da lei tributária que os instituírem ou majorarem. Logo, não existem exceções quando se trata de lei que cria ou aumenta tributo.

Entretanto, CHIMENTI (2005, p. 43) faz uma ressalva que merece ser destacada:

O princípio da irretroatividade é uma limitação à cobrança de tributos. Portanto, as leis interpretativas, as leis que deixem de estabelecer um fato que não esteja definitivamente julgado como infração, aquelas que diminuem a penalidade prevista por ocasião da infração e, sobretudo, as que concedem remissão (perdão total ou parcial de uma dívida) ou isenção podem ser retroativas (art. 106 do CTN).

Portanto, conclui-se que se trata de mais uma garantia ao contribuinte, que não pode ser compelido a recolher tributos por fatos que, na época em que ocorreram, não correspondiam à uma hipótese de incidência.

### **1.3 Princípio da anterioridade tributária**

Parecido com o princípio da irretroatividade, mas com esse não se confundindo, esse princípio constitucional tributário é mais uma garantia para o contribuinte. Ele exige lei anterior ao início do exercício financeiro no qual o tributo é cobrado, conforme dispõe a alínea b do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal:

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;

Para SABBAG (2005, p. 23), “a verdadeira lógica do princípio da anterioridade é preservar a segurança jurídica, postulado doutrinário que irradia efeitos a todos os ramos do Direito, vindo a calhar na disciplina ora em estudo, quando o assunto é anterioridade tributária”.

Na mesma linha de pensamento, CARRAZA (2004, p. 25) leciona que “o princípio da anterioridade é o corolário lógico do princípio da segurança jurídica. Visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou majoração de tributos no curso de exercício financeiro”.

E continua o autor (p. 25):

De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica do contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica.

Contudo, é preciso salientar que o princípio da anterioridade possui exceções previstas no parágrafo 1º do mesmo artigo 150. Os tributos ali previstos podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que for publicada a lei que os institui ou aumenta.

De acordo com o dispositivo, não estão sujeitos ao princípio da anterioridade os impostos sobre importação de produtos estrangeiros, sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários e sobre produtos industrializados. Também constituem exceção ao princípio o imposto de guerra (art. 154, II, CF), e o empréstimo compulsório destinado a atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 184, I, CF).

Machado (1984, p. 101) explica a existência de tais exceções: “Justifica-se a não aplicação do princípio da anterioridade aos impostos com função nitidamente extrafiscal, como também para o imposto de guerra, por seu caráter emergencial.”

Já a Emenda Constitucional nº 42 criou outra forma de materialização do princípio da anterioridade, previsto na alínea c do inciso III do artigo 150:

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:  
 [...]
   
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;

Desta forma, fica proibida a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os institui ou majorou, sem prejuízo da anterioridade ao exercício financeiro prevista na alínea “b”.

Esta outra característica, chamada de anterioridade nonagesimal, também comporta exceções, previstas também no parágrafo primeiro do mesmo artigo. São elas: os empréstimos compulsórios para casos de calamidade pública ou guerra externa, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre operações financeiras, o imposto sobre a renda, o imposto extraordinário de guerra, e a fixação da base de cálculo do imposto sobre veículos automotores, bem como a fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade territorial urbana.

#### 1.4 Princípio da Isonomia

Parafraseando o ilustre Ruy Barbosa podemos dizer que o princípio da isonomia se resume em *“tributar” igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.*

Por sua vez, o princípio da isonomia, no âmbito tributário, encontra-se insculpido no artigo 150, II, da CF/88, que assim nos diz:

“Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
   
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Estabelecer uma regra uniforme para todos os contribuintes não se coaduna com o princípio da isonomia, uma vez que a lei tributária deve considerar as

diferenças que existem entre cada uma das classes de sujeitos passivos, rendas, patrimônios e demais fatores pertinentes à capacidade contributiva de cada um.

Desta forma, a proposta de IVA destoa dos ditames constitucionais, tendo em vista que sua instituição pela União sem deixar brechas para que os Estados e municípios possam levar em conta suas peculiaridades locais, vai de encontro à isonomia material que tanto se busca em nossa sociedade.

Ora, dar o mesmo tratamento tributário a um contribuinte localizado no sertão nordestino, cuja atividade econômica seja, por exemplo, a produção agrícola, que o dado a outro contribuinte, do mesmo ramo, localizado num Estado da região Centro-Oeste, não parece atender ao princípio constitucional da isonomia.

### **1.5 Princípio da Capacidade Contributiva**

Intimamente ligado ao princípio anterior o princípio da capacidade contributiva está disposto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, cuja redação é a seguinte:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

É inegável a profunda semelhança entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da isonomia, mas não devem ser confundidos, embora alguns doutrinadores tratem o primeiro como uma ramificação do segundo.

Na verdade a isonomia é, em linhas gerais, conferir tratamento igual àqueles que se encontram em igualdade de condições e tratamento desigual aqueles que se encontram em posição de desigualdade, na medida dessa desigualdade.

Já a capacidade contributiva apresenta-se quando a imposição tributária é feita de forma equânime no tocante a contribuintes que manifestem a mesma quantia de riqueza e desigualmente quando os sujeitos passivos manifestarem diferentes níveis de riqueza.

Segundo Ximenes (2014), o princípio da capacidade contributiva tem um alcance mais abrangente, posto que, além de propiciar o nivelamento do tratamento tributário quanto a contribuintes que demonstrem a mesma manifestação de riqueza, é um limite individual para cada um dos contribuintes, no sentido de que a tributação

deve ser consoante a sua capacidade contributiva. Ou seja, o princípio da isonomia atua na comparação de situações entre contribuintes, mas não serve de limite individual, considerando a capacidade contributiva de cada um, isoladamente.

Assim se manifesta Amaro (2016, p. 139-140):

Mas, em situações iguais, o princípio da capacidade contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento. Dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, além disso, têm também (ambos e cada um deles) o direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica. Se de ambos fosse exigido idêntico imposto abusivo, não os ampararia a invocação da igualdade (que estaria sendo aplicada), mas a da capacidade contributiva.

Também são bastante elucidativas as decisões do STF quando chamado a se manifestar sobre o tema, a exemplo do julgamento abaixo:

Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela "simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas" (CF, artigo 179). **Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.**(ADI 1643/DF, de 05/12/2002)."(Grifo nosso).

Desta forma, o princípio da capacidade contributiva permite uma proporcionalidade na graduação do tributo, tanto em nível de sistema tributário como para cada tributo isoladamente considerado.

## 1.6 Princípio da uniformidade geográfica

O princípio da uniformidade geográfica encontra-se assim descrito no artigo 151, Inciso I, da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado a União:  
I-Instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique destinação ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. (BRASIL, 1988).

Vale ressaltar que esse princípio é a regra e se aplica exclusivamente à União, não podendo ela instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional.

Segundo Sabbag (2011, p. 272):

Em termos práticos, a majoração de tributos Federais deveria incidir em todo o Brasil; do contrário, estar-se-á o princípio Constitucional da uniformidade tributária, corolário do princípio do Federalismo de equilíbrio, vigente em nosso território, como núcleo imodificável, comumente apelidado de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I da CF/88).

Muito embora a União seja proibida de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, admite-se a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, conforme previsto no artigo 43 da Constituição Federal.

## 1.6 Princípio do não confisco

A Constituição estabelece em seu artigo 150, inciso IV, o Princípio do Não-Confisco Tributário, assim redigido: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – Utilizar tributo com efeito de confisco”.

Esta proibição constitucional do confisco tributário representa a coibição de qualquer ato estatal que possa levar, no campo tributário, a uma injusta apropriação pelo Estado do patrimônio ou das rendas dos contribuintes, de forma a comprometer-lhes, em razão da insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou, também, a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Seguindo este raciocínio, Goldschmidt (2003, p. 39) aduz:

O princípio inserto no art. 150, IV, da Carta [...] tem a precípua função de estabelecer um marco às limitações ao direito de propriedade através da tributação, para indicar (e barrar) o momento em que a tributação deixar de lubrificar e construir o direito de propriedade (viabilizando a sua manutenção), para inviabilizá-lo. Graficamente, poderíamos dizer que a limitação via tributação termina onde começa a privação, o efeito de confisco.

Desta forma, princípio do não confisco ou da vedação ao confisco é uma limitação ao poder de tributar imposta pelo poder constituinte originário. Além disso, trata-se de um direito fundamental do contribuinte protegido, na palavra de alguns doutrinadores, por cláusula pétrea implícita.

Ao contrário do confisco, que ocorre quando há transgressão de norma legal, consistindo em punição, o “não confisco” é obrigação de não fazer, ou seja, impõe

ao Estado prestação negativa, qual seja, não fixar alíquotas, bases de cálculo ou outro fator que seja para transferir, por vias transversas, o patrimônio do particular para o domínio estatal ou de terceiro.

O confisco é uma penalidade, uma sanção, a ser imposta pelo Estado ao transgressor. Já o “não confisco” é a garantia de que o direito de propriedade será respeitado pelo Estado quando da fixação dos valores dos tributos. Trata-se de princípio que transcendeu o direito de propriedade e ganhou vida própria no campo tributário.

De acordo com Baleeiro (2007, p. 1240):

São exatamente tais valores e diretrizes, perseguidos pelo Estado Democrático de Direito, conforme art. 3º da Carta Magna, que o tornam um Estado tão caro, sendo de se esperar uma elevação da carga tributária. A norma constitucional que veda utilizar tributo com efeito de confisco coíbe os abusos, segundo as lições de Montesquieu, possíveis ou prováveis nas repúblicas.

Por sua vez, Coêlho(2002, p. 275) explica que:

a teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutro giro, do confisco através do tributo deve ser posta em face do direito de propriedade individual, garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através de tributação abusiva.

Portanto, o não-confisco trata-se de garantia constitucional prevista no âmbito de todos os entes da Federação, criada com o escopo de conter a fúria arrecadatória do Estado, protegendo o contribuinte de abusos que certamente ocorrerão no nosso sistema de governo.

## **1.8 Princípio da Proibição de Concessão de Isenções Heterônimas**

Esse princípio está previsto no artigo 151, III, da CF/88, cujo texto é o seguinte:

Art. 151. É vedado à União: (...)  
III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Em suma, ele determina que o ente competente para instituir determinado tributo previsto na sua competência tributária outorgada pela CF/88 é também competente para conceder isenções a eles relativas, cabendo apenas a esse ente,

na ordem interna, essa atribuição. Logo, não pode a União legislar sobre isenção de tributo de competência dos Estados ou municípios.

Entretanto, conforme noticiado pelo site Infomoney (2017) O Relator da Comissão Especial da Reforma Tributária, Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR) disse que, com a instituição do IVA, pretende baixar a carga tributária de alimentos e medicamentos de 33% a “quase zero”. Outro setor que deve sofrer reajuste para baixo, “a zero”, de acordo com fala de Hauly, é o de máquinas e equipamentos.

Assim, a proposta de instituição do IVA entra em conflito com as normas constitucionais, vez que, pelos comentários noticiados na imprensa, a União pretende conceder isenções a alguns produtos cuja competência seria dos Estados federados, que hoje regulam o ICMS a ser substituído pelo novo tributo.

## **2 IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO: ELEMENTOS CONSTITUTIVOS E OUTRAS EXIGÊNCIAS PARA SUA INSTITUIÇÃO**

### **2.1 Competência para instituí-lo**

A Constituição Federal apresenta em seu sistema normativo, disposições acerca do sistema tributário brasileiro, principalmente no que se refere às competências tributárias. Desta forma, a carta magna busca contemplar em seu texto preceitos gerais concernentes à própria organização financeira do Estado.

Logo, em matéria tributária, a CF/88 é o instrumento utilizado para delinear o campo de atuação dos entes políticos, no que tange a competência para tributar.

Nesse sentido, Moraes (2006, p. 766) assegura que:

A Constituição Federal, em regra, não institui tributos, mas sim estabelece a repartição de competência entre os diversos entes federativos e permite que os institua com observância do princípio da reserva legal.

Seguindo esse entendimento, Tavares(2005, p. 39) escolia:

[...] em nosso país não cria tributos quem quer, mas somente quem recebeu explícita autorização para fazê-lo. Essa autorização, graças a rigidez e exaustividade de nosso Sistema Tributário Nacional, há de ser sacada do bojo da Lei das Leis, isto é, do texto constitucional. Daí uma característica de nossa Norma Fundamental, qual seja, nossa Constituição não cria tributos, ou seja, não é uma carta de incidência, ao revés, sobreleva-se como uma típica Carta de Competência.

Apesar disso, é necessário salientar que não existe uma hierarquia entre os entes federativos brasileiros (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), de tal sorte que a Constituição delimita em matéria tributária o campo de atuação de cada um destes entes.

Não se trata, portanto, de uma atuação ilimitada. Pelo contrário, ela deve respeitar aos próprios ditames constitucionais, que ao mesmo tempo em que atribui o poder de tributar a cada um dos entes políticos, limita o exercício desse poder, impedindo que adentre a competência tributante de outra entidade política, garantindo ao contribuinte a certeza de não ser tributado pelo mesmo fato gerador por mais de um ente político.

Além disso, algumas características são inerentes à competência tributária, entre eles, a indelegabilidade e a irrenunciabilidade. O art. 7º, caput, do CTN, elenca a indelegabilidade como característica da competência tributária. Segundo esse dispositivo, a pessoa política que recebe do texto constitucional a competência de

instituir tributo não pode delegar esse direito a outro ente político, nem renunciar ao mesmo.

De acordo com MELO(2005, p. 139),

é princípio mezinho de direito público o de que nesta seara, e maiormente na órbita do direito constitucional, a autonomia da vontade – peculiar ao interesse privado – cede passo inteiramente à noção de dever. As competências públicas outorgadas pela Constituição não são bens disponíveis, não podem ser transacionadas, gratuita ou onerosamente, pelas pessoas jurídicas públicas nelas investidas. É sabido e ressabido que sua disposição escapa ao alvedrio de quem as possui. Por isso não há como intercambiá-las. São comandos impositivos para as entidades que as receberam.

No tocante ao IVA brasileiro, por exemplo, abrangerá três níveis de competência tributária (federal – IPI, estadual – ICMS e municipal – ISS) e todos os três se baseiam no consumo, seja de bens ou de serviços. A receita deste imposto virá da aplicação de alíquota sobre a base de cálculo, que é o valor da mercadoria ou serviço consumidos.

Pois bem, tratando-se de um imposto federal, o IVA sendo instituído pela União parece adentrar na competência tributária dos Estados e municípios, pois pretende englobar impostos que hoje são de competência desses entes. Evidentemente, para implantação do referido imposto não será suficiente a edição de uma lei, vez que se trata de matéria constitucional.

Sendo necessário alterar as competências elencadas pela carta magna se torna inevitável a aprovação de uma emenda constitucional, cujo processo legislativo é mais moroso e de difícil aprovação.

Entretanto, ainda assim, corre-se o risco de uma emenda constitucional não ser suficiente para garantir a viabilidade jurídica da implantação do IVA. É que, em primeiro momento, tirar a competência tributária dos Estados e municípios pode interferir na sua autonomia, e por consequência, colocar em risco o pacto federativo do Estado, umas das cláusulas pétreas da nossa Constituição.

Assim, já expôs BOFF(2017):

Um possível argumento contrário à criação do IVA em nosso país é a organização federativa, onde Estados-Membros, Distrito Federal e municípios possuem competências distintas para instituir e arrecadar impostos, resultando em uma autonomia assegurada pela Constituição. Sob essa ótica, adotar um imposto indireto, de competência da União, seria esvaziar a competência tributária dos demais entes públicos tributantes. No tocante aos Estados-Membros, a preocupação dos governos estaduais girava em torno da sua fragilização, em consequência de uma reforma tributária que retirava competência legislativa exclusiva dos estados no que se refere ao ICMS, sua principal fonte de receita própria, deixando-os na dependência da União. Um questionamento pertinente em relação a PEC n.º 175/95 é se poderia ser revogada a competência estadual para instituir o ICMS, ou essa atitude seria inconstitucional, pois implicaria retirar a autonomia financeira e, portanto, a autonomia política e administrativa dos estados? Uma vez instituído pelo Poder Constituinte Originário, o princípio federativo sofreria algum abalo no seu equilíbrio com a implementação dessas alterações? Até que ponto pode se alterar o Sistema Tributário Nacional e manter a Federação? Estar-se-ia diante da tendência de abolir uma das cláusulas pétreas (CF, artigo 60)?

Logo, acreditamos que uma proposta de reforma tributária que retire dos Estados e municípios a competência para legislar sobre o ICMS e ISS, significa a redução de sua autonomia e, por conseguinte, contraria o princípio federativo, uma vez que a União passaria a controlar os impostos dos demais entes, ficando estes dependentes de repasses e sem poderes para regular tais impostos de acordo com suas peculiaridades.

## **2.2 O Fato gerador do tributo**

O fato gerador é uma situação descrita em lei que, ao concretizar-se no plano fático dá ao Estado o direito de exigir certa quantia do contribuinte. O CTN em seu artigo 114 define fato gerador como “uma situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Ou seja, significa dizer que o surgimento da obrigação tributária acontece quando ocorre no mundo real o fato concreto previsto como hipótese de incidência do tributo (BRASIL, 1966).

Nas palavras de Latorraca(2000, p. 92):

Fato gerador é uma situação descrita em lei que, ao concretizar-se no tempo e no espaço, determina a transferência jurídica, ao Estado, da titularidade de certa quantia, o que implica dizer que o agente ativo deste fato, deixa de ser titular daquela mesma quantia. Neste sentido o fato gerador funciona como uma espécie de título de aquisição para o sujeito ativo – leia-se a Administração Tributária – como “causa jurídica de transferência patrimonial”.

Diante disso, podemos afirmar que o fato gerador do IVA, tendo em vista ser um imposto incidente sobre o consumo, consiste na comercialização de bens e na prestação de serviços. No momento em que ocorre o ato de mercancia ou a prestação do serviço nasce para o Estado o direito de exigir o tributo, ainda que o contribuinte não seja necessariamente aquele que praticou o ato, conforme veremos mais adiante.

### **2.3 Funções do tributo**

A função precípua, e comum a todos os tributos, é a fiscal, que consiste em fornecer ao Estado os recursos financeiros necessários ao seu funcionamento. A função fiscal retrata a razão de existência da tributação, consubstanciada na transferência de dinheiro do contribuinte para os cofres públicos.

Outra função é a extrafiscal. Nesse caso, com o intuito de intervir no mercado, o Estado faz uso do tributo como regulador da disponibilidade e dos preços dos bens no mercado interno, alterando o binômio oferta/procura, interferindo assim, de forma a incentivar ou desestimular o consumo, tanto no mercado interno como nas exportações e importações de bens. Neste sentido, é o art. 146-A da CF/88, em relação à intervenção no ambiente concorrencial.

Art. 146-A - Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Por fim, a doutrina elenca uma terceira função: a parafiscal, na qual os tributos são utilizados para suportar atividades que, a princípio, não seriam do Estado, mas que este desenvolve por meio de entidades específicas. Assim são as palavras de Machado (2009, p. 96): “é parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas”. Nesses casos o dinheiro arrecadado vai para entidades e não para o Estado, como OAB, CRM, CREA etc.

No caso do IVA, tendo em vista os diversos tributos que o formam, percebe-se que ele exercerá as funções fiscal e extrafiscal dos tributos. A função fiscal é atendida por todos os tributos que o compõe, sobremaneira o ICMS e o ISS, que são as principais fontes de receita dos Estados e municípios, respectivamente. É por

meio deles que esses entes suportam grande parte de suas despesas e possuem maior controle sobre seu uso, vez que se tratam de receitas próprias.

Por outro lado, tendo em vista que o IPI também faz parte do conjunto de tributos abarcados pelo IVA, pode-se dizer que as funções fiscal e extrafiscal serão atendidas ao mesmo tempo. É inegável a função arrecadatória desse imposto, uma vez que ele fornece vultuosos recursos para União e também para Estados e municípios por meio de sua repartição constitucional. Contudo, não se pode esquecer a importância de sua função extrafiscal.

No auge da crise econômica de 2008 o Imposto sobre Produtos Industrializados ofereceu importante contribuição para recuperação do país, conforme explica Spínola e Santos (2017):

Quando a União aumenta ou diminui o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ela utiliza a função primária do tributo que é manter o equilíbrio da economia, apesar que hoje já possui um certo caráter fiscal este imposto. A redução do IPI que ocorreu recentemente, durante a crise financeira de 2008, para a aquisição de carros, é um exemplo da intervenção estatal no sistema econômico através da extrafiscalidade. Por conta da crise, a produção caiu devido à retração do consumo. Para que as montadoras não decretassem falência ou demitissem funcionários em massa, o Governo resolveu estimular a venda de carros, intervindo em uma área específica da economia no setor privado e o fez reduzindo o Imposto de Produtos Industrializados(IPI).

Pois bem, já sabemos que desta forma o IVA será capaz, em tese, de cumprir também sua função extrafiscal. Contudo, o problema se apresenta quando surge a necessidade prática do exercício desta função. É que sendo um IVA um imposto indivisível, com alíquota e base de cálculo únicas, pairam dúvidas de como operacionalizar para que a extrafiscalidade seja exercida, vez que a redução do imposto afetará, de forma linear, a arrecadação dos outros entes. Também é preciso distinguir a parte do imposto que se refere ao ICMS, ISS ou IPI, para aplicar a redução ou aumento da tributação nos produtos considerados importantes para controlar o mercado.

## **2.4 Sujeito ativo e passivo do tributo**

No tocante à definição do sujeito passivo do IVA parece não haver grandes problemas vez que, por se tratar de um imposto indireto o ônus sempre recai sobre o consumidor final, contribuinte de fato, muito embora este não seja o responsável pelo recolhimento que fica a cargo do vendedor da mercadoria ou do prestador de serviço, contribuinte de direito.

Assim são os ensinamentos de Filho (2011, p. 10):

Partindo da noção, já esboçada acima, de tributo indireto, como o é o IVA, importa salientar a existência de dois tipos de contribuintes, sujeitos passivos: o contribuinte de direito, e o contribuinte de fato. O contribuinte de direito, será aquele que está obrigado, por força de lei, a recolher o valor do tributo aos cofres públicos, que por sua vez agrega ao valor do bem (ou serviço) estes valores, enquanto que o contribuinte de fato, é o que efetivamente suporta o ônus real do tributo, pois ao adquirir o bem, ou serviço, arca com o ônus fiscal inserto no produto.

Maior discussão existe na definição do sujeito ativo. De início, vale salientar que o sujeito ativo do IVA, será sempre o Estado. Mas, tratando-se de um imposto que envolve diversos entes é preciso delimitar de forma mais restrita a fim de determinar com exatidão o beneficiário das receitas desse imposto.

Trazendo os ensinamentos de Junior (2003, p. 73), percebemos que a definição de qual princípio de tributação que deve vigor na hipótese de incidência do IVA, se o sujeito ativo deve ser aquele que abriga o domicílio do comprador, princípio do destino, ou quem abriga o domicílio do vendedor, princípio da origem, dá margem a controvérsias legais e econômicas, constituindo-se em um importante obstáculo à implantação do imposto.

Os termos origem e destino são utilizados para descrever o método contábil de incidência do IVA nas transações entre os entes federativos. O critério de tributação na origem indica que o produto ou o serviço seja tributado unicamente no local onde se produz o bem ou se presta o serviço, com precedência do ente a que se destina, onde o bem é consumido ou o serviço é utilizado.

Na prática este modelo de tributação ocorre quando o fornecedor cobra o IVA no momento do envio da mercadoria para o consumidor localizado em outro Estado-membro, e este fornecedor utiliza a alíquota de origem. Este tipo de tributação elimina todo tipo de barreiras fronteiriças, porque os produtos tributados no Estado de origem não necessitam de aplicação de tributos compensatórios que impliquem a existência destas barreiras.

De acordo com Filho (2011, p. 14), a Diretiva Comunitária da UE é no sentido de que o IVA seja cobrado no local de origem do bem ou do serviço, nas operações internas interestatais. Posteriormente, por meio duma câmara de compensação, que conta com a participação dos países membros, a receita é transferida para o país de destino. A verdadeira vantagem disto é manter a não-cumulatividade do imposto, como também, impedir o aparecimento de créditos do imposto nas empresas

exportadoras. Na prática, todavia, a UE utiliza, provisoriamente, a desoneração das operações interestatais, regra que se acredita, tornar-se-á definitiva.

A tributação no destino se caracteriza quando do fornecimento da mercadoria entre os entes, utiliza-se a alíquota do domicílio do consumidor. Assim, materializa-se o princípio que diz que o imposto deve incidir não no local onde se produz o bem, e sim, naquele onde estes bens e serviços são consumidos.

O princípio do destino é basicamente o que vigora na atual tributação sobre o consumo adotada por vários países que optaram pela implantação do IVA, como foi inicialmente o caso da Comunidade Européia, onde atualmente vige um sistema misto no qual pode-se eleger o local do fato gerador em conformidade com a atividade do sujeito passivo. A operacionalização do imposto, segundo o conceito do destino, ocorre sem que haja interrupção na sequência de contabilização, sendo também irrelevante a caracterização do sujeito ativo em toda operação, possibilitando uma maior integração econômica do mercado composto pela federação. O controle administrativo também se torna mais viável, uma vez que não há diferenciação de tarifa entre operações internas e as realizadas entre os entes federativos, pois a fiscalização tem como foco maior apenas o contribuinte dentro da sua jurisdição. (MESSERE, apud JUNIOR, 2003, p. 74).

Assim, o princípio do destino apresenta-se sob uma filosofia distributiva, uma vez que o ente federativo de origem renuncia à receita advinda da produção em seu território, em favor do ente federativo responsável pelo consumo, implicando na transferência do resultado positivo da riqueza originada pela capacidade produtiva de uma sociedade, desde que respeitado o princípio da não cumulatividade, para o crédito da sociedade consumidora.

Contudo, tendo em vista o desequilíbrio social existente no Brasil, observamos que muito embora um Estado produtor possa perder esta parcela de renda tributária, a integração com os demais entes federativos proporciona a esse exportador de bens e serviços alcançar um nível mais elevado de desenvolvimento econômico por meio da geração de emprego e renda, aumentando suas cadeias produtivas e possibilitando, como consequência, um maior índice de consumo interno.

Para Junior (2003, p. 75), nesta conceituação de territorialidade do consumo como determinante do sujeito passivo o IVA seria estabelecido como o tributo incidente em cada etapa específica de produção interveniente pelo mesmo contribuinte responsável, sobre a variação dos custos incorporados, a cada transação tributável, ao processo econômico, nas operações de industrialização, de circulação de mercadorias, de oferta de bens e de prestação de serviços.

E continua:

(...) Com a tributação sendo efetuada com base no lugar de destino, juridicamente, para efeito do aspecto espacial da imputação tributária, ou seja o momento que caracteriza a exigibilidade, o fato seria definido como o consumo de um bem ou de um serviço, quando os bens são vendidos, no domicílio fiscal do adquirente operador da transação a qualquer título, garantindo nesta concepção que as receitas do IVA beneficiem o ente federativo onde teve lugar o consumo. Quanto à forma de implementar o princípio de destino, operar-se-ia através de lançamentos contábeis, protegendo a arrecadação contra uma forma de sonegação atualmente utilizada, mediante a qual o infrator vale -se da nota fiscal como instrumento de legalização de créditos fiscais, aproveitando-se da diferença de alíquotas nas fronteiras estaduais. Este tipo de fraude só ocorre em virtude da falta de harmonização fiscal entre os Estados. Contudo, se for implantada uma legislação centralizada na jurisdição federal, e por conseguinte forem impostas alíquotas no cerne de uma decisão consensual e uniforme, as bases de acordo para implantação do tributo, conforme o princípio do destino, estarão parcialmente assentadas(JUNIOR, 2003, p. 75).

Desta forma, a implantação do IVA seguindo o princípio do destino, também facilitaria a fiscalização tributária no tocante aos impostos sobre consumo, uma vez que dispensaria um eventual controle das divisas dos Estados quando da harmonização da legislação tributária.

Para concluir, destacamos que em ambos os casos de definição do sujeito ativo do imposto é perceptível a viabilidade operacional de se controlar e arrecadar o tributo. Entretanto, a sistemática de tributação é bem mais complexa e exige um olhar atento para outros fatores que não se resumem apenas na facilidade de arrecadação.

Ora, concentrar todo o valor extraído de um tributo para um único ente não se coaduna com os preceitos da justiça fiscal, pois, nos dois casos ocorrerá uma injustiça com o ente que ficou sem arrecadar. Tanto o ente produtor, como o consumidor, merecem receber uma quota-parte do tributo, vez que ambos contribuíram para sua geração.

Além disso, deve-se levar em consideração as desigualdades regionais e econômicas num país continental como o Brasil, no qual nos deparamos com Estados e municípios de baixa, ou nenhuma, capacidade produtiva. Por outro lado, os estados produtores não podem ser punidos por serem mais ativos economicamente.

Assim, parece que a repartição do tributo entre o ente produtor e o consumidor, qual como já ocorre hoje com o ICMS, parece ser a alternativa mais

acertada para implantação do IVA, pois assim, atenderia as necessidades de ambos e traria uma distribuição de impostos mais justa.

## 2.5 Alíquota do tributo

Talvez a parte mais complexa da implantação do IVA seja a definição das alíquotas, tendo em vista a quantidade de tributos que ele abarca, a diversidade de produtos tributados e a necessidade de estabelecer uma alíquota uniforme para todo o território nacional.

Segundo Abreu (2004), no Paraguai, o IVA tem a incidência única de 10%; O Uruguai tem uma alíquota reduzida de 14% (bens de primeira necessidade) e uma alíquota geral de 23%; A Argentina tem uma alíquota reduzida de 10,5% (gado vacum, frutas e verduras), uma alíquota geral de 21% e uma alíquota máxima de 27% (eletricidade, telefonia e água encanada, quando esses itens são fornecidos a contribuintes do IVA).

Analisando os tributos que compõem o IVA nos deparamos com uma enorme quantidade de alíquotas, a exemplo do ICMS, cuja alíquota, regra geral, é de 18%, mas que em alguns casos chega a 30%; O ISS na maioria dos municípios é tributado em 5%; O IPI por sua vez também possui uma infinidade de alíquotas, chegando a 300% no caso de cigarros. Já no caso do PIS/COFINS a alíquota geral é de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS).

Não bastassem essas inúmeras e elevadas alíquotas ainda merece destaque a forma de cálculo do ICMS que, por ter o valor do imposto integrado a sua base de cálculo, torna a alíquota ainda mais onerosa quando se faz o cálculo pela taxa efetiva, e não a nominal. É o famoso “imposto por dentro”.

Tal abusividade aparente, apesar de bastante criticada, está prevista na Lei 87/1996, Art. 13, § 1<sup>o</sup>: “Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle” (BRASIL, 1996).

Isto quer dizer que, se o imposto estabelecido for de 18%, o imposto efetivo sobre um valor líquido de R\$ 100,00 corresponderá a R\$ 21,95. É que para se chegar a esse valor é preciso considerar que R\$ 100,00 correspondem não à base de cálculo, mas sim ao resultado de uma subtração, qual seja, a base de cálculo

menos o valor do imposto. Dessa forma, R\$ 100,00 são apenas 82% do valor sobre o qual os 18% devem incidir. Na prática, em uma operação teoricamente taxada com a alíquota de 18% de ICMS, o imposto é, na realidade, de 21,95%. É o cálculo "por dentro", que também significa a cobrança do imposto sobre o imposto.

Ou seja, definir uma alíquota geral para o IVA não parece ser tarefa das mais fáceis, pois é preciso analisar todas as nuances dos impostos que ele engloba sem ocasionar queda na arrecadação e tampouco tornar a carga tributária ainda mais onerosa para o contribuinte.

Para Junior (2003, p. 80):

O estabelecimento das alíquotas referentes ao IVA, como já observamos, irá requerer alguns estudos de impacto econômico e social visando o equilíbrio entre eficiência e equidade. Entretanto, a experiência de várias nações que têm no IVA uma das suas principais fontes de receitas tributárias pode servir de parâmetro inicial para que se estime uma alíquota média condizente com a atividade da nossa economia.

O que Junior (2003, p. 80) sugere é que se faça uma análise da carga tributária total desses impostos em relação à arrecadação total:

Segundo estudos da OCDE (2001), efetuado através da análise da incidência do IVA adotado pelos países membros, a alíquota média praticada, não ponderada, para os anos 1998- 2000 foi estimada em 17,7%. Para este período, segundo a mesma fonte, a relação média não ponderada da receita tributária obtida com os impostos sobre bens e serviços diante do total da arrecadação fiscal foi estimada em 11,7%, sendo que em termos do Produto Interno Bruto a receita obtida por este tipo de imposto é de 4,1%. Se fizermos um paralelo com o Brasil, temos para o mesmo período a razão estimada de 29,06% da carga tributária atribuída a soma das arrecadações relativas ao IPI, ICMS e ISS.

Essa forma de cálculo parece ser um caminho a ser trilhado na busca pela alíquota perfeita, mas a sua definição não pode ser tão simplista tendo em vista as múltiplas circunstâncias apresentadas em um país da dimensão do Brasil. De qualquer forma, é uma contribuição que deve ser levada em conta na hora que o legislador for estabelecer o percentual a ser tributado no IVA.

## **2.6 Base de cálculo**

Segundo Mazza (2015, p. 165), base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual o tributo incide. Ao contrário das taxas, cuja base de cálculo necessariamente deve conter o custo da atividade a ser por elas remunerada, nos impostos a base de cálculo escolhida pelo legislador deverá sempre ser um valor (e não um custo) desvinculado de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte.

Pois bem, sem maiores delongas é fácil compreender a definição do valor que compõe a base de cálculo de um imposto. Normalmente, define-se o valor da base de cálculo como sendo o valor do produto objeto da venda, da prestação do serviço, do faturamento apresentado pela empresa ou da renda auferida pelo cidadão.

Fora desse escopo encontramos alguns casos em que o ente, como forma de incentivar um determinado setor, aplica uma redução na base de cálculo de determinada operação. Em outros casos, como já falamos, o imposto integra sua própria base de incidência. E há, ainda, os casos em que um tributo compõe a base de cálculo de outro.

A base de cálculo do IPI é o preço de venda acrescido de todos os impostos e contribuições incidentes, não fazendo parte de sua própria base. Já outros tributos como o ICMS integram sua própria base numa espécie de cobrança de imposto sobre imposto, mostrando-se uma verdadeira crueldade do sistema tributário brasileiro.

Apesar de aparentemente injusto tal artifício do legislador tributário não apresenta ilegalidade ou inconstitucionalidade. Assim, essa matéria foi esgotada no RE 212.209, relatado por Nelson Jobim. No aludido feito, o Ministro Ilmar Galvão explicitou o problema (ou falso problema), fazendo-o, com segue:

(...) o sistema tributário brasileiro não repele a incidência do tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é única, do inciso XI do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição, onde está disposto que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante sobre produtos industrializados quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fatos geradores dos dois impostos (...)(STF, RE 212.209, Ilmar Galvão).

Outro caso “anormal” de definição do valor da base de incidência é a Margem de Valor Agregado (MVA) utilizada nos produtos sujeitos à substituição tributária, na qual se agrega um percentual ao valor da venda como forma de obter o valor que será cobrado do consumidor final.

A sistemática da substituição tributária do ICMS surgiu quando os Estados perceberam que havia muitos revendedores para determinadas mercadorias e poucos fabricantes ou distribuidores, como no caso das bebidas e combustíveis. Assim, tendo em vista a maior facilidade de fiscalização e visando garantir a arrecadação do ICMS até o consumidor final foi criado para alguns produtos o regime de substituição tributária.

Entretanto, é necessário saber o último preço praticado na cadeia de comercialização, que será pago pelo consumidor final. Este preço pode ser sugerido pelo fabricante ou determinado por meio da margem de valor agregado (MVA) que presuma o preço pago pelo consumidor final, de forma que o tributo seja recolhido na fase anterior à venda efetiva.

A previsão para o cálculo antecipado está inserida na LC 87/1996, Art 8º, que diz: “A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...) c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes” (BRASIL, 1996).

Logo, de todos os problemas de implantação do IVA a definição da base de cálculo parece ser a de menor complexidade vez que, por se tratar de imposto sobre consumo, pode ser calculada com base no valor de venda do produto ou do serviço prestado, podendo inclusive, como o próprio nome do imposto sugere, agregar o valor presumido da venda ao consumidor final como já é feito com os produtos sujeitos à sistemática de substituição tributária.

### **3 O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO: UMA ANÁLISE SOBRE AS VANTAGENS, DESVANGENS E IMPLICAÇÕES NA ORDEM JURÍDICA ATUAL**

#### **3.1 Uma análise da experiência no direito comparado**

As distorções do sistema tributário brasileiro são patentes e até compreensíveis tendo em vista estarmos tratando de um país continental como o nosso, com suas desigualdades sociais e regionais. Além disso, por ser uma Federação composta por Estados com características distintas é natural que cada um deles vá moldando sua legislação tributária de forma a atender seus interesses gerando a famigerada guerra fiscal.

Contudo, com o estreitamento cada vez mais acentuado das relações comerciais interestaduais e intermunicipais urge a necessidade de um tratamento mais uniforme do sistema tributário de forma a contribuir para o crescimento do país e o conseqüente aumento na arrecadação. A burocracia dos órgãos públicos sempre foi vista como um entrave ao avanço do país e essa crítica ganha mais destaque quando se trata de tributos.

Mas a utilização do IVA como imposto único para tributação das relações de consumo e produção não será uma inovação brasileira, pois há tempos países da Europa utilizam essa sistemática.

A França, em 1952, adotou o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), como substituição ao imposto sobre a produção. Na União Europeia, a ideia de adoção deste imposto foi marcada pelo ano de 1960, onde foram dados os primeiros passos para a harmonização fiscal nos vários impostos. A Comissão Europeia requisitou um estudo acerca das alterações a serem introduzidas nas finanças públicas dos Estados-Membros com o intuito de tornar possível o Mercado Comum como um verdadeiro mercado interno e analisando em que medida as disparidades fiscais existentes impediam o bom funcionamento do mercado comum (CORREIA, 1995).

A harmonização fiscal é, desta forma, um instrumento facilitador do processo de integração, com o objetivo de eliminar as distorções tributárias que impedem a construção do mercado interno, aproximando gradualmente os vários sistemas fiscais, conservando os diferentes países um grau de independência no momento de definir a sua política fiscal interna.

A instituição do IVA tende a facilitar a vida do contribuinte que terá mais segurança nas suas relações comerciais, principalmente as realizadas com outros Estados, tendo em vista que lançará mão de uma legislação mais enxuta e simplificada, reduzindo, assim, o seu custo operacional contábil.

Para o governo, surge a expectativa de um conseqüente aumento da arrecadação em virtude do crescimento do PIB, além de uma maior eficiência no trabalho do fisco no combate à sonegação.

Segundo o Valor Econômico (2017), a criação de um bom Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é uma das medidas que mais poderia aumentar a produtividade da economia brasileira. A adoção de um imposto geral poderia aumentar o PIB potencial em 10% ao longo dos próximos quinze anos.

Ademais, a proposta de reforma tributária propensa a ser apresentada pelo deputado Luiz Carlos Hauly traz a possível criação de um novo órgão, que agregará todos os Fiscos Estaduais, e será de competência conjunta dos Estados e do Distrito Federal. Esse órgão será pautado pelos princípios da unidade, indivisibilidade e independência funcional (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017).

Assim, em princípio, a instituição do IVA parece ser uma das soluções para a modernização do sistema tributário, permitindo maior crescimento econômico com perspectivas de uma distribuição de uma carga tributária mais equânime e sustentável.

Guimarães (2007, p. 89) explica que na UE existem 27 códigos de IVA, mas que todos obedecem à Diretiva nº112 de 2006, uma espécie de regulamento do IVA europeu. Assim, cada Estado-membro adapta sua legislação a esse regulamento, o que não fere o princípio da neutralidade, pois nesse caso deve haver uma flexibilidade para ter uma boa gestão.

E continua inferindo que um dos segredos de não haver prejuízo na relação entre Estados é a alíquota zero e a tributação no destino. Por exemplo, quando uma mercadoria sai de Portugal com destino a Espanha, ao chegar à fronteira, a mesma será tributada pelo IVA da Espanha. Ou seja, sai do país de origem com alíquota zero e ao entrar no país de destino recebe o IVA do país onde será consumido.

### 3.2 Tributos que serão abrangidos pelo Imposto sobre o valor agregado

É sabido que o atual modelo de tributação sobre o consumo do Brasil acarreta perdas de competitividade das empresas nacionais com o mercado exterior, devido a falta de sincronia com os sistemas tributários de outros países, bem como ocasiona uma redução de receita potencial para o governo, devido à alta carga tributária e à guerra fiscal, que estimulam a evasão fiscal, muitas vezes como resultado inclusive de atos involuntários dos contribuintes tendo em vista a complexidade das normas tributárias.

A principal característica da tributação sobre o consumo no Brasil é a multiplicidade de impostos e contribuições aplicados por diferentes entes, diferentemente do que ocorre em outros países. A União aplica o IPI, a COFINS e o PIS/PASEP; os Estados arrecadam o ICMS; e os municípios, o ISS.

Diante da necessidade de unificação dos impostos sobre consumo muito tem se falado nos bastidores do Congresso Nacional sobre a criação do IVA, entretanto, o que já ocorreu de concreto até o momento foram as Propostas de Emenda Constitucional nº 175/1995 (arquivada), nº 31/2007 e nº 233/2008.

Segundo Ildemar et al (2001, p 60):

A Proposta Pedro Parente, Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, que, na verdade, não existe de maneira formal, foi um pronunciamento do governo em setembro/97, que desautorizou a proposta inicial da PEC 175//95 e, na prática, induziu a um novo relatório. Esta proposta propõe a criação de um IVA federal, que abrangerá as receitas oriundas do PIS/PASEP e da COFINS. Este IVA, incidente sobre bens e serviços, teria alíquota única e inferior ao atual ICMS. Os Estados ficariam com o IVV- Imposto Sobre Vendas a Varejo (mercadorias), também com alíquota única, e o Imposto Seletivo (*excise tax*) sobre fumo, bebidas, automóveis, perfumes etc. Os municípios ficariam com o IVV serviços, também com alíquota única. Nesse caso, seriam extintos ICMS, ISS, IPI, COFINS e PIS/PASEP.

Apesar de nenhuma das 03 propostas contemplarem todos os impostos sobre consumo concomitantemente, a união delas remete ao consenso da necessidade de uma proposta que englobe o ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS, conforme já destacamos em capítulos anteriores. Por serem tributos cobrados nas três esferas federativas, eis uma das razões que transforma a questão tributária em fiscal e política, o que dificulta sua discussão e implementação.

O ICMS, (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação), de competência dos Estados, foi criado pela Constituição de 1988.

Ele, regra geral, é cobrado em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, com dedução da parte já paga na etapa anterior, dando-lhe a característica de um imposto não cumulativo, o que o caracteriza como um típico imposto sobre valor adicionado (IVA).

O IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados) é um imposto plurifásico, de competência federal, que incide sobre os bens resultantes do processo de industrialização. Está previsto no art. 153, IV da CF/88, e foi instruído com os princípios da seletividade e da não cumulatividade.

O ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) é um imposto de caráter nacional e competência municipal, plurifásico e cumulativo, incidindo sobre uma gama abrangente de serviços intermediários e de consumo final elencados na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

A COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) foi introduzida pela Lei Complementar nº 70/91, com base no art. 195, I da Constituição Federal. É de competência da União e tem o produto de sua arrecadação destinado exclusivamente ao custeio das atividades de saúde, previdência e assistência social.

O PIS (Programa Integração Social), de competência da União, está previsto no art. 239 da Constituição Federal, foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 07/09/70, e objetiva financiar o programa de seguro desemprego e o abono anual para os empregados com renda mensal até 2 (dois) salários mínimos. Para os servidores públicos, existe o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

### **3.3 O Simples Nacional e a semelhança com o imposto sobre o valor agregado**

Por meio da Lei Complementar nº. 123/2006 foi criado o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional). O objetivo dessa lei é dar um tratamento diferenciado e simplificado em relação às micro e pequenas empresas. Com isso, criou-se uma forma unificada de recolher vários impostos pertencentes aos 03 entes federativos em um único documento de arrecadação e com a mesma sistemática de cálculo.

Segundo Mazza (2015, p. 440), o primeiro sistema unificado de arrecadação sob a vigência da Constituição de 1988, instituído pela Lei n. 9.317/96, incluía somente impostos e contribuições da União, motivo pelo qual era chamado de

Simples Federal. Com a promulgação da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, foram incluídos no recolhimento unificado o ICMS e o ISS transformando o nome do sistema para Simples Nacional.

De acordo com o Art. 13, da Lei 123/2006:

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

**II - Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (...)**

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

**IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, (...);**

**V - Contribuição para o PIS/Pasep(...)**

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP (...)

**VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;**

**VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS(grifos nossos).**

Para efeito de cálculo do valor devido a ser recolhido pela empresa optante do Simples Nacional, a Lei 123/2006 fornece em seus anexos tabelas que indicam os percentuais de acordo com a atividade e faixa de faturamento. A título de ilustração retiramos parte do Anexo II da referida lei, detalhando abaixo a primeira e a última faixa de faturamento com suas respectivas alíquotas para atividade industrial:

**Tabela: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria**

Receita Bruta em 12 meses (R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00 <sup>1</sup>	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Fonte: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)

Diante dos dados apresentados sobre a sistemática do Simples Nacional, que abrange os mesmos impostos sobre consumo objetos do IVA, é notável a semelhança entre os dois sistemas tributários.

À primeira vista, o Simples Nacional parece ser um norte a ser seguido para implantação eficaz do IVA, bastando apenas adequar os tributos substituídos por este último e alterar as alíquotas, de forma a garantir uma arrecadação sustentável.

<sup>1</sup> A Lei Complementar 155/2016 alterou o limite de faturamento anual para R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), entretanto, para efeito de recolhimento do ICMS e ISS o valor limite anual continua sendo R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Entretanto, o IVA por representar uma parcela significativa da arrecadação dos entes federativos precisa de uma sistemática que garanta a menor evasão fiscal possível.

Por outro lado, o Simples Nacional, por ter sua tributação baseada no faturamento da empresa, permite a sonegação das mais variadas formas. Uma vez que o valor do imposto tem como base de cálculo o faturamento, as empresas simplesmente omitem suas vendas, pois assim, não recolhem o valor devido ou recolhem numa faixa inferior ao seu real volume de saídas, implicando em alíquotas menores.

Outra forma de evasão é denominada no ambiente fiscal de “síndrome de Peter Pan”, na qual os empresários pra não perderem os benefícios do Simples Nacional “seguram” seu faturamento pra não ultrapassar o limite de vendas e serem tributados pelo regime normal.

E, por serem inúmeras as empresas optantes do Simples Nacional, a fiscalização não consegue abranger todas elas individualmente para realizar um trabalho de monitoramento conflitando as vendas reais com as vendas declaradas, se contentado com fiscalizações de amostragem que, apesar do efeito indireto, não resolve o problema em sua completude.

Por isso, o IVA necessita de uma sistemática que permita um maior controle do fisco, não permitindo que a arrecadação se submeta apenas à espontaneidade do contribuinte.

Para Benincá (2001, p. 32), a forma mais eficaz de controle seria a adoção de um imposto de estágios múltiplos, incidentes em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, que deduz o imposto pago na etapa precedente para fins de apuração do imposto a ser recolhido em cada etapa do ciclo.

A cobrança integral num único estágio (na prática, significa a cobrança no momento da venda no comércio varejista) requer um eficiente sistema de fiscalização e controle. Por sua vez, a cobrança em múltiplos estágios embute no sistema tributário um mecanismo automático de controle, que limita os espaços de sonegação (mas não os elimina), na medida em que o registro das apurações é indispensável para a utilização do imposto recolhido na etapa anterior para o abatimento do imposto a ser recolhido na etapa presente (BENINCÁ, 2001, p. 32).

Esse sistema de autocontrole para fiscalização e arrecadação embutido no IVA parece ser uma das formas mais eficiente de tributação do consumo.

Entretanto, Rezende (1993) apud Benficá (2001, p. 32) esclarece:

Isto não significa dizer que o IVA é um imposto imune à sonegação. Tal espécie de imposto não existe. A experiência acumulada com esse imposto sustenta a tese de que ele é uma forma superior de tributação do consumo, do ponto de vista das possibilidades de fiscalização e controle, comparativamente a alternativas semelhantes, ainda que as possibilidades de fraude estejam presentes (a experiência brasileira a respeito de fraudes é bastante rica..., mas não invalida a tese, uma vez que ela resulta, em boa parte, da inadequação dos critérios aplicados no país à cobrança desse imposto).

Ou seja, sem ignorar as contribuições que o Simples Nacional pode oferecer ao desenvolvimento do IVA, este precisa ser projetado sob um sistema tributário que proporcione maior segurança para o governo e certeza de que sua arrecadação será eficaz para suprir o Estado dos recursos necessários ao atendimento dos anseios da população.

### **3.4 Imposto sobre o valor agregado e a autonomia dos entes federados**

A Constituição de 1988 consagrou o regime político de federação, conforme se extrai do seu primeiro artigo combinado com o enunciado do artigo 18 da mesma Carta que diz: “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988).

Ser uma República Federativa significa reconhecer a autonomia dos entes formadores dessa Nação. Essa autonomia implica o reconhecimento de que cada Estado membro disciplina sua administração, por meio de leis próprias, usufruindo de sua competência legislativa, sobremaneira a tributária.

Cabe, assim, a cada ente (Estado ou município) dispor sobre a organização e o funcionamento de sua estrutura administrativa, de seus órgãos e de suas entidades, bem como instituir suas fontes de custeio, dispondo da legislação fiscal.

Para Serafin (2014), a noção de autonomia está vinculada ao sistema de repartição de competências que determina a eficácia do próprio princípio federativo. A divisão de competências entre os entes que o compõem é o elemento identificador da autonomia de cada um deles e que torna eficiente o sistema de ordens jurídicas coordenadas e harmoniosas em uma unidade, incidente sobre o mesmo território e submetendo o mesmo povo.

No campo tributário, para preservar a autonomia política e administrativa do ente federado, impõe-se a preservação da autonomia financeira destes, sem a qual as outras não existirão.

Ainda de acordo com Serafin (2014), sendo a federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas, e sendo a autonomia financeira o penhor da autonomia dos entes federados, tem-se que qualquer agressão, ainda que velada, a esses dogmas constitui inconstitucionalidade.

A autonomia dos entes formadores da União tem inúmeras consequências e implicações, mas a mais elementar é o reconhecimento de que cabe exclusivamente a cada Estado-membro dispor sobre a organização e o funcionamento de sua estrutura administrativa, de seus órgãos e de suas entidades.

A autonomia das entidades federativas deve ser preservada, sob pena de vermos comprometida a própria estrutura da federação, mas sem desconsiderar que o limite dessa mesma autonomia encontra-se estampado no texto constitucional.

A forma federativa de Estado, como bem define Carraza (2004, p. 139):

[...] 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 soberania.

Contudo, centralizar a competência tributária na União parece ir de encontro à autonomia dos entes federados, pois, ao ser atribuída competência tributária a cada ente federativo, corresponde dizer que lhes foi atribuído o poder de instituir e arrecadar, de forma privativa, tributos.

De acordo com Ataliba (2004, p. 37), a repartição constitucional de competências entre os Estados-Membros é uma das sete características formadoras da Federação. A base de sustentação da Federação é a autonomia financeira dos entes federados, pois é esta quem propicia a estes entes que tenham autonomia política e administrativa; ou seja, é da independência financeira que decorre a capacidade de manutenção dos Estados-Membros como entes independentes da União, destacados do poder central.

Assim, Coelho (2005, p. 63) explica ser esta autonomia característica fundamental do federalismo, sendo resguardada:

[...] mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação, e também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências do Estado Federal [...]

Logo, no que se refere à matéria fiscal deve haver um diálogo interativo entre estas premissas do pacto federativo e o sistema tributário, para que haja a harmonização do sistema como um todo. Neste sentido, Siquetto (2004, p. 270) bem esclarece:

A diferenciação entre a adoção de um sistema federativo de Estado e um sistema unitário reside basicamente, em matéria tributária, na adoção de um sistema arrecadatório e distributivo centralizado ou concedendo autonomia aos entes subnacionais para a instituição direta de tributos com geração de receita própria. [...]. Uma outra diferenciação que se pode fazer é que o Estado federal se caracteriza pela descentralização política, pela participação da vontade regional na vontade nacional e a existência de Constituições estaduais, enquanto que o Estado unitário não possui esta última característica.

Portanto, a criação do IVA deve ter como norte a preservação da autonomia dos entes federados, sob pena de se construir um sistema desigual e que atente contra um princípio fundamental da Constituição. Logo, a criação de um imposto federal regulando o tratamento tributário a ser dado uniformemente por todos os entes parece ir de encontro à autonomia destes, vez que não terão liberdade para regular seus tributos de acordo com as circunstâncias de cada caso.

### **3.5 A atual repartição das receitas tributárias e as consequências advindas com o imposto sobre o valor agregado**

A divisão da competência tributária tem o intuito de proporcionar aos entes federados os recursos suficientes para que eles possam suprir suas despesas de custeio e investimento. Contudo, o resultado da arrecadação própria do ente federado muitas vezes é insuficiente para que ele faça frente a essas despesas. Devido às peculiaridades de cada Estado ou município, o constituinte estabeleceu que os entes federados que, por diversos motivos, tenham menor capacidade de obter receitas tributárias, recebam recursos arrecadados por outro ente.

Por meio de transferências intergovernamentais os entes com maior arrecadação repassam parcela da sua receita tributária para aqueles com arrecadação insuficiente. Desta forma, parte da receita tributária da União é repassada a Estados e municípios e parte da receita tributária dos Estados é repassada aos municípios.

A repartição da receita tributária brasileira é composta por um complexo sistema de transferências, englobando repasses de diversas naturezas e destinações. Entretanto, para nosso estudo nos ateremos apenas àquelas que têm relação com os impostos englobados pelo IVA.

De início, destacamos o art. 159 da CF que prevê o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Em seguida, o inciso II do referido artigo regulamenta o percentual de transferência do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), cujo produto da arrecadação a União entregará dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (BRASIL, 1988).

Por sua vez o parágrafo 2º do mesmo artigo aduz que: “a nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

Em seguida, o parágrafo 3º determina que: “os Estados entregarão aos respectivos municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II. Essa é a mesma regra aplicada na repartição do ICMS (IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS e SERVIÇOS) a ser entregue pelo Estado aos seus municípios, no qual deve ser repassado aos municípios 25% da arrecadação desse imposto.

Portanto, a repartição das receitas tributárias visa evitar que municípios de menor porte e baixa atividade econômica sejam insustentáveis já que sua arrecadação própria fica aquém das suas necessidades.

Segundo o Estadão (2014) apenas 417 municípios geram mais impostos que gastos públicos.

Por outro lado, encontramos casos extremos como o do município de Verdejante-PE, que em 2013 arrecadou com IPTU (um dos poucos tributos de sua competência) apenas o valor de R\$ 57,82 (Jornal do Comércio, 2014).

Desta forma, o IVA precisa continuar atendendo as peculiaridades de cada ente na repartição das receitas, o que, *prima facie*, parece ser de difícil solução com um imposto que engloba aqueles que até então são distribuídos pelos entes arrecadadores.

### **3.6 O imposto sobre o valor agregado e a garantia da capacidade contributiva do contribuinte**

O art. 145, § 1º, da Constituição Federal vincula a cobrança de impostos ao cumprimento do princípio da capacidade contributiva, nos seguintes termos:

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

Trata-se de uma orientação dirigida ao legislador determinando que os impostos deverão ser cobrados de forma a onerar progressivamente mais riqueza dos contribuinte segundo o potencial econômico de cada um deles. Ou seja: os mais ricos devem pagar, proporcionalmente, mais imposto do que os mais pobres.

Cuida-se de uma subdivisão do princípio da isonomia, uma vez que, o ideal buscado pela capacidade contributiva é tributar os contribuintes na proporção de suas riquezas, observando o brocardo jurídico clássico de tratar “igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” em matéria de tributação.

Uma solução para atender a esse princípio é uso de alíquotas progressivas, que aumentam ou diminuem de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Mazza (2015, p. 285), explica: “Chama-se progressividade fiscal a técnica que utiliza as alíquotas progressivas voltadas para o cumprimento do princípio da capacidade contributiva, graduando a cobrança dos tributos de acordo com a riqueza revelada pelo sujeito passivo”.

O grande exemplo de obediência ao referido princípio é a tributação do Imposto de Renda, que possui alíquotas diferentes para cada faixa de renda

auferida, de modo que, aqueles que possuem maior renda são tributados com as maiores alíquotas e vice-versa, existindo, inclusive, uma faixa de isenção para aqueles que ganham valores pouco expressivos.

Contudo, por se tratar de um imposto sobre consumo, a aplicação do referido princípio ao IVA parece ser ineficiente, vez que é impossível determinar a capacidade econômica do contribuinte por meio da circulação de mercadorias.

Assim, elucida Mazza (2015, p. 286):

Se, por exemplo, o ICMS fosse cobrado com alíquotas progressivas haveria uma subversão na lógica do sistema da progressividade porque tal imposto incide sobre uma grandeza econômica (circulação de mercadorias) que não é indício de riqueza. Sabe-se que indivíduos muito ricos compram diariamente mercadorias de baixo valor (canetas, copos de água, balas) e pessoas de baixo poder aquisitivo podem adquirir esporadicamente itens caros (carros, equipamentos eletrônicos, móveis). Se o ICMS tivesse alíquota progressiva, a compra de uma caneta por um rico tributaria pouquíssimo o indivíduo de muito poder aquisitivo, enquanto a operação da compra de um carro pela pessoa de baixa renda atrairia alta alíquota sobre o contribuinte economicamente mais frágil. Haveria uma inversão nos valores da capacidade contributiva. Isso demonstra que alguns tributos, como o ICMS, por exemplo, simplesmente são incapazes de revelar a capacidade econômica do contribuinte. Neles, as alíquotas progressivas não podem ser utilizadas.

Tal dificuldade prática acaba gerando uma injustiça fiscal atentatória ao princípio da capacidade contributiva. Pois bem, digamos que o IVA seja instituído com uma alíquota geral de 30% para determinado produto. Nesse caso, um cidadão, cuja renda é de R\$ 1.000,00 e resolve comprar um objeto que custa R\$ 500,00, terá que pagar R\$ 150,00 de imposto, ou seja, 15% de sua renda. Por outro lado, um cidadão que ganha R\$ 15.000,00 e resolve comprar o mesmo bem, terá apenas 1% de sua renda tributada na compra do mesmo objeto.

Entretanto, em algumas situações entendemos que é possível obedecer à capacidade contributiva de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, apesar de não ter um alcance absoluto.

Se por exemplo, um determinado município resolver desonerar a carga tributária das empresas que prestam serviço intramunicipal de transporte de passageiros com o fim de reduzir os custos com transporte daquelas pessoas que possuem menor renda e necessitam de transporte coletivo diariamente para se locomover, ele isentará do ISS todas as empresas que desenvolvem aquela atividade.

Contudo, tal procedimento não será possível se os municípios não dispuserem de sua competência legislativa sobre o assunto, assim a instituição de

um imposto federal pode impedir a eficácia do princípio da capacidade contributiva, que precisa ser analisada individualmente por cada ente federado.

### 3.7 A imunidade tributária como cláusula pétrea e as implicações advindas da instituição do tributo

Diferentemente das isenções, que, a critério dos entes federados, podem ser concedidas ou não, a imunidade tributária é um ditame constitucional e deve ser obedecida por todos.

Para Sabbag (2005, p.46), “Imunidade é uma não-incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos ou situações”.

É a Imunidade Tributária, portanto, uma limitação constitucional ao poder de tributar, contida de forma expressa na Constituição de 1988. Significa dizer que as pessoas ou bens descritos pela Magna Carta não podem sofrer tributação, pois, ressalta-se novamente que as imunidades, resguardam o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, associativa, intelectual, da expressão, da cultura e do desenvolvimento econômico(MARTINS, 2013, p. 247).

O artigo 150, inciso VI da CF/1988, dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir **impostos** sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil (...)

Vale destacar que a imunidade tributária limita a competência tributária. Mazza (2015, p. 350), explica que as entidades federativas já recebem as competências tributárias parcialmente subtraídas quanto ao seu alcance potencial, na medida em que os entes tributantes ficam impedidos de instituir tributos sobre pessoas e itens protegidos pelas regras imunizantes.

Analisando o dispositivo constitucional trazido no art. 150, VI, podemos perceber que a imunidade se refere a pessoas ou objetos. Nos três primeiros itens a norma é direcionada a pessoas, já nos dois últimos se refere a produtos, conforme podemos extrair detalhadamente do seu texto.

Percebe-se ainda que, a imunidade descrita no referido artigo engloba apenas os impostos não constituindo óbice a cobrança de taxas ou contribuição de melhoria. Também vale destacar que, no caso das alíneas “a” e “c” a imunidade abarca apenas impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, o que deixa espaço para que seja cobrado imposto sobre consumo, por exemplo.

Diante disso, não vemos nenhum conflito entre a imunidade tributária e a instituição do IVA, tendo em vista que, por ser um preceito constitucional, ela terá - e já tem - aplicabilidade perante todos os entes federados, vez que, como já mencionado, estes não tem competência para tributar tais pessoas ou produtos. Portanto, torna-se irrelevante o fato de o imposto ser de competência de qualquer dos entes, pois todos eles têm que respeitar a proteção trazida pela carta magna.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, conclui-se que a criação de um Imposto Sobre o Valor Agregado em substituição a alguns tributos já existentes necessita de um debate amplo e profundo. Buscar a harmonia do sistema tributário nacional para minimizar a guerra fiscal e enfatizar os objetivos de eficiência econômica do sistema esbarra em dificuldades como a resistência dos Estados e municípios em perder competência para cobrar o ICMS e o ISS, respectivamente.

Além disso, um ponto crítico é que, por alterar profundamente o sistema tributário nacional, a instituição de um IVA sem um planejamento adequado envolve riscos maiores. Em um momento de consolidação de um plano de estabilização monetária, no qual o aspecto fiscal é crucial, não se pode abrir mão de receitas públicas.

Do ponto de vista jurídico, ao fazer uma análise à luz da carta magna percebemos que a aplicação do IVA vai de encontro a alguns preceitos/princípios que norteiam o sistema orçamentário e tributário brasileiro.

É perceptível a desobediência aos princípios da isonomia e capacidade contributiva, uma vez que contribuintes em circunstâncias diferentes receberão o mesmo tratamento tributário, sem considerar as peculiaridades de cada região, atividade econômica ou renda auferida.

Parece haver conflitos entre a sistemática do IVA e a autonomia dos entes federativos, vez que a proposta a ser instituída pela União abrange impostos de competência estadual (ICMS) e municipal (ISS). Assim, a perda de arrecadação e desenvolvimento econômico parece ser evidente, uma vez que os entes tributantes muitas vezes abrem mão de alguns impostos para atrair novos investimentos para seus territórios.

Na mesma linha, com a possibilidade, trazida pela proposta, de instituição de tratamento diferenciado para alguns produtos, percebe-se a violação do princípio da proibição de concessão de isenções heterônimas, uma das limitações ao poder de tributar.

Também é perceptível a problemática da repartição das receitas tributárias com todos os entes que hoje é feita por meio do FPM(Fundo de Participação dos Municípios) e FPE(Fundo de Participação dos Estados). É que parte do IPI

arrecadado pela União é repartida com Estados e municípios de acordo com as peculiaridades de cada ente, de forma a equilibrar as diferenças apresentadas naqueles que estão localizados em regiões com menor potencial de arrecadação própria. Ora, com a utilização de um imposto único sobre o consumo, que envolve basicamente o ente produtor e o consumidor, surge a discrepância de arrecadação dos entes mais pobres, que não produzem nada e consomem pouco.

Apesar desses empecilhos, tornou-se consensual a necessidade de alterar o atual sistema tributário brasileiro. A dificuldade é a escolha de um caminho que o torne mais eficiente, mais justo e, ao mesmo tempo, não diminua a carga tributária global e não deixe nenhum ente federativo em situação inferior à de antes da reforma.

Por fim, não basta uma reforma que traga apenas soluções de ordem econômica. É necessário que se coadune com os preceitos do nosso ordenamento jurídico, sobremaneira os constitucionais, sob o risco de se criar uma situação de insegurança jurídica, ao não observar a vontade do nosso constituinte, acarretando consequências danosas para sociedade e desrespeitando as diferenças existentes entre as regiões, estados e municípios que compõem a nossa República Federativa do Brasil.

## REFERÊNCIAS

ABREU, J. R. **A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Europeia: mecanismos e ajustes de fronteira.** 2004. 75 p. Monografia - ESAF - Escola Superior de Administração Fazendária, Brasília.

AMARO, Luciano; **Direito Tributário Brasileiro.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Apud* PORFÍRIO, Nelson de Freitas. **Federalismo, tipos de estado e conceitos de Estado Federal.** São Paulo: Manole, 2004

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BENINCÁ, Paulo. **Tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado.** Florianópolis, 2001. Dissertação (Mestrado em Direito). Centro de Ciências Jurídicas. Universidade Federal de Santa Catarina.

BOFF, Salette Oro. **Federalismo e Reforma Tributária: possibilidades no Estado Democrático Brasileiro.** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1346](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1346)>. Acesso em 4.jul.2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Brasília, DF: Senado Federal, 2017. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acesso em 4.jul.2017.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal de 1988.** Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em 4.jul.2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)> Acesso em 4.jul.2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)> Acesso em 4.jul.2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Rext. nº 212.209.** Brasília, 3 jun. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=243997>>. Acesso em 10.jul.2017.

CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes->

temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly> Acesso em 28.fev.2017.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **O princípio da legalidade tributária**. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1176](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1176)>. Acesso em 16.jul.2017

CORREIA, Almir. **O IVA na União Européia – As dificuldades do processo de harmonização**. *Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, 1995.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: RT, 2003.

GUIMARÃES, Vasco Branco. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

ILDEMAR José Landin; FONSECA, Joilson S. da; NABUCO, Luís Carlos B. R. **O imposto sobre o valor agregado na reforma tributária**. 2001. 73 p. Monografia – Escola de Administração. Universidade Federal da Bahia. Salvador.

INFOMONEY, 2017. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/minhas-financas/impostos/noticia/6160460/carga-tributaria-alimentos-pode-zero-valor-seria-pago-por-quem>>. Acesso em 28.fev.2017.

JORNAL DO COMÉRCIO, 2014. Disponível em: <<http://jconline.ne10.uol.com.br/canal/politica/pernambuco/noticia/2014/12/14/municipios-pernambucanos-com-baixa-arrecadacao-propria-160313.php>>. Acesso em 28.fev.2017.

JUNIOR, Foch Simao. **Imposto sobre o Valor Agregado: Estudo de Viabilidade**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). Escola de Administração de Empresas de São Paulo. Fundação Getúlio Vargas.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas**. 2000

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **As multas e o imposto de renda**, in *Revista Jurídica*, ano XXXI, vol. 105, maio/junho de 1984.

FILHO, Marcial Sá. **Do Imposto sobre o Valor Agregado – IVA uma alternativa para a tributação indireta no Brasil.**

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário** . 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

O ESTADÃO, 2014. Disponível em:

<<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,so-8-dos-municipios-brasileiros-arrecadam-mais-do-que-gastam,174415e>> Acesso em 25.fev.2017.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário.** 7.ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

\_\_\_\_\_, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SERAFIN, Gabriela Pietsch. **O princípio federativo e a autonomia dos entes federados.** Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 58, fev. 2014. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao058/Gabriela\\_Serafin.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao058/Gabriela_Serafin.html) Acesso em: 21 fev. 2017.

SIQUETTO, Paulo Roberto. **Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro.** In: CONTI, José Maurício. (Org.). **Federalismo Fiscal.** São Paulo: Manole, 2004.

SPÍNOLA, André Luccas Feitosa de Holanda; SANTOS, Paccelli Wandrey Chagas. **A função extrafiscal do IPI à luz da crise econômica de 2008 no Brasil.** Disponível em : <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=12357](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12357)>. Acesso em 4.jul.2017.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

VALOR ECONÔMICO, 2017. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4827766/imposto-sobre-valor-agregado-poderia-elevar-pib-em-10-estima-appy>> Acesso em 16.fev.2017.

XIMENES, Fernando Braz. **O princípio da capacidade contributiva e sua relação com os princípios que implementam a justiça fiscal.** <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=2470>>. Acesso em 10.jul.2017.