

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP  
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**VANESSA VASCONCELOS RODRIGUES SANTOS**

**O Imposto sobre o Valor Adicionado como solução apontada à desarmonia da tributação sobre o consumo no Brasil**

**BRASÍLIA,  
AGOSTO 2015**

**VANESSA VASCONCELOS RODRIGUES SANTOS**

**O Imposto sobre o Valor Adicionado como solução apontada à desarmonia da tributação sobre o consumo no Brasil**

Trabalho de Dissertação apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Direito como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Latu Sensu* em Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

**BRASÍLIA,  
AGOSTO 2015**

**VANESSA VASCONCELOS RODRIGUES SANTOS**

**O Imposto sobre o Valor Adicionado como solução apontada à desarmonia da tributação sobre o consumo no Brasil**

Trabalho de Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Latu Sensu em Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília-DF, 28 de agosto de 2014.

---

Membro da Banca Examinadora: Prof.

---

Membro da Banca Examinadora: Prof.

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar a possível adoção do Imposto sobre o Valor Acrescentado pelo ordenamento jurídico brasileiro. A pesquisa de natureza eminentemente bibliográfica foi realizada a partir de consulta a textos doutrinários, artigos de revista e decisões jurisprudenciais. Utilizando-se do método dedutivo, buscou-se discorrer sobre o Sistema Tributário Brasileiro, percorrendo suas peculiaridades e a problemática gerada por seus impostos sobre o consumo. A análise demonstrou que, a fim de que o Imposto Sobre o Valor Adicionado – IVA – seja viável no Brasil, será necessária uma grande modificação dentro do Sistema Tributário, que atingirá inevitavelmente as bases do modelo federalista adotado, já que a base de cálculo, necessariamente alargada, dessa figura tributária geraria uma fusão dos principais impostos sobre o consumo, concentrando-os, então, nas mãos de um único Ente, que nesse caso, para o adequado funcionamento do IVA, deve ser a União. Sendo assim, a desconfiança hoje existente entre os Entes Federados, especialmente os Estados-membros da federação, é o principal obstáculo encontrado para a introdução desse tributo dentro do ordenamento jurídico nacional.

**Palavras-chave:** Sistema Tributário Nacional. Impostos Sobre o Consumo. IVA.

## **ABSTRACT**

This work aims analyze the possible adoption of the Valued Added Tax at brazilian legal system. The bibliographical research was conducted from consulting doctrinal texts, magazine articles and court decisions. Using the deductive method there was an attempted to discuss Brazilian Tax System, covering it peculiarities and the problems generated by their consumption taxes. The analysis showed that, in order for Value Added Tax – VAT – be feasible in Brazil, a major change in the Tax System will be required which inevitably will reach the foundation of the federalist model adopted as the necessarily broad based tax would generate a fusion on the main consumption taxes concentrating them at the hands of one single entity, that in the case for the correct function of VAT it must be the Union. Thus the mistrust that exists between Federal Entities, specially at members States, is the main obstacle found for the introduction of this tax within the national legal system.

**Key words:** National Legal System. Consumption taxes. VAT.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	7
1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL SOBRE O CONSUMO .....	9
2. OS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO .....	21
3. O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA) E A PROPOSTA DE CRIAÇÃO DE UM IVA BRASILEIRO .....	39
CONCLUSÃO .....	53
REFERÊNCIAS .....	55

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho buscou analisar a figura tributária do Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA – e a possibilidade de sua adoção pelo ordenamento jurídico brasileiro, a partir da fusão dos principais impostos sobre o consumo: IPI, ICMS e ISS.

A tributação sobre o consumo no Brasil é bastante complexa, gerando consequências que acabam por afetar não apenas os contribuintes indiretos desses impostos – os consumidores –, mas também o Poder Judiciário, pois sobrecarrega-o com conflitos jurídicos, abrangentes ao campo das hipóteses de incidências referentes à situações de difícil interpretação das competências tributárias.

A problemática desta monografia consiste em explicitar a importância da adoção de um imposto com uma base de cálculo que englobe ao mesmo tempo as operações jurídicas de circulação de mercadorias, industrialização e prestação de serviços – o IVA.

Portanto, o seu objetivo geral é discutir as modificações que decorreriam dessa implantação, adotando-se como objetivos específicos apresentar os conflitos que hoje existem quando se fala sobre a tributação sobre o consumo, discorrer acerca da nebulosidade existente nas fronteiras das diferentes regras-matrizes de incidência tributária sobre o consumo e definir quais óbices ainda existem que impedem a adoção desse imposto simplificador pelo sistema tributário, abrangente à tributação sobre o consumo.

A pesquisa traz também que, não obstante haver relevância e urgência em modificar o sistema de tributação sobre o consumo brasileiro, existe a falta de interesse por parte daqueles que compõem a cúpula dos Poderes do Estado, atrasando juridicamente o país nesse campo.

Para o desenvolvimento do trabalho, foram pesquisados – como base doutrinária – autores como: Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lobo Tôrres, Hugo de Brito Machado, Leandro Paulsen, entre outros. Ainda se fez necessária a consulta à Carta Magna do nosso Estado, além do Código Tributário Nacional e algumas decisões do tribunais superiores.

Utilizando-se de uma estrutura que parte de uma análise geral até chegar em um objetivo específico, o primeiro capítulo deste trabalho faz alusão ao significado e funcionamento de um sistema dentro da ciência do direito, para, então, trazer à baila

o Sistema Tributário Brasileiro. Cita um pouco de sua história e sua organização atual, fazendo uma análise sobre os princípios constitucionais tributários mais relevantes para a presente pesquisa e sobre a abrangência da competência tributária dos entes federados.

Ao abordar o tema dos princípios, não se falará diretamente sobre a aplicação dos princípios ou sobre a sua colisão, situação que inevitavelmente traria à mente nomes como Alexy ou Dworkin, mas, sobre os princípios já presentes na Carta Magna e que se relacionam diretamente com os impostos sobre o consumo. Discutir-se-á acerca da importância dos princípios constitucionais tributários.

O segundo capítulo restringe o sistema global de tributação nacional ao sistema da tributação sobre o consumo, com a apresentação e uma análise de seus principais impostos representativos, definição das competências referentes ao poder de tributar dos entes federados e alguns problemas hodiernamente enfrentados em relação à delimitação da incidência da regra matriz tributária.

Já o terceiro capítulo concentra-se em duas partes: primeiramente busca a figura tributária do Imposto sobre o Valor Acrescentado; as razões que levaram ao seu nascimento; o cenário em que se encontrava a França na época – país ao qual atribui-se a paternidade do imposto – ; o funcionamento do modelo IVA utilizado atualmente na União Europeia e a exposição superficial de alguns problemas, gerados pela tentativa brasileira de adaptação a esse modelo, sem que houvessem as modificações obrigatórias para o sucesso do tributo no ordenamento jurídico nacional.

Partindo da última Proposta de Emenda à Constituição – a PEC nº 41 –, a qual trouxe fugazmente a figura do IVA, buscou-se demonstrar, de maneira mais profunda, quais obstáculos devem ser superados para que haja a eficiente implantação desse tributo dentro do Sistema Tributário Nacional.

## 1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL SOBRE O CONSUMO

O vocábulo sistema alcança esferas que vão além dos limites do mundo jurídico. No dicionário Houaiss, um dos significados remetido à palavra sistema é o de conjunto de regras ou leis que fundamentam determinada ciência, fornecendo explicação para uma grande quantidade de fatos. Dentro do campo jurídico, o sistema pode ser reconhecido como a reunião de normas organizadas, que tem por finalidade criar uma relação coerente entre si.

Em seu livro *Teoria Geral do Direito*, Norberto Bobbio entende por sistema “um conjunto de organismos, entre os quais existe uma certa ordem”.<sup>1</sup> Ao considerar essas partes (conjunto de organismos) como subsistemas, que levam a um todo (sistema), pode-se chegar à conclusão de que o próprio campo do direito é um sistema constituído por vários subsistemas que se aglutinam a partir de um elemento de conexão. Este, dentro dos sistemas jurídicos, pode ser reconhecido nas Constituições dos Estados Nacionais.

Aquele doutrinador italiano cita o mestre austríaco Hans Kelsen, para admitir, ainda, dois diferentes tipos de sistema: o estático e o dinâmico. Consiste o sistema estático naquele em que as normas agrupam-se de acordo com a sua relevância. Já no sistema dinâmico, elas derivam uma das outras através de uma autoridade hierárquica.

O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. [...] verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia [...].<sup>2</sup>

A Constituição, a qual pretende “conformar’ um dado esquema de organização política”<sup>3</sup>, pode ser vulgarmente comparada à certidão de nascimento de um Estado Nacional. Ela possui a força-motriz necessária para gerar as relações hierárquicas entre os subsistemas jurídicos, os quais terminam em uma dependência centrípeta com aquela.

Para olhos leigos, tal dependência pode parecer sem importância, mas para

<sup>1</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 231.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4ª ed. rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2011. p. 219.

<sup>3</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003. p. 87.

aqueles que estudam a ciência do direito, ela representa a segurança jurídica, imprescindível para gerar estabilidade e credibilidade no ordenamento de qualquer Estado Constitucional.

A segurança jurídica pode ser, por exemplo, facilmente constatada em decisões do Supremo Tribunal Federal — STF. Elas consolidam entendimento jurisprudencial sobre determinado tema do sistema jurídico, tanto no seu sentido global — ordenamento jurídico como um todo —, como em seu sentido seccionado, um subsistema, tal qual o Sistema Tributário Brasileiro.

O Sistema Tributário Brasileiro é um subsistema que compõe o sistema global do direito brasileiro. Está composto por normas ordenadas dinamicamente, ou seja, segundo um critério valorativo, e dispostas de acordo com uma ordem hierarquizada que chega aos pilares dispostos pela Constituição de 1988.

A Constituição da República Federativa do Brasil representa, dentro das relações estáticas do sistema jurídico brasileiro, a norma de maior hierarquia, devendo ser respeitada por qualquer outra norma que almeje sua permanência no atual ordenamento. As normas que compõem o sistema tributário nacional não escapam a essa regra.

Esse sistema é composto por normas e leis regidos pelos limites impostos pela Constituição, conforme preceituado no art. 2º do Código Tributário Nacional<sup>4</sup>. Este — recepcionado pela Constituição atual, já que foi publicado anteriormente a ela — reflete a tendência de repartição da competência para tributar entre os diversos entes políticos, herdada antes mesmo de o Brasil se constituir como nação.

Não constitui segredo que a formação do Estado brasileiro está fortemente vinculado ao Estado português, de quem foi colônia por um pouco mais de três séculos. Apenas a título de curiosidade, antes mesmo da entrada em vigor da Constituição de 1824, vigorou no Brasil, pelo brevíssimo período de um dia, a Constituição de Cádiz, em 1821, decretada e revogada por D. João VI.

Essa relação histórica resulta em uma formação social brasileira solidamente ligada à estrutura social da antiga Metrópole, em todas as suas estruturas, inclusive na parte jurídico-financeira. Já na Constituição de 1824 – a primeira dos Estados

---

<sup>4</sup> Art. 2º. O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n.º 18 de 1º de dezembro de 1965 em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Unidos do Brasil – pode-se ver influências do antigo sistema colonial, onde se dividiam as receitas entre o erário nacional e as Câmaras municipais<sup>5</sup>.

Em 1834, veio um Ato Adicional a emendar a Constituição de 1824, dando uma certa autonomia às províncias, as quais não perderam tempo em reivindicar impostos nos campos remanescentes, nascendo assim uma terceira competência tributária no âmbito daquela Carta Magna.<sup>6</sup>

Com a evolução do Estado brasileiro e o advento de novas Constituições, os Municípios eram os entes que sofriam com o esquecimento no campo das repartições das receitas tributárias, tendo suas esferas invadidas pelos estados e a União, sofrendo à mingua, como explica Baleeiro:

Evidenciou-se que a União e os Estados cortavam a parte do leão e deixavam os Municípios em quase inanição fiscal, privados de serviços públicos, com efeitos desastrosos sobre a tendência ao êxodo de populações sertanejas para as capitais. Em contraste com os Estados Unidos a esse tempo, os governos federal e estaduais tendiam ao gigantismo em detrimento dos governos municipais [...].<sup>7</sup>

Atualmente, os Municípios brasileiros vêm lutando — e vêm perdendo — a batalha para a sua sobrevivência com base na arrecadação tributária que lhes compete. Poucos são os que conseguem conservar dignamente a sua existência com uma receita própria. A maioria resiste bravamente à escassez arrecadatória resultante do pagamento de seus impostos, graças ao Fundo de Participação dos Municípios, o qual lhes impede a quase sucumbir à mingua.

Pode-se observar que o problema envolvendo as receitas financeiras dos Municípios não é uma questão atual criada pela Lei Maior de 1988. É um problema que está enraizado na própria construção do Estado Nacional brasileiro. Mais adiante este problema será discutido com maior veemência, por hora, segue-se o brevíssimo relato histórico sobre o sistema tributário brasileiro.

Diversas Constituições seguiram à de 1824, porém em termos de tributação a grande novidade aparece no ano de 1969. Este marca a história do direito brasileiro,

---

<sup>5</sup> O Ato Adicional de 1834 previa: Art. 10. Compete às mesmas Assembléias legislar: [...] 6º) Sobre a repartição da contribuição direta pelos Municípios da Província, e sobre a fiscalização [...] das contas de sua receita e despesa. As despesas provinciais serão fixadas sobre orçamento do Presidente da Província, e as municipais sobre orçamento das respectivas Câmaras.

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência da Finanças**. 17ª ed. Rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 359

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 360

não apenas pelo advento da Emenda Constitucional nº 1, a qual muitos consideram como uma “Constituição” por si mesma, mas também pelo fato de, pela primeira vez no mundo, uma Constituição dedicar “minúcia extrema às disposições financeiras, que lhe tomam cerca de 20% do texto total [...]”.<sup>8</sup> Esta tendência, seguida indiscutivelmente pelo constituinte de 1988, fez a Carta Maior atual dedicar extenuantes 18 artigos ao chamado Sistema Tributário Nacional.

São extenuantes porque tal detalhismo constitucional leva a uma nebulosidade na fronteira das diversas interpretações. Tal fato constantemente exige a intervenção judiciária para pacificar os entendimentos, levando a uma lentidão na ação desse Poder por causa dos inúmeros processos em matéria tributária que não lhe param de chegar.

Devido ao momento histórico, é entendível o porquê do constituinte originário acreditar na prolixidade do sistema constitucional tributário. O país saía da longa Idade das Trevas<sup>9</sup> militar para reentrar no período iluminado pela democracia. A desconfiança, típica da época, levou à criação de um texto constitucional voltado a garantir a independência e a segurança dos entes políticos da federação e de seus cidadãos.

No território dos tributos, por tocarem direitos relevantíssimos para o ser humano, como o da liberdade e o da propriedade, o legislador constitucional redobrou os cuidados de elaboração normativa, estatuidando princípios fundamentais de proteção aos direitos do cidadão, ao mesmo tempo em que deu cumprimento aos aos desígnios superiores da Federação, da República e da autonomia dos Municípios<sup>10</sup>.

Como resultado natural da sua presença no corpo constitucional, a tributação no Brasil forma uma relação jurídica vinculada diretamente com a norma mais alta do escalão hierárquico do aparelho jurídico-estatal. Por isso, o sistema tributário está estruturado em cima de princípios conhecidos como princípios jurídicos da tributação.

O termo princípio possui infinitos significados, variando de acordo com os valores sociais num dado momento histórico. No direito, ele é empregado como linguagem tradutora de um ponto de vista do mundo real para o mundo jurídico-prescritivo,

---

<sup>8</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 364-365

<sup>9</sup> Alusão feita à época da Idade Média, conhecida entre os historiadores como Idade das Trevas

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4ª ed. rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2011. p. 256

caracterizado pelos padrões de valores presentes no intérprete .<sup>11</sup>

Antes de mais nada, é preciso registrar que os princípios fazem parte da realidade tanto do Poder Legislativo quanto do Poder Judiciário. No último caso, os princípios traçados pelo legislador, ou pelo constituinte, serão aplicados na resolução de casos concretos. Não será esta a visão aqui apresentada.

A doutrina classifica os princípios em geral como espécies normativas carregadas de propriedades específicas. “Em primeiro lugar, os princípios descrevem um estado de coisas a ser buscado, sem, no entanto, definir previamente o meio cuja adoção produzirá efeitos que contribuirão para promovê-lo”.<sup>12</sup>

A sua observação protege e garante os direitos fundamentais necessários em um Estado de Direito, pois estabelece limites de atuação até para o constituinte derivado. Dessa feita, pode-se concluir que os princípios solidificam as bases do ordenamento jurídico.

Eles são verdadeiros guias, carregados axiologicamente, que direcionam as normas dentro de uma cadeia, a fim de proteger todos aqueles que são direta ou indiretamente atingidos pelo sistema constitucional tributário.<sup>13</sup>

E já que são os pilares de sustentação do ordenamento jurídico, os princípios devem estar presentes na mente do constituinte na hora de modificar a estrutura da tributação sobre o consumo. Assim, a reforma tributária não poderá abalar a base estrutural da Constituição tributária.

Por essa razão, a análise dos princípios constitucionais tributários realizada abaixo se faz imprescindível neste trabalho.

A Carta Fundamental traçou minuciosamente o campo e os limites da tributação, erigindo um feixe de princípios constitucionais com o fim de proteger os cidadãos de abusos do Estado na instituição e exigência de tributos. Desse modo, o legislador, ao criar as figuras de exação, deve percorrer o caminho determinado pelo Texto Maior, observado atentamente as diretrizes por ele eleitas.<sup>14</sup>

As relações tributárias sempre foram regidas no Brasil a partir dos paradigmas constitucionais, seguindo a ideia do sistema dinâmico de Kelsen, estando, portanto,

---

<sup>11</sup> *Ibd.*, p. 256

<sup>12</sup> ALEXANDER, Lary; SHERWIN, Emily. The Rules of Rules — Morality, Rules and the Dilemmas of Law, 2001, p. 103 *apud* ÁVILA, Humberto. Princípios e Regras e a Segurança Jurídica. **Revista de direito do estado**, n.1, p. 189-206, jan/mar 2006.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 256

<sup>14</sup> *Id.* 2011, p. 235-236

na Lei Fundamental, o patamar a ser seguido pelo legislador e pelo intérprete na implantação das normas tributárias. O conjunto dos princípios constitucionais tributários são identificados no texto constitucional como limitações ao poder de tributar.

O primeiro princípio a ser mencionado é o da legalidade tributária, o qual encontra expresso no artigo 150, inciso I da Constituição<sup>15</sup>. De sua leitura, pode-se concluir que o tributo só pode ser cobrado se houver uma lei, em seu sentido estrito, que o tenha criado anteriormente. A preocupação resulta em limitar a autoridade de criação do veículo introdutor da norma tributária.

Aliás, não há a possibilidade de qualquer delegação de competência legislativa ao Executivo para que institua tributo, tampouco para que integre a norma tributária impositiva, ressalvadas apenas as atenuações constitucionais que se limitam a permitir, relativamente a alguns poucos tributos expressamente indicados, a graduação de alíquotas nas condições e limites de lei [...]. Estas hipóteses reforçam o entendimento de que, em todos os demais casos, sequer atenuação será possível, restando vedada a integração da norma tributária impositiva pelo Executivo, que deve se limitar a editar os regulamentos para a fiel execução da lei.<sup>16</sup>

A intenção do constituinte foi a de impedir que a função de criar uma exação fosse delegada pelo legislador a qualquer outro Poder, fato que traria uma significativa insegurança jurídica e, conseguinte, a violação de um direito fundamental do contribuinte. “Exigir a legalidade significa que novas obrigações ou restrições de direitos só podem emanar diretamente da lei e não de norma que lhe seja infraordenada”.<sup>17</sup>

A estrita legalidade tributária é um fundamento basilar do Estado de Direito. Sua existência remonta a Inglaterra do século XIII e o princípio do “*no taxation without representation*”<sup>18</sup>, trazendo consigo a ideia do consentimento prévio do contribuinte, extremamente importante para garantir a segurança das relações jurídicas:

<sup>15</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

<sup>16</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p.154

<sup>17</sup> GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao artigo 150, inciso I. In: CANOTILHO, J.J Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coords.) **Comentários à Constituição do Brasil**. p.1628

<sup>18</sup> Em 1215 o Rei João da Inglaterra foi forçado por seus súditos a assinar o documento que ficou conhecido como a Magna Carta inglesa. Entre outros dispositivos, encontra-se um que proíbe a cobrança de impostos excessivos. A Magna Carta é reconhecida mundialmente como o primeiro documento a reconhecer os direitos humanos.

O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber:

- a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam, e
- b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes.<sup>19</sup>

Por ser criado diretamente pelo Poder Legislativo, os tributos são desenhados pelas mãos dos representantes eleitos pelos próprios contribuintes. Portanto, não é difícil concluir que, indiretamente, os próprios cidadãos participam do processo criador de novos tributos ou da sua majoração.

Quando a limitação alcança não apenas a criação, mas também o aumento do tributo, transforma inequívoco que inclusive o critério quantitativo deve obedecer ao preceito fundamental da legalidade, incluindo qualquer forma que determine a apuração do seu montante.

Isso impede, portanto, que o Executivo arbitrariamente defina critérios para base de cálculo ou majoração de alíquotas, fato que garante a segurança jurídica do contribuinte, trazendo-lhe um certo alívio.

A garantia da segurança jurídica reside no fato de estar obrigado o Poder Público a agir mediante o que lhe for apenas permitido por lei. Qualquer ato da Administração Pública Tributária que seja desviado do comportamento prescrito em lei, pode ser desfeito mediante a proteção devida aos cidadãos pelo Poder Judiciário.<sup>20</sup>

Dessa feita, a vontade dos cidadãos é cumprida indireta e legitimamente pelos seus representantes diretos, sendo tais ações fiscalizadas pela função estatal constitucionalmente eleita para cumprir esse papel de controle dos atos normativos do ordenamento jurídico.

Por se tratar de ato da Administração Pública, a exigibilidade da cobrança de um tributo deve conter minuciosamente todos os atos descritos na norma incidente, este é o conhecido princípio da tipicidade tributária, corolário da legalidade:

[...] na *lei tributária* há que se conter todos os elementos necessários à chamada regra-matriz de incidência, isto é, aquele mínimo irreduzível, aquela unidade monádica que caracteriza a percussão do tributo, vale dizer, a descrição de um evento de possível ocorrência para a norma

---

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 21

<sup>20</sup> CARVALHO, op. cit., 2011. p. 268

poder operar [...] (grifos do autor).<sup>21</sup>

Mais uma vez primou-se pela segurança jurídica. A necessidade de que a lei de modo inequívoco descreva os fatos que terão um encaixe perfeito sobre a norma geral e abstrata é imprescindível para a existência de uma relação jurídica obrigacional válida entre o Fisco e o contribuinte.

Entenda-se como elementos necessários os critérios: material (comportamento humano que caracterizará a cobrança do tributo); subjetivos (sujeitos ativo e passivo); temporal (delimitação de tempo); espacial (delimitação do território de cobrança) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Na falta de um desses elementos a tipicidade cerrada será prejudicada e a norma tributária carecerá de validade.

[...]O Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. 5. In casu, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, a atividade de habilitação não se inclui na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, [...]. 6. O ato de habilitação de aparelho móvel celular não enseja qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações. O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária. [...] nego provimento ao recurso extraordinário.<sup>22</sup>

Ainda que a subsunção do fato à norma seja o conteúdo essencial, apenas a previsão da hipótese de incidência não satisfaz o princípio da tipicidade cerrada. É necessário o estabelecimento, também, a descrição do fato temporal, da correspondente prestação e de todos os outros elementos intrínsecos, sem esquecer da sanção correspondente ao descumprimento da obrigação.

Dando seguimento aos princípios, no artigo 150, III, *b*<sup>23</sup>, está presente o princípio

<sup>21</sup>*Ibidem*

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 572020, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 6 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6930260>>. Acesso em: 07 de maio de 2015

<sup>23</sup> 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.

da anterioridade. Este consiste na proibição da cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que foi criado ou majorado o tributo.

Esse princípio cuida de resguardar o contribuinte de eventuais surpresas quando chegue a hora de recolher o tributo. O postulado garante que a cada exercício financeiro o contribuinte esteja preparado, sabendo exatamente o quanto dispenderá para satisfazer a fome da Administração Pública Tributária.<sup>24</sup>

Não obstante o princípio protetor da anterioridade, o legislador achou uma maneira de burlá-lo criando ou majorando tributos nos últimos dias do ano, prática habitual que durante muito tempo perdurou no país. O constituinte vendo como o postulado tornava-se quase sem nenhuma eficácia, tomou a atitude de acrescentar mais uma alínea no inciso III do artigo 150<sup>25</sup>.

Assim, a Emenda Constitucional n. 42 introduziu o chamado princípio da anterioridade nonagesimal, o qual proíbe que haja cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da lei que o instituiu ou aumentou.

O princípio apontado acima é comumente confundido com a irretroatividade da lei tributária. É preciso não confundi-los.

O princípio da anterioridade não se confunde com o princípio da irretroatividade das leis. Este último é um princípio fundamental do direito intertemporal, aplicável, portanto, a todos os ramos do Direito. Já o princípio da anterioridade é próprio do Direito Tributário, consubstanciando uma garantia do cidadão contribuinte.<sup>26</sup>

A anterioridade exige um decurso de prazo para que a lei tributária, disposta a invadir o patrimônio do contribuinte, tenha eficácia. Enquanto a irretroatividade, a qual não alcança apenas o campo tributário, proíbe que qualquer comportamento seja exigido ou proibido sem uma lei anterior que assim o estabeleça. A irretroatividade é assim preceito fundamental instituído pela Constituição de 88.

A *Lex Magna* do sistema jurídico brasileiro estabeleceu em seu rol de princípios fundamentais, mais precisamente em seu art. 5º, XXXVI<sup>27</sup>, que uma vez em que o ato jurídico esteja perfeitamente constituído, este será alcançado pela imutabilidade do

<sup>24</sup> CARVALHO, op. cit., p. 305

<sup>25</sup> Art. 150 [...]

III [...]

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

<sup>26</sup> MACHADO, op. cit., p. 95

<sup>27</sup> Art. 5º [...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada

direito adquirido, podendo-se então justificar o porquê da lei não alcançar atos retroativos.<sup>28</sup>

Os princípios constitucionais unem-se, formando um suporte para o contribuinte, pois garantem-lhe o respeito às relações jurídicas a serem constituídas e permitem que o cidadão saiba quais limites deverão ser respeitados pelo legislador diante da possibilidade de alteração do sistema que já lhes é conhecido.

Continuando a análise dos elementos perenes que formam o sistema tributário, passemos à discussão da substância componente do poder Estatal para tributar: a competência tributária.

Poder, na sua essência, é um fenômeno pré-jurídico, do qual emanam as limitações, estrutura e funções que delineam a atuação estatal. A manifestação jurídica do exercício de poder é concretizada na criação e divisão das competências, que já nascem limitadas pelo fenômeno jurídico do Direito.<sup>29</sup> Ou seja, a competência nada mais é do que a quantidade de poder outorgada e delimitada a determinado ente em um campo de atuação previamente definido. A outorga é dada por um poder superior. A origem dessa superioridade ainda é discutida na doutrina, mas grande parte da doutrina defende o poder estatal como um poder que emana do consentimento do povo.

Com o poder se entrelaçam a força e a competência, compreendida esta última como a legitimidade oriunda do consentimento. Se o poder repousa unicamente na força, e a Sociedade, onde ele se exerce, exterioriza em primeiro lugar o aspecto coercitivo com a nota da dominação material e o emprego freqüente de meios violentos para impor a obediência, esse poder, não importa sua aparente solidez ou estabilidade, será sempre um poder de fato. Se, todavia, busca o poder sua base de apoio menos na força do que na competência, menos na coerção do que no consentimento dos governados, converter-se-á então num poder de direito. O Estado moderno resume basicamente o processo de despersonalização do poder, a saber, a passagem de um poder de pessoa a um poder de instituições, de poder imposto pela força a um poder fundado na aprovação do grupo, de um poder de fato a um poder de direito.<sup>30</sup>

Baseando-se no conceito de legitimidade do poder de direito, Constituição de 1988, conhecida como “Constituição cidadã”, delimitou prolixamente o campo de

---

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4ª ed. rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2011. p. 307

<sup>29</sup> GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção Tributária: crise do paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 67

<sup>30</sup> BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. P. 127

atuação dos poderes, com a finalidade de tentar proteger ao máximo os princípios inerentes ao Estado de Direito de eventuais abusos que possam vir a ser tentados pelos entes federados.

Sendo assim, aos entes políticos da federação foram dadas parcelas de poder – imediatas e conaturalmente à sua existência – delimitadas pelas normas jurídicas que as criaram e disciplinaram sua função específica. Cada parcela desse poder é denominada de competência.<sup>31</sup> Importante deixar claro que, apesar da Constituição outorgar aos entes políticos competência para a instituição e cobrança de tributos — competência tributária —, ela própria não cria tributos.

Competência tributária é a manifestação de poder para tributar que as pessoas públicas de direito — entes federados — possuem para o exercício legislativo em matéria tributária e que está expressamente autorizado na Constituição.<sup>32</sup>

O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do *Estado*. Evidentemente, só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida pela lei (grifos do autor).<sup>33</sup>

Figura interessante e de relevantíssima importância para este trabalho é a chamada competência residual. Prevendo a possibilidade do surgimento de situações futuras que ensejassem novas figuras tributárias, não imaginadas na época do nascimento da Lei Fundamental, o constituinte originário outorgou à União a chamada faixa de competência residual,<sup>34</sup> presente no artigo 154, I.<sup>35</sup>

Os princípios constitucionais tributários, juntamente com a distribuição da competência do poder de tributar, são os principais pilares que sustentam a base do Sistema Tributário Nacional. Uma vez vistos, pode-se passar a analisar as espécies tributárias relevantes para este trabalho que compõem a esfera de competência de

---

<sup>31</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 210

<sup>32</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>33</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 147

<sup>34</sup> *Ibidem*

<sup>35</sup> Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição

cada ente federado nacional.

A tributação constitui uma poderosa arma social típica de um Estado Democrático de Direito, pois, é a partir da repartição de suas receitas que são mantidas as estruturas políticas e administrativas, além das ações governamentais essenciais ou não.<sup>36</sup>

É por meio do pagamento dos tributos que os Estados podem-se manter vivos, retribuindo aos seus cidadãos com a implementação e manutenção dos serviços essenciais ligados à saúde, educação, segurança, moradia e etc. Não há que se falar em Estado sem a cobrança de tributos.

Para que se possa analisar a tributação em suas espécies, isoladas em tributos, imprescindível se faz uma explicação sobre as diretrizes estabelecidas pela Lei Suprema, seguindo a ideia de sistema implantada no mundo jurídico por vários doutrinadores. “Dentre os muitos legados que a obra fecunda de Geraldo Ataliba nos deixou, está a necessidade premente de partirmos do Texto Constitucional para podermos compreender as devidas proporções do sistema tributário brasileiro”.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 13

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4ª ed. rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2011, p. 215

## 2. OS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O Estado Democrático de Direito utiliza a tributação como meio social para a realização dos seus objetivos. Pagar tributos, portanto, caracteriza-se como dever fundamental do cidadão, colaborando com a efetivação das instituições públicas.

[...] Na Constituição de 1988, a pessoa humana assume papel central, enunciando-se, já em seu início, direitos fundamentais e sociais, e funcionalizando-se a tributação mediante um novo modo de outorga de competência tributária em que ganha relevância a justificação da tributação em função da sua finalidade.<sup>38</sup>

A natureza jurídica de um tributo (gênero e espécie) é classificada segundo a verificação de sua base de cálculo única, havendo tantos gêneros jurídicos quanto bases de cálculo houverem. Os demais elementos que compõem a hipótese de incidência especificam a espécie pertencente a determinado gênero de tributo.

Quando a regra jurídica de tributação escolhe para a *base de cálculo* (entre os múltiplos fatos que compõem sua hipótese de incidência) o fato consistente no *consumo* de coisa ou serviço, o tributo criado pertencerá ao *gênero jurídico* do imposto de consumo.<sup>39</sup> (grifos do autor)

A tributação possui três bases conhecidas de incidência, quais sejam: patrimônio, renda e consumo. Deter-nos-emos na última. A tributação sobre o consumo incide nas etapas do processo produtivo de bens e serviços e é a principal representante do produto da arrecadação tributária no Brasil, sendo em 2013 responsável por 51,28% do total da arrecadação tributária brasileira.<sup>40</sup>

Esse tipo de encargo, conhecido também como tributação indireta, repercute economicamente na cadeia de consumo, transferindo o ônus ao consumidor final por sua incorporação ao preço de venda do bem ou serviço. Dentro desse quadro acontece a cisão da figura do contribuinte em dois: o contribuinte direto, responsável perante o Fisco pelo recolhimento do tributo, e o contribuinte indireto, aquele que

<sup>38</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p.20

<sup>39</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 412

<sup>40</sup> Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em: 20/03/2015

suporta a carga econômica em si.

A tributação sobre o consumo no Brasil é uma das mais complexas do mundo por causa do número de entes envolvidos na sua determinação e cobrança; pela partilha – na sua base de cálculo – entre mercadorias e serviços e pelo número de alíquotas aplicáveis.<sup>41</sup> Em certas ocasiões a hipótese de incidência dos impostos sobre o consumo confundem-se, causando uma competição em que União, Estados, Distrito Federal e Municípios disputam entre si a cobrança do imposto de suas competências em casos, ainda que não declarados, de bitributação.

Na Constituição os impostos sobre o consumo brasileiros foram distribuídos de acordo com a competência das pessoas políticas de direito público. Os impostos que aqui serão analisados são os que partilham entre si a base tributável dos bens e serviços, matéria relevante para a implantação de um imposto de consumo geral tal qual o Imposto sobre o Valor Adicionado

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 153, inciso IV<sup>42</sup>, a competência da União para a instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados e o § 3º do mesmo artigo estabelece as diretrizes legislativas a serem seguidas: seletividade; não-cumulatividade; não incidência na exportação e redução quando da aquisição de bens de capital. Os detalhes sobre base de cálculos e contribuintes ficaram a cargo de uma lei complementar — espaço preenchido pelo Código Tributário Nacional —, nos moldes do artigo 146, III, a da Constituição<sup>43</sup>.

Dado o permissivo constitucional, a União institui tal imposto por meio da Lei n. 4.502/64 combinando sua regulamentação no Decreto n. 7.212/10, conhecido como RIPI — Regulamento do IPI e o aspecto material da condição de produto industrializado encontra-se no parágrafo único do artigo 46 do CTN.

Art. 46 [...]

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.<sup>44</sup>

<sup>41</sup> GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. In: SARAIVA FILHO et al. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma de tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2002. p. 39

<sup>42</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - produtos industrializados

<sup>43</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

<sup>44</sup> Brasil. Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em:

Entendemos como industrialização todo processo que modifica a matéria em seu estado natural. A junção do artigo constitucional, que atribui competência à União para instituir o IPI, com o parágrafo único do artigo acima gerou uma dúvida que pairou durante algum tempo nas mentes dos intérpretes normativos: bastaria a industrialização do produto para restar configurada a exação do imposto?

Para respondermos a pergunta, teremos primeiro que analisar onde o IPI impõe gravame. Respondemos: sobre a operação, sendo esta entendida como negócio jurídico de bens submetidos a processos de industrialização. Podemos apontar como indicação inicial o fato da descrição do IPI encontrar-se, dentro do CTN, na parte que trata dos impostos sobre a produção e a circulação. “[...] E produção pode ser vista como atividade material de dar vida a um novo produto”.<sup>45</sup>

Concluimos, então, que há dois processos que devem existir conjuntamente para a análise da incidência ou não do imposto: a primeira que deve existir uma alteração da matéria-prima, uma industrialização, e a segunda que é necessária a existência de um negócio envolvendo, no mínimo, duas partes contratantes.

Não basta que simplesmente não se esteja cuidando de produto *in natura*; não basta que o produto tenha sido industrializado em algum momento. É preciso, sim, que se trate de operação com produto que tenha sido industrializado por um dos contratantes.<sup>46</sup>

Importante salientarmos que apesar de gravar a operação com produtos industrializados, o IPI é um imposto que onera o consumo e não, a produção.

Formalmente [...] o IPI não é imposto sobre o consumo, mas a Constituição [...] garante, por meio de outra norma — a que consagra o direito subjetivo de compensação do imposto suportado nas operações anteriores —, que se desonere o contribuinte *de iure*. Assim, a Constituição supõe que o consumidor suportará o ônus tributário.<sup>47</sup>

De fato, o § 3º do artigo 153<sup>48</sup> prevê a compensação do IPI a cada operação

<<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: janeiro 2015

<sup>45</sup> GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 153, IV. In: CANOTILHO, J.J. Gomes. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p 1691

<sup>46</sup> PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012. p. 91

<sup>47</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro** 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 471

<sup>48</sup> Art. 153 [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: [...] II - será não-cumulativo, compensando-se o

consagrada. Esse sistema de compensações termina por fazer o tributo incidir sobre o valor agregado, evitando o efeito cascata, evitando “o aumento do ônus do tributo sobre as atividades produtivas, o que ocasionaria uma alta de preços desproporcional à situação econômica do país”.<sup>49</sup>

Além de não-cumulativo, nesse imposto encontramos o critério da seletividade, que basicamente institui alíquotas maiores para produtos considerados supérfluos, não essenciais. Leandro Paulsen<sup>50</sup> ensina que a seletividade é uma imposição constitucional presente no inciso I do § 6º do artigo 153 da Lei Maior, não deixando espaço para a discricionariedade do legislador. Sendo assim, as alíquotas do IPI deverão estar sempre vinculadas à essencialidade do produto, necessitando uma diferenciação estabelecida pelo tipo de produto. Já que a alíquota incide em razão inversa à essencialidade do produto, podemos afirmar que a seletividade está diretamente relacionada à capacidade contributiva. Esta permite que pessoas de maior poder aquisitivo, consumidas pelo ardor do desejo de uma sociedade capitalista, contribuam mais, segundo o princípio da Solidariedade, por pagarem gravames maiores sobre produtos mais fúteis, não-essenciais à vida humana.

Passemos agora a um estudo mais detalhado sobre regra-matriz de incidência do imposto. O IPI, assim como os demais impostos, é reconhecido pela identificação de sua base de cálculo, alíquota, sujeitos (ativo e passivo) e hipóteses de incidência, esta última possuindo como um de seus componentes o fato gerador.

O fator gerador é “o acontecimento que ocorrido com um produto incluído no campo de incidência e relacionado a um estabelecimento contribuinte faz surgir a obrigação tributária principal, que consiste no pagamento do imposto”.<sup>51</sup> O campo de incidência está incluído no antecedente da regra-matriz, a qual terá como consequente o recolhimento do tributo.

Para melhor entender o antecedente, dissequemos, pois, a sua regra-matriz de incidência. Critério material: industrializar produto; critério espacial: qualquer parte do território nacional; critério temporal: o momento da saída do produto do estabelecimento industrial; critério pessoal: sujeito ativo é a União e o sujeito passivo é o titular de estabelecimento industrial ou equiparado e, por fim, o critério

---

que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores

<sup>49</sup> ELALI, André. **IPI aspectos práticos e teóricos**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 81

<sup>50</sup> *Id.*, p. 94

<sup>51</sup> MASCARENHAS, Cabral; VALLE, Raymundo Clovis do. **Tudo sobre IPI**. 5ª ed. São Paulo: Aduaneira, 2003. p. 77

quantitativo: a base de cálculo é o preço da operação, quando da saída do produto e a alíquota será a correspondente na tabela do IPI — TIPI.

O critério material acima descreveu apenas um tipo de ação, a de industrializar produtos. O Código Tributário Nacional, porém, em seu artigo 46 aponta para ações distintas que são envolvidas no campo de incidência do IPI.<sup>52</sup> Isso nos leva a perceber que para o IPI existem três critérios materiais diferentes, ou seja, na verdade há três diferentes hipóteses de incidência para o mesmo tributo. Como isso é possível?

O que acontece é que se trata de três espécies diferentes de impostos reunidos em uma denominação comum<sup>53</sup>, temos o IPI para produtos industrializados nacionais, IPI para produtos industrializados importados e IPI para produtos industrializados levados a leilão e arrematados. Há momentos em que os critérios da regra-matriz do IPI confundem-se, gerando dúvidas interpretativas passíveis de serem apreciadas pelo Poder Judiciário. Analisemos algumas brevemente.

O inciso I descreve o primeiro dos fatos geradores como o desembaraço aduaneiro do produto industrializado de origem estrangeira. Ainda que a situação seja parecida, não se pode confundir o IPI com o Imposto de Importação, o qual é qualificado como um dos impostos sobre o comércio exterior. O tributo, aqui estudado, é tratado, na verdade, como um imposto sobre a produção, que leva em conta a configuração de um ato industrial realizado no estrangeiro.<sup>54</sup> Já o inciso II trata de gravar o produto industrializado nacional.

Apesar de parecer clara a diferença entre os incisos I e II do art. 46 do CTN, a questão não é tão simples. Durante algum tempo a União cobrou o pagamento do IPI sobre o mesmo produto importado em dois momentos distintos: do seu desembaraço aduaneiro e da sua saída do estabelecimento importador, mesmo sem haver qualquer modificação na mercadoria importada. Acreditava o Fisco estar atuando corretamente nas bases do citado artigo. O contribuinte, sentindo-se lesado, buscou suporte no Poder Judiciário, chegando a dúvida às portas do Superior Tribunal de Justiça — STJ.

---

<sup>52</sup> Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4ª ed. rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2011. p. 688

<sup>54</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **IPI teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.p. 128

RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA.

FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETON.

7.212/2010).1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda. 2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN. 3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.4. Superado o entendimento contrário veiculado no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.5. Recurso especial não provido.<sup>55</sup>

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. A norma do parágrafo único constitui a essência do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados. A teor dela, o tributo não incide sobre o acréscimo embutido em cada um dos estágios da circulação de produtos industrializados. Recai apenas sobre o montante que, na operação tributada, tenha resultado da industrialização, assim considerada qualquer operação que importe na alteração da natureza, funcionamento,

<sup>55</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.393.102, Segunda Turma, Brasília, DF, 11 de setembro de 2013. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201302158120&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: janeiro 2015

utilização, acabamento ou apresentação do produto, ressalvadas as exceções legais. De outro modo, coincidiriam os fatos geradores do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre circulação de mercadorias. Consequentemente, os incisos I e II do caput são excludentes, salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização. Embargos de divergência conhecidos e providos.<sup>56</sup>

A divergência esteve presente no cotidiano do Tribunal por quase dez anos, até ser finalmente pacificada no ano de 2014. Antes de falarmos a posição final do STJ sobre o tema, discutamos um pouco sobre o cerne da questão.

Como já dito acima, o IPI possui sua raiz hereditária no antigo IC, regido pela lei n. 4.502/64 e a qual descreve<sup>57</sup> a hipótese de incidência do imposto em duas ocasiões distintas: uma no desembaraço aduaneiro de produto importado e outra na saída de produto nacional do estabelecimento produtor.

Nessa época não havia dúvidas de que o produto importado só deveria sofrer o gravame desse tributo no seu desembaraço aduaneiro e que apenas os bens de produção nacional seriam gravados na saída do estabelecimento produtor. Dessa monta, os bens importados não sofreriam a incidência do tributo na saída para o mercado interno. A intenção do legislador foi a de tentar equilibrar o ônus tributário entre os produtos nacionais e os importados, já que o IC/IPI não possui a função extrafiscal de regular o comércio exterior, cabendo essa função ao Imposto de Importação.

[...] os outros principais tributos incidentes na importação de bens ou serviços, a saber, o IPI, o ICMS, o PIS/Cofins e o ISS, diferentemente do Imposto de Importação, não têm qualquer função reguladora do comércio exterior, mas tão somente a de equalizar as cargas tributárias incidentes sobre os bens e serviços importados e aqueles produzidos domesticamente. Como no comércio internacional os países tendem, como regra, a eliminar toda a tributação sobre os produtos por eles exportados, a incidência do IPI, do ICMS, do ISS e do PIS/Cofins na importação serve apenas para fazer com que os bens ou serviços importados sejam onerados pelos mesmos tributos que gravam a produção e circulação interna de bens e serviços, de forma a evitar uma

---

<sup>56</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.411.749/PR, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 18 de dezembro de 2014. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num\\_registro=201400108708](https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201400108708)>. Acesso em janeiro 2015

<sup>57</sup> Art. 2º Constitui fato gerador do imposto: I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro; II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor

“discriminação inversa” que, na não incidência desses tributos, deixaria o bem ou serviço importado com custo tributário inferior ao daqueles aqui produzidos.<sup>58</sup>

São as importações que devem ser equiparadas à produção doméstica e não a saída do estabelecimento importador. Serão os preços dos fornecedores estrangeiros que deverão sofrer o ônus tributário desse imposto e não os preços dos fornecedores nacionais, estes já devem arcar com o seu próprio ônus tributário.

A Emenda Constitucional n. 18/65 renomeou o IC, dando-lhe sua sigla atual: IPI, ainda regido pela lei que regia o IC. Quando mais tarde o Código Tributário Nacional veio a dispôr sobre as normas gerais que regeriam o IPI, a limitação imposta pelo artigo 2º da Lei n. 4.502, onde a incidência do imposto seria aplicada na saída do estabelecimento apenas para produtos nacionais, fora ultrapassada.

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

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

- I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
- II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
- III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
- IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.<sup>59</sup>

A partir de então a Administração Tributária passou a interpretar a norma usando apenas o método literal e descartando o seu forte critério teleológico. O tributo passou a ser cobrado também na saída do produto do estabelecimento importador, além do seu desembaraço aduaneiro.

Provocado o STJ, duas posições logo se estabeleceram: uma a favor da União, outra a favor do contribuinte. O entendimento beneficiador do contribuinte partiu da

<sup>58</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Não Incidência do IPI na Venda de Produto Importado a Consumidor Final ou Estabelecimento Não Industrial. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 184, de Janeiro de 2011, Dialética, p. 28 - 43

<sup>59</sup> BRASIL. Lei n. 4.502/64. Disponível: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm)>. Acesso em: maio 2015

premissa que o produto importado, quando não sofre qualquer modificação industrial por parte do importador, não pode se sujeitar à hipótese de incidência do inciso II do artigo 46 do CTN sem que se configurasse a figura do *bis in idem*, não permitido em nosso ordenamento. O entendimento acima foi o que prevaleceu, sendo pacificada a jurisprudência do Tribunal, a partir de 2014, pelo EResp n. 1.398.721/SC.

Passemos a analisar o chamado de tributo gêmeo do IPI por Aliomar Baleeiro, o ICMS, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços. Ele nasce na Carta de 1988 da junção de antigos impostos de competência da União — impostos sobre comunicações, transporte, petróleo e etc. — e do ICM, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias. Este, por sua vez, introduzido pela Emenda Constitucional n. 18/65 veio a substituir o, ainda mais antigo, IVC — Imposto sobre Vendas e Consignações —, tributo plurifásico e cumulativo, incidindo sobre cada venda realizada e sem possibilidade de se reduzir os valores pagos nas operações anteriores.<sup>60</sup> Esse tributo, advindo da Constituição de 1934, contrariava a tendência internacional de impostos sobre o consumo não cumulativos.

A não cumulatividade é princípio constitucional tributário encontrado, especificamente para o ICMS, no artigo 155, § 2º, inciso I.

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

[...]

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal<sup>61</sup>

Apesar do esforço do constituinte, a proteção constitucional da não cumulatividade não é inteiramente respeitada devido ao cálculo “por dentro” da base desse imposto.

A base de cálculo do ICMS é aferida a partir do valor da operação que corresponde à saída de uma mercadoria do estabelecimento comercial ou o preço da

<sup>60</sup> TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 155, II. In: CANOTILHO, J.J Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1710

<sup>61</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: maio 2015

prestação de um serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Isto é o que podemos concluir de uma leitura do artigo constitucional citado, no entanto, a Lei Complementar 87 de 1996, em seu artigo 13, alarga sua base de cálculo, incluindo em sua aferição “o montante do próprio imposto”.<sup>62</sup>

Deveras, a lei complementar, ao estabelecer que a base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação ou prestação, somado ao do próprio tributo, extrapolou os limites constitucionais. Ferindo a *regra-matriz* do tributo, determinou, por meio deste estratagemas, a cobrança de ICMS sobre grandezas estranhas à materialidade de sua hipótese de incidência. (grifos do autor)<sup>63</sup>

A lei complementar que regulamenta o tributo acabou por ultrapassar os limites constitucionais deste imposto. Ainda que o artigo 146 da Carta Maior conceda à lei complementar definir sobre as bases de cálculo dos tributos, ela não pode ultrapassar as fronteiras desenhadas pela Constituição. Houve uma desvirtuação, a qual criou um imposto diferente daquele definido por nossa Lei Fundamental e como consequência os Estados e o Distrito Federal criaram um novo tributo, que não se encaixa nos moldes de nenhuma das descrições constitucionais atribuídas ao ICMS.

Os Estados e o Distrito Federal cobram uma espécie de adicional do ICMS, que tem não por hipótese de incidência um dos fatos constitucionais descritos, mas apenas o fato de alguém recolher o imposto. A base de cálculo é um porcentagem do ICMS pago, ou seja, é um imposto sobre imposto.<sup>64</sup>

Apesar de entendermos que tal prática desnatura o imposto criado pela Lei Maior, não é esse o entendimento hodierno do Supremo Tribunal Federal, que entende por constitucional tal prática.

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da

<sup>62</sup> Lei Complementar 87: art. 13 [...] §1º. Integra a base de cálculo do imposto: I - o montante do próprio imposto, consistindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

<sup>63</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 341

<sup>64</sup> *Ibid.*, p. 342

CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. [...] 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.<sup>65</sup>

Pode-se dizer que esse tributo possui uma raiz problemática. O ICMS, por possuir a natureza original de um imposto sobre o valor adicionado, deveria ter sua competência concentrada no governo central, ao menos essa é a posição de boa parte da literatura. Não obstante, optou-se pela distribuição de sua competência entre os Estados federativos e o Distrito Federal a fim de seguir a nossa tradição de atribuir a tais entes federados o poder de instituir e cobrar tributo sobre operações jurídicas que envolvem a comercialização/circulação de mercadorias.

[...] a atribuição aos estados da competência de instituir um imposto sobre o valor adicionado pode ser vista como um ato de grande ousadia. Afinal, boa parte da literatura sobre o tema defendia a tese de que as características de um imposto dessa natureza recomendavam que sua competência fosse atribuída ao governo central, tendo em vista a necessidade de ser aplicado uniformemente em todo o território da nação.<sup>66</sup>

Ainda que o constituinte estivesse imbuído de boas intenções, sua atitude acabou gerando um grande problema para a federação: a existência de muitas leis e regulamentos, que são válidos para os comportamentos jurídicos envolvidos por esse tributo, pois, cada estado-membro da federação tratá-lo-á em seu próprio corpo legislativo.

<sup>65</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.582.461, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 17 de agosto de 2011. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+582461%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+582461%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bgmsdyw>> Acesso em: maio 2015

<sup>66</sup> REZENDE, Fernando. **ICMS gênese, mutações, atualidades e caminhos para a recuperação**. V. 2. Brasília: FGV projetos, 2012. p. 9

Logo após a sua criação, instalaram-se conflitos regionais resultantes de desvios intensificados pelas mudanças introduzidas a partir de 1988, tornando mais tenso os antagonismos entre os estados e o acirramento da guerra fiscal.<sup>67</sup> Esta última é marcada pela prática, já considerada inconstitucional pelo STF, dos estados em criar incentivos para a instalação de indústrias sem a deliberação do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias — CONFAZ.

O CONFAZ é um órgão do Poder Executivo, presidido pelo Ministro da Fazenda e que possui atribuições normativas. Formado por representantes de cada um dos 26 estados e do Distrito Federal, além de um representante do Governo Central, o conselho tem como função discutir sobre a possibilidade de implementação de incentivos fiscais, relativos ao ICMS, por seus membros em seus respectivos territórios, nos moldes do art. 155, § 2º, XII, g<sup>68</sup> da Constituição.

Apesar de a Lei Complementar n. 24/75<sup>69</sup>, que assume o papel de veículo legislativo regulador da prática da concessão de incentivos, apenas autorizar os incentivos que sejam aprovados no conselho, os estados o fazem de maneira unilateral e deliberada, desencadeando uma luta para conseguir atrair mais investimentos.

Esta disputa põe em perigo a federação já que os estados-membros não estão em pé de igualdade. Assim, um Estado que possui maior receita concede, à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária, maior benefício fiscal, gerando uma concorrência desleal em relação àquele ente que não possui condições de igualar sua oferta.

Verifica-se hoje um leilão de vantagens pelas quais os Estados deliberadamente editam seus programas de atração de investimentos privados, submetendo-se a retaliações dos demais Estados que procedem à glosa dos créditos das operações anteriores, em violação frontal [...] e às regras de competências constitucionalmente prescritas.<sup>70</sup>

<sup>67</sup> *Ibidem*.

<sup>68</sup> Art. 155. [...] § 2º [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

<sup>69</sup> Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Art. 2º - [...] § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes

<sup>70</sup> BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e Guerra Fiscal. In: CONTI et al. **Federalismo Fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 345

Os incentivos fiscais são usados como fonte de atração investimentos privados para os estados a partir de diferentes técnicas de fomento tais como financiamento do ICMS devido; redução do ICMS financiado; redução unilateral de base de cálculo entre outras.<sup>71</sup>

Importante ressaltar que as críticas feitas à guerra fiscal na federação brasileira não atacam a concessão de benefícios como parte de um plano político de desenvolvimento regional. O que se reconhece por inconstitucional é o fato desses benefícios fiscais serem dados de maneira unilateral, sem a negociação mediada pelo CONFAZ, prejudicando outros estados e lesando simultaneamente a integração e o desenvolvimento interno do país e a livre concorrência.

E M E N T A: ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS – A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS – RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL – O SIGNIFICADO DA IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS – DOCTRINA – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INSTITUIÇÃO, PELO ESTADO DE SÃO PAULO, DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE “COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL” LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL – MEDIDAS QUE SE REFEREM À PRODUÇÃO DE “TABLETS” – POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O “PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA” – PRECEDENTE DO STF – MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE ORDEM TRIBUTÁRIA – INADMISSIBILIDADE – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO – A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por

<sup>71</sup> Cf. *Idem*. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 79

Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. – Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais. Precedentes. INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM – A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente.<sup>72</sup>

Diante de tantos casos similares que chegam às portas do Supremo Tribunal Federal, uma Proposta de Súmula Vinculante sobre o tema está em análise para a edição. A SPV 69 visa declarar inconstitucional os benefícios fiscais em âmbito de ICMS que sejam dados à revelia do CONFAZ, com a modulação dos efeitos daqueles já existentes.

A recusa dos estados da federação em submeter seus incentivos à deliberação do CONFAZ encontra explicação no método adotado, e bastante criticado, de aprovação da concessão: a unanimidade. Apenas se todos os membros do conselho aprovarem é que um estado pode implementar o seu benefício fiscal relativo ao ICMS.

Proposta de reformulação sobre o tema tramita atualmente no Congresso Nacional. O PLP 85/2011<sup>73</sup>, desarquivado este ano pela Câmara dos Deputados, tenta mudar o critério da unanimidade para o de aprovação por maioria absoluta dos Estados e do Distrito Federal, sendo que, dentre ela estejam presentes pelo

<sup>72</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4635, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 12 de fevereiro de 2015. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ICMS+e+isen%E7%E3o+e+unilateral%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/oksevk8>> Acesso em abril 2015

<sup>73</sup> PLP n. 85/2011 Art. 2º [...] § 2º A autorização para a concessão e a revogação, total ou parcial, de isenções, incentivos e benefícios fiscais dependerá, cumulativamente, da aprovação: I – pela maioria absoluta dos Estados e do Distrito Federal representados; e II – de pelo menos um Estado de cada uma das cinco Regiões Geográficas do País.

8º-A. A infração aos dispositivos desta Lei Complementar sujeita o infrator às sanções do § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000

menos um Estado de cada Região Geográfica do país. Além disso, o projeto prevê também sanções para o Estado que descumprir a norma, critério hodiernamente ausente.

Enquanto não há mudanças, a competição gerada pela Guerra Fiscal entre os Estados pode ser vista como uma das principais incentivadoras da necessidade de reforma desse imposto e da sua integração lógica no desenvolvimento brasileiro. Como se pode observar, o ICMS é uma peça extremamente complexa dentro do quebra-cabeça que forma o Sistema Tributário Nacional.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, ISSQN ou apenas ISS, é o imposto previsto no artigo 156, III da Lei Maior. Primeiramente, há de se chamar a atenção ao fato de que o constituinte tomou o devido cuidado de excluir, da possibilidade de incidência do ISS, os serviços que, por força da norma constitucional presente no artigo 155, II, foram definidos como fatos geradores apenas do ICMS — serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação —, evitando assim o instituto jurídico da bitributação, vedado pelo ordenamento.

A Constituição Federal não definiu o conceito de serviços ou prestação de serviços. A fim de encontrarmos uma resposta, devemos lembrar que essa definição faz parte do sistema jurídico-positivo e, portanto, deve ser coerente com ele. Obedecendo-se a essa coerência e, ainda, em consonância com os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional<sup>74</sup>, encontramos dentro do sistema as definições de serviço e prestação de serviço radicadas no direito privado.

Pende destacar que, de acordo as diretrizes do direito privado, o ISS possui como aspecto material de sua hipótese de incidência um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer — prestação de serviço. “A obrigação de ‘fazer’ concerne à prestação de uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incidível, configurando-se de modo negativo à obrigação ‘de dar’ [...]”<sup>75</sup>.

Assim como no ICMS, uma obrigação de fazer onerosa com no mínimo dois

---

<sup>74</sup> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas[...].

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

<sup>75</sup> MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **IMPOSTOS federais, estaduais e municipais**. 7ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 331

sujeitos de direito – um tomador e um prestador – é posta como a ação principal, a qual determinará a possibilidade de tributação, devido à subsunção do fato à norma tributária. Para bem definir as fronteiras entre os dois impostos, o constituinte definiu como condição *sine qua non* a existência de uma lei complementar que definisse os serviços pertencentes a competência tributária dos Municípios.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.<sup>76</sup>

Em 2003 o legislador fez cumprir esse preceito constitucional, editando a Lei Complementar n. 116, a qual enumera os serviços a serem tributados pelo ISS. Ainda que a vontade constitucional haja sido cumprida, longe está o apaziguamento do ordenamento nesse ponto, já que muitos contestam que alguns dos serviços taxados na lei complementar, possuem uma natureza diversa da que encontramos no direito civil.

A enumeração (definição, elaboração de lista) de serviços sujeitos ao imposto municipal deve prender-se ao que se encaixa no conceito de serviço, na esfera do direito privado. Se o legislador, ao listar serviços, faz constar, entre eles, prestações que não cabem no conceito de serviço, esta a criar confusão entre serviços e outras categorias ou outros institutos.<sup>77</sup>

Para usar de um recurso ilustrativo, observemos os itens 14.04 e 14.05 da LC 116: recauchutagem ou regeneração de pneus; restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos qualquer.

Se fizermos uma leitura conjunta dos itens acima com o artigo 4º do RIPI, deparamo-nos com atividades que podem ser consideradas como industrialização, quando praticadas em série, ao mesmo tempo em que são definidas como prestação de serviços tributáveis pelo ISS.

<sup>76</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: fevereiro 2015

<sup>77</sup> COSTA, Amanajós Pessoa da. ISS e Tributação Indevida de “Não-Serviço”. In: BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Tributação sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 29

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

[...]II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

[...]IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).<sup>78</sup>

Dessa monta, sempre que houver as atividades dos subitens 14.04 ou 14.05, os Municípios estarão imbuídos do direito de cobrar o ISS, ao mesmo tempo em que a União terá o direito de cobrar o IPI, quando essas mesmas atividades fizerem parte de um processo industrial.<sup>79</sup> Havendo um conflito de competência entre as duas esferas, o consumidor final restará prejudicado ao pagar o preço do produto com a bitributação imbutida.

E durante algum tempo foi assim. A Receita Federal do Brasil entendeu que a incidência do ISS sobre o uma atividade não impedia a incidência do IPI.

ATIVIDADE GRÁFICA. CRÉDITOS DE IPI. PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO. Por ser contribuinte de IPI, a consulente está autorizada a compensar tributos e contribuições administrados pela RFB com o saldo credor de IPI acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP/PI/ME aplicados na industrialização de seus produtos tributados à alíquota zero, desde que tal saldo de IPI se refira a créditos de IPI não decaídos e que a compensação se realize nos termos da legislação de regência. O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações.<sup>80</sup>

Assim, o contribuinte teve que pagar dois impostos diferentes para uma mesma hipótese de incidência até que houvesse entendimento jurídico distinto. Este veio no

<sup>78</sup> BRASIL. Decreto n. 7.212/10. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Acesso em: maio 2015

<sup>79</sup> Cf. COSTA, op cit. p. 40

<sup>80</sup> Solução de Consulta nº 141, de 08 de setembro de 2008 – Órgão Disit 06. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=08/09/2008&jornal=1&pagina=16&totalArquivos=96>>

final do ano de 2008 com o Recurso Especial n. 888.852/ES. Na ocasião o, então ministro do STJ Luiz Fux, entendeu ser indevida a cobrança de IPI quando a industrialização ocorrer por encomenda, caracterizando uma atividade-fim.

Apesar da RFB ter mudado seu entendimento para estar em sintonia com o Superior Tribunal de Justiça, o conflito de competência envolvendo ISS, IPI e também o ICMS está longe de ter um final feliz. Atualmente, está em processo de julgamento o Recurso Extraordinário n. 605.552 de relatoria do ministro de Dias Tofoli, em que se discute a incidência de ISS ou de ICMS na manipulação de medicamentos de farmácias de manipulação. Enquanto está suspensa a resolução de mais essa controvérsia, discutamos o outro problema que remonta o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza: a sua incidência em cascata.

O ISS é comumente monofásico, já que as prestações de serviços não acontecem, como regra, de maneira encadeada. A monofasia caracteriza-se por uma única incidência do imposto na fase final da cadeia produtiva, implicando, por isso, em não-cumulatividade. Apesar da boa intenção legislativa, esqueceu-se de que o prestador de serviço poder ser também tomador de outros serviços e, portanto, contribuinte de fato do imposto. Impossibilitado de descontar o imposto sobre serviços pago, ao prestador-tomador de serviço não lhe resta alternativa que incluir no preço do serviço o ISS relativo à sua prestação e à prestação por ele tomada para concluir o serviço.

### 3. O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA) E A PROPOSTA DE CRIAÇÃO DE UM IVA BRASILEIRO

O IVA é um imposto que não concentra sua carga em um único estágio da produção e da distribuição, considerando que sua tributação ocorre em todas as etapas da cadeia produtiva. Sua maior parte da arrecadação ocorre nos estágios anteriores ao varejo, o que torna sua sonegação mais difícil, já que é o varejo é a etapa mais difícil de ser fiscalizada devido ao seu grande volume. Outra grande vantagem é o seu caráter autofiscalizador, pois, no método do crédito, o valor do imposto pago pela empresa vendedora apenas transformar-se-á em crédito pela empresa compradora se tiver sido lançado na nota fiscal, de outra maneira, não há como comprovar o valor adicionado pelo comprado.<sup>81</sup>

Apesar do nome, o IVA não foi desenhado para ser um imposto sobre o valor adicionado, mas sim sobre o consumo. Sua essência está no fato de ser cobrado em todas as etapas da produção, mas com a existência de algum mecanismo que permita ao produtor compensar o imposto que pagou, na compra dos bens e serviços destinados ao mercado consumidor, em relação ao imposto que cobrará quanto aos bens e serviços que, por ele, serão prestados.

[...]Trata-se de imposto sobre o consumo que incide sobre o valor agregado (ou acrescentado), das transações de bens e serviços. Alcança diretamente a livre circulação de bens e serviços, incidindo sobre todas as fases da cadeia produtiva, desde a produção ou importação até ao consumo final do bem ou da utilização do serviço prestado, sendo assim um imposto plurifásico.<sup>82</sup>

Com isso há a desnecessidade de organização de grandes conglomerados, pelas empresas, para evitar a múltipla incidência do imposto em cascata, desestimulando a integração vertical da economia e estimulando a especialização da atividade econômica.

Atualmente, o modelo mais conhecido do IVA é o europeu, o qual acabou harmonizando a legislação sobre o consumo dentro dos países da União Europeia, fato que pode contribuir na elaboração desse imposto no Brasil e será desse modelo

---

<sup>81</sup> MORAES JÚNIOR, José Jayme; TÁMEZ, Carlos André Silva. **Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 46

<sup>82</sup> ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre o Valor Agregado: abordagem teórica e prática. In: Saraiva Filho et al. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 124

as características analisadas neste trabalho.

Conhecido como Imposto sobre o Valor Agregado, Acrescido ou Acrescentado, o IVA surgiu pela primeira vez na França, por volta da década de 1950, como um imposto de laboratório. Alguns costumam assim chamá-lo devido ao seu desenvolvimento dar-se graças ao labor científico de economistas, dentre eles o francês Maurice Lauré. Ao ingressar no ordenamento jurídico francês, transformou o antigo imposto sobre o volume de negócios – *taxe sur le chiffre d'affaire* – no imposto sobre o valor acrescido – *taxe sur la valeur ajoutée*.<sup>83</sup>

Criado em 1920, o imposto sobre o volume de negócios alcançava todo o setor industrial e comercial. Impunha a acumulação de encargos desde a base de cálculo do imposto e em cada estágio da comercialização de uma mercadoria, dando início ao famoso fenômeno do imposto em cascata.<sup>84</sup> O efeito cascata consiste na impossibilidade de desconto do imposto, pago pelo produtor de uma cadeia de produção, na fase seguinte da cadeia, levando a uma acumulação de tributos e onerando por demasiado o sistema de produção, além do preço da mercadoria que chega ao consumidor final.

Na época, os produtos considerados sensíveis – tais como a carne, o carvão, entre outros – escapavam do efeito cascata, já que no lugar do *taxe sur le chiffre d'affaire*, incidia um imposto único quando da obtenção desses produtos pelo consumidor final.<sup>85</sup>

Após a Segunda Guerra, foi introduzido na França o sistema de pagamento fracionado, onde o produtor, ao comprar uma mercadoria, pagava diretamente ao fornecedor o preço integral daquela, incluindo o imposto sobre a compra. Quando este produtor vendia seu produto ao consumidor final, na hora de pagar o imposto devido, deduzia o que havia pago na compra, vertendo a diferença ao Estado, predizendo então o funcionamento do TVA, sigla francesa para o IVA. O sistema apresentava falhas, dentre elas a impossibilidade de reembolso ao produtor, quando o montante pago por ele ultrapassava o valor que devia ser recolhido à Administração, o que levou a uma série de fraudes, provando a sua ineficiência.<sup>86</sup>

Sob o cenário de uma França destruída pela Guerra aparece Maurice Lauré,

---

<sup>83</sup> TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? In: SARAIVA FILHO et al. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: 2007. p. 21

<sup>84</sup> BRUNEL, Denys. **La TVA, invention française, révolution mondiale: L'aventure de Maurice Lauré**. Paris: Eyrolles, 2012. p. 44

<sup>85</sup> *Ibidem*

<sup>86</sup> *Idem*, p. 47

diretor adjunto junto ao Ministério da Economia, propondo uma ruptura epistemológica, iniciada pelo trabalho de economistas durante a Guerra. A ideia de lucro individual foi substituída pelos ideais do destino da nação e de impulso ao Poder Central. Aparecem, então em 1951, os primeiros conceitos de receita nacional; de fortuna nacional ou ainda de valor agregado, sendo que a fortuna nacional seria entendida como a soma dos valores agregados.<sup>87</sup>

O IVA espalhou-se logo pelos países europeus e atualmente compõe o ordenamento jurídico de 153 países do mundo, além de estar presente em todos os países pertencentes à União Europeia, sendo que o modelo adotado foi o definido pela Sexta Diretiva do IVA datada de 1977 (BIRD; GENDRON, 2007, p.11).

O IVA europeu possui entre suas principais características: método de crédito do imposto, não cumulatividade, regime de crédito financeiro, base tributável alargada, neutralidade, não discriminação e tributação na origem ou no destino. Ao contrário do efeito cascata, no sistema da não cumulatividade, gerando o método do crédito do imposto, há a possibilidade de desconto do imposto pago na operação anterior pelo imposto que será recolhido com a operação posterior.

O “método do crédito do imposto” [...] é o método que implica em deduzir-se do montante do imposto liquidado (debitado) nas transmissões de bens e serviços efetuados, o valor total de imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, em um mesmo período de apuração [...] (grifos do autor).<sup>88</sup>

Desse raciocínio deduz-se a neutralidade do IVA, pois o produtor não terá de arcar com sua despesa, já que esta será arcada pelo consumidor final da mercadoria, pois não há a acumulação de imposto sobre imposto, típico do efeito cascata.

Ilustrando abaixo um exemplo prático, admita-se a cadeia de produção de móveis de madeira com uma margem de lucro de 100% e a alíquota incidente do IVA em 10%: o fabricante adquire o insumo por \$110 – alíquota do IVA já embutida no preço – e vende o móvel para uma loja por \$220 – sendo \$200 o preço do móvel + \$20 de alíquota do IVA – devendo recolher para a Administração apenas a diferença entre os valores do IVA, no caso \$10. Ao comprar o móvel, o consumidor final pagará o equivalente a \$440, dos quais \$40 corresponde ao imposto, restando à loja recolher

<sup>87</sup> BRUNEL, op. cit. p. 53

<sup>88</sup> ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre o Valor Agregado: abordagem teórica e prática. In: SARAIVA FILHO et al. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 125

\$20 para a Administração, a diferença entre o que a própria loja pagou de imposto ao comprar o móvel e o que repassou ao consumidor.

Como se pode observar, o encargo suportado pelo consumidor final foi mais vantajoso que um sistema que não possui essa possibilidade de compensação de créditos, já que não houve uma soma dos valores das alíquotas. Ao contrário, é como se houvesse apenas uma única incidência do imposto no preço final do produto.

O crédito físico, que está presente no IPI e no ICMS, consiste na vinculação do crédito ao produto físico adquirido para ser utilizado na sua industrialização ou comercialização.<sup>89</sup> Assim sendo haverá possibilidade de crédito em relação aos impostos pagos diretamente na aquisição de insumos que serão utilizados na fabricação, industrialização ou comercialização.<sup>90</sup>

Observa-se que nada que não esteja diretamente ligado ao produto físico poderá entrar nesse sistema de compensação de créditos, mesmo que de alguma maneira tenha contribuído para tal, e.g. energia elétrica utilizada no processo produtivo. Já o crédito financeiro, presente no IVA, está vinculado ao encargo financeiro decorrente do imposto, pela aquisição de bens ou serviços. Assim sendo, todas as despesas que entram no processo produtivo entrarão na compensação dos créditos: eletricidade, telefone, consultoria e móveis.<sup>91</sup>

Na não discriminação, adotada também no Brasil, um determinado produtor não pode obter vantagens infundadas em detrimento de outro, sob o risco do prejuízo da livre concorrência. No caso brasileiro, uma mercadoria, ao deixar seu Estado de origem em direção a outro, deve ter os mesmos encargos independentemente do seu destino.

A base de incidência alargada ou *broad based tax*, que foi uniformizada em todos os países da União Europeia na Sexta Diretiva, possui uma tributação generalizada sobre prestação de serviço: é considerada como prestação de serviço toda operação onerosa que não envolva uma transmissão de bens. Segundo entendimento europeu a transmissão de bens é a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como um proprietário. Além dessa característica, a construção da base de incidência alargada do IVA possui dois outros sustentáculos, quais sejam: um reduzido número

---

<sup>89</sup> ÁGUIA, op. cit. p. 127

<sup>90</sup> SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 330

<sup>91</sup> ÁGUIA, op. cit. p. 128

de isenções e uma definição larga do valor tributável.<sup>92</sup>

O regime de alíquota única é recomendado pelo Fundo Monetário Internacional, mas esse modelo ideal está além da realidade, especialmente porque a alíquota única parece se afastar do princípio da capacidade contributiva. Atualmente poucos países seguem essa recomendação, sendo a Dinamarca a que mais se aproxima dessa idealização.<sup>93</sup>

O que ficou fixado na Sexta Diretiva foi um limite ao número de alíquotas, uma normal e uma ou duas reduzidas; o valor mínimo da alíquota normal – de 15% – e também o da reduzida, que é de 5%, estabelecendo-se ainda uma lista comum dos bens que podem ter as alíquotas reduzidas.

Apenas em 1987, todos os países da antiga Comunidade Econômica Europeia introduziram em seus ordenamentos o imposto. Apesar da aparente simplicidade, a harmonização do IVA nos Estados-membros da União Europeia teve de passar por três fases para adquirir as características atuais.

No caso brasileiro, a base de incidência do IVA europeu é dividida entre os três principais impostos responsáveis pela tributação sobre o consumo, quais sejam: IPI, ICMS e ISS.

Cria-se um problema quando as fronteiras que dividem a hipótese de incidência desses tributos se confundem por fatores muito tênues. “[...] É o caso de empresa que tem por objeto básico atividades comerciais, e que, normalmente, se sujeita ao ICMS na venda de máquinas (mercadorias). Entretanto, ao realizar serviços de conserto das mercadorias, sujeita-se ao ISS”.<sup>94</sup>

Um caso famoso que envolvia conflito das fronteiras entre esses dois impostos pode esclarecer melhor o que foi descrito acima: venda e distribuição de *softwares*. O conflito entre qual dos dois impostos incidiria nas operações que envolvessem essa mercadoria foi resolvido há pouco pelo STF na ADI n. 1.945-MC, observando a ementa abaixo:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. (...) Lei estadual 7.098, de 30-12-1998, do Estado de Mato Grosso. (...) ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência

<sup>92</sup> BASTO, José Xavier de. A adoção do sistema comum europeu de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal. In: SARAIVA FILHO et al. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 105

<sup>93</sup> *Ibid.*, p. 110

<sup>94</sup> MELO, op. cit. p. 331

eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtrar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.<sup>95</sup>

Outras questões que envolvem a interpretação sobre a incidência de um ou outro tributo estão sendo discutidas, ainda sem solução pelo Supremo, como é o caso dos remédios confeccionados em farmácias de manipulação. Foi reconhecida a figura da Repercussão Geral no caso, ainda sem solução, trazido pelo Recurso Extraordinário 605552 que discute qual dos impostos deve incidir nessas operações mistas.

Há de se ressaltar que, a unificação desses impostos sob o prisma único de um IVA no modelo europeu, acabaria com toda essa conflituosidade, desafogando o judiciário brasileiro já tão assoberbado.

Hoje o IVA não se restringe mais às fronteiras europeias, podendo-se encontrá-lo dentro de mais de uma centena de países. No Brasil o ICMS pode ser considerado um modelo daquele imposto, ainda que imperfeito, por causa da sua base de cálculo restrita.

Em 2003 o presidente Lula enviou ao Congresso Nacional a PEC nº 41 que propunha uma reforma para o Sistema Tributário Nacional, em uma tentativa de aproximar o ICMS ainda mais do modelo IVA. A Proposta sofreu críticas de doutrinadores que a viram atentaram para a maior concentração tributária nas mãos da União, pois, retirava o ICMS da competência estadual, sem no entanto alterar o ISS e o IPI.

[...] A PEC nº 41/03 agravava a irracionalidade da centralização tributária, máxime em tema de ICMS, que:

- a) seria regulado por lei complementar federal, mesmo sem ter havido a unificação com o IPI e o ISS (art. 155, §2º, I);
- b) teria alíquotas internas uniformes, fixadas pelo Senado Federal para todos os Estados-membros;
- c) teria regulamento único editado por órgão colegiado, sendo vedada a norma interna estadual (alteração proposta para o art. 155, §2º, VIII);

<sup>95</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945-MC, Brasília, DF. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1945&classe=ADI-MC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em junho 2015

d) eliminava a competência legislativa dos Estados, pois a instituição por lei estadual limitar-se-ia “a estabelecer a exigência do imposto” [...] (aspas do autor).<sup>96</sup>

A concentração de recursos nas mãos da União, a qual retém cerca de 60% do que é arrecadado no país, segundo dados do CONFAZ, sempre foi muito criticada, especialmente pelos governadores dos Estados federados. Eles defendem que isso enfraquece os Estados na sua autonomia e que em um país federado, como no caso do Brasil, o governo que precisa estar fortalecido é o que está mais perto da população.<sup>97</sup>

Outros pontos devem ser discutidos dentro da PEC nº 41/03 e o primeiro que merece destaque é a tentativa de unificação das alíquotas internas do ICMS em número máximo de cinco, conforme redação do art. 1º da Proposta que visava modificar a redação do art. 155, § 2º, V da Constituição.

Ainda que aparentemente benéfica, essa questão foi criticada em sua época pela ausência de um estudo sobre o impacto dessa medida nos Estados. Acontece que o ICMS não se compõe apenas de alíquotas nominais, há que se considerar as suas alíquotas efetivas, as quais verdadeiramente expressam o peso da arrecadação tributária do ICMS.

Preliminarmente, [...] cumpre destacar que, em contatos efetuados com o CONFAZ, verificou-se que esta consolidação das alíquotas vigentes em cada estado, até os dias atuais, nunca foi objeto de edição e publicação, sendo, pois desconhecido qualquer estudo que já tenha tido tal escopo, ou seja, o de buscar demonstrar qual a carga efetiva que cada produto está sujeito pelas diversas legislações estaduais.

Os motivos que fazem com que haja esta significativa diferença entre as alíquotas nominais (derivadas da referência legislativa) e efetivas (resultantes da sistemática fiscal) poderiam ser assim resumidas:

- 1) não-incidência objetiva do imposto em algumas etapas da cadeia, em face da existência de operações imunes, que podem ou não gerar créditos [...];
- 2) aplicação de legislação especial que faz com que ocorra a redução da base de cálculo a que a operação está eventualmente sujeita, em uma ou mais fases da cadeia de circulação ou consumo;
- 3) ocorrência de créditos simbólicos para um ou mais produtos, de forma a que reste afetado o *quantum* efetivamente pago do imposto;
- 4) edições de normas isentivas, que se encontram ou não sujeitas à aprovação pelo CONFAZ, fazendo com que, em uma ou mais etapas da

<sup>96</sup> TORRES In SARAIVA FILHO et al., op. cit. p. 29

<sup>97</sup> Disponível em:

<<http://www.valor.com.br/politica/3043886/alckmin-critica-concentracao-de-recursos-na-uniao>>. Acesso em 15/03/2013

cadeia de circulação ou consumo, possam ocorrer distorções loais no que tange à competitividade, em face do benefício fiscal concedido;  
5) por fim, a ocorrência de normas de diferimento, fazendo com que o ônus tributário não esteja bem alinhado e ainda sujeito a estar composto por uma ou mais das condições antes referidas.<sup>98</sup>

A Proposta de Emenda à Constituição n. 43 não foi aprovada pelo Congresso, no que se referiu à federalização do ICMS, especialmente pelos pontos acima. A unificação das alíquotas do ICMS ainda é um tema bastante discutido. A mudança mais recente foi feita pela Resolução nº 13 de 2012 do Senado Federal. Ela entrou em vigor em 1º de janeiro de 2013 e nasceu para tentar apaziguar uma parte do tema, estabelecendo a unificação das alíquotas interestaduais em 4%, quando da operação de bens e mercadorias importadas do exterior. Em que pese as críticas, percebe-se que foi dado, ainda que quase uma década depois, o primeiro passo para uma redução do número de alíquotas do ICMS e futura adesão do país ao IVA no modelo europeu.

Entende-se que o ICMS é um IVA parcial ou imperfeito, já que sua base de cálculo não inclui os serviços em geral e vincula o crédito físico e não o financeiro, contrariamente ao que acontece com o IVA europeu.

O ICMS, como anteriormente discutido, veio a fazer parte do ordenamento jurídico brasileiro ainda na década de 60, substituindo o antigo imposto sobre as vendas e consignações, trazendo consigo a mais recente inovação trazida pelo IVA francês na área da tributação: a não incidência do efeito cascata.

A comunidade internacional iguala o ICMS brasileiro ao IVA. “A aceleração na propagação do IVA começou no final da década de 60 [...]. O Brasil introduziu o imposto na América do Sul, em 1967, no mesmo ano, a adoção pela Dinamarca, introduziu o começo de sua difusão na Europa”.<sup>99</sup>

Por ser um imposto que compete aos estados da federação e ao Distrito Federal, nos termos do artigo 155, II da Constituição, com normas gerais estabelecidas por Lei Complementar – de acordo com o artigo 146, III da Carta Política –, pode-se dizer que o ICMS é o imposto mais difícil de se fundir aos outros impostos sobre o consumo, a fim da criação de um IVA nacional no modelo europeu.

Como a edição de Lei Complementar é de competência exclusiva da União,

---

<sup>98</sup> RODRIGUEZ JÚNIOR, Luiz Fernando. Exame preliminar quanto aos efeitos da “federalização legislativa” do ICMS. **Revista Interesse Público**, Porto Alegre, n. 21, p. 112-121, set./out. 2003

<sup>99</sup> EBRILL et. Al., **The Modern VAT**. 2001, p. 5.

existem dois tipos de entes federados tratando sobre diferentes aspectos da matéria, o que dá um total de 27 legislações específicas, e uma legislação geral, que deverão sofrer uma unificação a fim de serem submetidas à nova espécie tributária do IVA.

Em que pese a existência de diferenças entre o IVA e o ICMS, pode-se apontar a aprovação do crédito financeiro, ainda que dado em forma de benefício fiscal, pela Lei Kandir – LC nº 87/96 – como uma ação legítima do legislador de tentar acertar o passo com o modelo europeu .<sup>100</sup>

Outra questão que merece destaque é o da tributação interestadual na origem ou no destino. A PEC nº 41 buscava avantajar os Estados consumidores, introduzindo o sistema de tributação no destino, ideia imediatamente rechaçada pelos Estados produtores .<sup>101</sup>

Como se sabe o ICMS, um imposto estadual, é o principal tributo brasileiro, respondendo por aproximadamente 25% de toda a carga tributária nacional. Para bens produzidos ou importados e consumidos dentro do próprio Estado, todo o produto da arrecadação destina-se ao próprio ente federativo. Entretanto, nas transações interestaduais, a arrecadação do imposto se subdivide entre o Estado onde ocorreu a produção da mercadoria e o Estado onde ela é consumida. A alíquota padrão do ICMS é de 17% .<sup>102</sup>

Os Estados produtores – em relação ao ICMS – se colocam em uma posição contrária, ao se falar na implantação do princípio da tributação no destino, por temerem a perda de receitas, já que na maioria dos Estados, o peso da sua arrecadação ultrapassa os 80%, tornando-se então um dos principais óbices quando de fala na implantação do IVA no Brasil.

Interessante notar que os países europeus, em âmbito interno, adotam o sistema de tributação na origem, por ser mais fácil sua fiscalização, usando apenas a tributação no destino para as saídas internacionais intracomunitárias.<sup>103</sup>

Em pesquisa apresentada no Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, ao se falar da implantação do IVA puro, apontou-se o sistema de tributação na origem:

Deve-se também considerar a possibilidade futura da criação de um IVA

---

<sup>100</sup> TORRES, In SARAIVA FILHO, op. cit. p. 23

<sup>101</sup> *Ibid.*, p. 29

<sup>102</sup> PAES, Nelson Leitão. A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os Estados. **Rev. Bras. Econ.** , Rio de Janeiro, vol. 63, nº 3, p. 233-248, Jul/Set. 2009.p. 234

<sup>103</sup> TORRES, op. cit. p. 29

dual, com alocação da receita total do ICMS no destino e cobrança na origem, o que também demanda alteração constitucional, especialmente porque haveria alteração do próprio âmbito de incidência do imposto, mas que resolveria também alguns problemas apontados no restante deste estudo.<sup>104</sup>

A Proposta de 2003 foi bastante infeliz na parte referente à tributação sobre o consumo, pois pareceu que não havia intenção de simplificar o Sistema Tributário, mas sim usurpar a competência do imposto que mais contribui na arrecadação das receitas estaduais.

A PEC deveria trazer uma solução razoável para esse grande emaranhado confuso das legislações do ICMS, propondo talvez uma maneira para que a arrecadação do imposto fosse mais centralizada sem que os Estados tivessem grandes prejuízos em suas receitas. O método mais simples seria incorporar sua distribuição na repartição obrigatória de receitas da União.

Outro ponto que merece atenção, quando se fala em reforma do Sistema Tributário para a implantação do IVA, é o da adoção do crédito financeiro, no lugar do crédito físico, que é o único autorizado pela Constituição, de acordo com entendimento pacífico do Supremo:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIFERENÇA ENTRE CRÉDITO FÍSICO E CRÉDITO FINANCEIRO. DISCUSSÃO SOBRE O MODELO ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Esta Corte tem sistematicamente entendido que a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não-cumulatividade do ICMS, em toda e qualquer hipótese. Precedentes. 2. Assim, a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão Constitucional ou legal, existente para algumas hipóteses e com limitações na legislação brasileira. 3. A pretensão do contribuinte, de assemelhar o ICMS a modelo ideal de Imposto sobre Valor Agregado - IVA, sem prejuízo dos inerentes méritos econômicos e de justiça fiscal, não ressoa na Constituição de 1988. Agravo regimental ao qual se nega provimento.<sup>105</sup>

<sup>104</sup> ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. Programa de Estudos. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros. Brasília: 2011. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/Biblioteca/Pub\\_Eletronica/Fórum%20Fiscal\\_2011.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/Biblioteca/Pub_Eletronica/Fórum%20Fiscal_2011.pdf)>. Acesso em: janeiro 2013.

<sup>105</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 447.470. 2ª Turma, 07 de outubro de 2010. Brasília, DF. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28IVA%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: janeiro 2014

É claro que a implantação do Imposto sobre o Valor Acrescido, o qual saiu originalmente de um Estado Unitário como França, gera diferenças e discussões na hora de sua aplicação em uma estrutura federativa, como o Brasil. Há de se levar em conta, porém, que outros Estados federativos conseguiram sua harmonização interna. Uma boa solução seria utilizar esses países como modelo na efetiva transação que unifica os impostos sobre o consumo.

Tome-se como exemplo a Alemanha: a Constituição de Bonn, ao tratar do imposto sobre venda, resolveu que a melhor competência seria a comum, cabendo à União (*Bund*) a legislação e aos Estados (*Länder*) a arrecadação, sendo o produto dela repartido entre ambos por lei federal, com o critério de partilha seguindo as necessidades dos gastos de cada ente, através de um planejamento financeiro plurianual.<sup>106</sup>

O Imposto sobre o Valor Acrescido pede uma base de incidência alargada, que inclua em sua incidência, ao mesmo tempo, produtos e serviços. Portanto, imprescindível é a necessidade de uma proposta que leve à discussão da fusão dos impostos sobre o consumo em um único imposto, com as alterações constitucionais devidas.

Mesmo com a imposição de uma rígida repartição entre os entes federados, com o escopo de proporcionar-lhes a correspondente autonomia, através da divisão de atribuições materiais e legislativas<sup>107</sup>, eventuais conflitos de competência tributária saem à luz dentro do ordenamento jurídico interno.

Como já brevemente esplanado anteriormente existem conflitos trazidos pela incerteza da incidência da hipótese em casos que envolvam o IPI, ICMS e ISS. “[...] existem zonas cinzentas que, muita vez, dificultam o encaixe da situação fática na hipótese normativa de um impostos ou de outro [...]”.<sup>108</sup> Quando se fala em adoção de um IVA puro, o IPI não suscita grandes discussões, por ser um imposto de competência da União sua legislação não apresenta maiores problemas.

A possível confusão com a área de competência do ISS também só gera um conflito aparente, pois a doutrina se encarregou em diferenciá-las. Quando atribuiu ao IPI uma obrigação de fazer com um conseqüente dar em função desse fazer,

---

<sup>106</sup> TORRES, op. cit. p. 28

<sup>107</sup> HORVATH, Estevão. Conflitos de Competência (IPI, ICMS, ISS ETC.). In: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Competência Tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 229

<sup>108</sup> *Ibid.*

distinguiu da situação hipotética correspondente ao ISS, que consiste em uma prestação de serviço como um fim.<sup>109</sup>

Já se discutiu acima acerca dos conflitos existentes ao tentar descobrir quando a hipótese de incidência será cabível ao ISS e quando será, ao ICMS em certas situações fático-hipotéticas, gerando, portanto, a desnecessidade de repeti-las nesta parte do trabalho.

Por fim, importa ressaltar que os impostos sobre o consumo recaem também na importação de mercadorias advindas do exterior, sendo que o IPI e o ICMS sempre tiveram esse fato como hipótese de incidência da regra-matriz. O legislador infraconstitucional em busca de alargar a base de incidência do ISS, voltou a incluí-la sobre a importação de serviços, através da LC 116/03, que integrou sistematicamente o tributo municipal com os outros dois.<sup>110</sup> Pode-se perceber então que a criação de um imposto semelhante ao IVA europeu, que abranja toda a parte tributária correspondente ao consumo, viria beneficiar a todos, acabando por vez com os conflitos de competência tributária, hoje tão presentes no sistema jurídico do Brasil.

O Brasil, apesar de ciente da necessidade de a carga tributária ser proporcional aos gastos e investimentos de um país, possui em seu sistema tributário um número de tributos sobrepostos, considerados incomuns diante da comunidade internacional, onerando demasiado a produção e o consumo, sendo alguns tributos não-cumulativos misturados a outros cumulativos.

Apesar do sistema não cumulativo englobar o ICMS e o IPI, o ISS ainda conta com o antigo efeito cascata, o qual impede o desconto do imposto já pago na cadeia anterior quando do seu recolhimento à Administração. A comunidade internacional não entende porque o Brasil, como um país que ganha cada vez mais espaço perante o cenário mundial, adota um sistema de tributação extremamente complexo pela dimensão e número de entes envolvidos na determinação e cobrança dos impostos sobre o consumo, pela partição em sua base e pela quantidade de alíquotas existentes.<sup>111</sup>

A ideia da criação de um novo imposto que englobasse os impostos indiretos acalorou-se com a expectativa de uma reforma tributária. O primeiro passo seria

---

<sup>109</sup> *Ibd.*, p. 241

<sup>110</sup> TORRES, op. cit. p. 32

<sup>111</sup> GUIMARÃES, op. cit. p. 39

limitar as alíquotas do ICMS em no máximo cinco, para, posteriormente, ser criado o Imposto sobre o Valor Agregado, o qual acabaria por incorporar este novo modelo de ICMS. O segundo passo, mais importante, porém mais difícil, alcançaria a parte da repartição das competências, já que os impostos sobre o consumo, que unificados formariam o IVA, pertencem cada um a um ente federativo distinto.

Devido à rígida repartição de competências, os Estados não podem tributar serviços [...], assim como os Municípios não podem instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias. [...] vale lembrar que esta é uma das razões que estão a dificultar a implantação em nosso País de tributo mais assemelhado ao IVA europeu [...].<sup>112</sup>

O Imposto sobre o Valor Agregado já provou ser um bom mecanismo de sistema de tributação sobre o consumo, pois seu caráter autofiscalizador permite melhores condições de fiscalização à Administração, além de possuir uma menor carga onerosa sobre o consumidor final.

Algumas propostas para a sua implantação no Brasil chegaram a ser discutidas no Congresso Nacional, mas, devido aos dispositivos que propunham mudanças irracionais e utópicas, especialmente a PEC nº 41/03, engavetaram a preciosa ideia da adoção de um IVA como o do modelo europeu. É possível, sim, a criação desse modelo de IVA, com uma base de incidência alargada, que cubra bens, serviços e produtos em todo o ciclo de produção, no Brasil, não obstante as diferentes pessoas jurídicas de direito público a que foram atribuídas as diferentes competências.

A utilização de alguns modelos de outros países, como no caso da Alemanha, poderia fornecer subsídios suficientes para a implantação do IVA no país, porém a permanente desconfiança entre os membros da federação impede uma repactuação justa do federalismo a fim de se obter condições propícias à adoção do tributo.

Não se pode, contudo, ignorar as transformações que deverão ser feitas: a unificação do IVA deve passar pela redistribuição de competências, estudando os casos semelhantes no direito comparado, devendo a União legislar, os Estados-membros administrar e, estes últimos e os Municípios, participarem do produto de sua arrecadação. O Brasil é um país continental composto por 26 Estados-membros, um Distrito Federal e mais de cinco mil municípios. Porém, isto não deve ser empecilho para uma mudança que virá a beneficiar todos – entes

---

<sup>112</sup> HORVATH In DERZI, op. cit. 232

federados e o seu povo – em larga abrangência.

O maior óbice para a unificação dos impostos sobre a circulação de riquezas é a harmonização no plano do federalismo fiscal, onde os Estados não se dispõem a abrir mão de seu principal imposto e os Municípios mingam com aquele que deveria ser a sua principal fonte de arrecadação. O professor Vasco Branco, ao se referir às razões da não adoção do IVA pelo Brasil, chamou a atenção para dois aspectos: o primeiro foi que se um bloco como a União Europeia, que possui 27 países, com 2 alfabetos, conseguiu chegar a um consenso, para um único Estado isto não deveria ser tão penoso.

Em seguida, chamou a atenção, em sua conclusão, ao afirmar que: se o país que criou a nota fiscal eletrônica, beneficiando a fiscalização em escala mundial, ainda não conseguiu criar um IVA no modelo europeu, com a unificação de seus principais impostos sobre o consumo, não por falta de oportunidade, tecnologia ou até mesmo inteligência, mas, tão somente, por um problema de “agenda” (informação verbal)<sup>113</sup>.

---

<sup>113</sup> Palestra proferida pelo professor Vasco Branco no I Seminário sobre a reforma tributária. Painei: O Funcionamento do Imposto sobre Valor Agregado-IVA na União Europeia. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=f3qi92rLTVU&list=WL038D9DB5E3BBB38D>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2013.

## CONCLUSÃO

Este trabalho de monografia teve como propósito analisar o subsistema da tributação sobre o consumo no Brasil, avaliando a possibilidade da adoção da figura tributária do IVA pelo ordenamento jurídico brasileiro e as mudanças que são necessárias para concretizar esse evento, almejado desde o nascimento da atual Carta Política brasileira.

A Constituição Federal, seguindo um viés mais tradicional, advindo do período imperial, optou por detalhar o Sistema Tributário Nacional, distribuindo detalhadamente as competências tributárias na tentativa de manter cada ente federativo em sua respectiva autonomia. No entanto, o constituinte não atentou para o fato que isso traria diversos conflitos jurídicos, especialmente no que diz respeito à tributação sobre o consumo, evidenciando um caráter eminentemente analítico.

No que se refere à tributação sobre o consumo, constatou-se que a Lei Maior repartiu a base de cálculo entre três impostos distintos, quais sejam: IPI (de competência da União); ICMS (competente aos Estados) e ISS (competente aos Municípios). Isso demonstrou um afastamento da tendência internacional à época do advento da atual Constituição de implantar um imposto único com uma base de cálculo ampliada, de modo a envolver todas as hipóteses de incidência relativas ao consumo.

O tempo demonstrou que a escolha brasileira de repartir artificialmente a base sobre o consumo em três impostos com competências distintas trouxe malefícios ao ordenamento jurídico e ao federalismo brasileiros. Guerra fiscal e, aparentemente, inesgotáveis questões de competência que chegam às portas do Poder Judiciário todos os dias parecem apontar mais para uma desordem do Sistema Tributário Brasileiro. Quiçás, se a EC 18/65 houvesse seguido rigorosamente a inovação francesa, estivéssemos em um mundo onde este trabalho perderia o seu sentido, contudo, não foi o que aconteceu.

O final da década de 60 foi o período em que o IVA – nascido na França – espalhou-se em meio à comunidade internacional. No Brasil, nesse mesmo período, apesar de ter havido a tentativa de adoção desse imposto, por meio do surgimento do ICMS, a adoção de uma base de cálculo resumida prejudicou a ideia principal que remonta o IVA, qual seja: uma base de cálculo alargada.

Tentando-se adequar ao modelo do IVA europeu, em 2003 foi feita a PEC nº 41,

a qual propunha uma concentração do ICMS na mãos da União, com a intenção, mais uma vez, de adaptar o modelo do IVA europeu ao ordenamento jurídico brasileiro sem haver as transformações jurídicas necessárias a perfeita adoção desse imposto.

Seu texto não foi visto com bons olhos por alguns, que o acusavam de concentrar ainda mais a percepção de renda nas mãos da União. Na verdade, vimos que faltou um estudo de campo mais detalhado que informasse qual o impacto real que cada Estado da federação obtém com os ganhos arrecadatários do ICMS.

Apesar dos ataques sofridos, a PEC n. 41 sinalizava para a defesa da implantação do IVA como uma solução racional para finalizar com os conflitos jurídicos e econômicos decorrentes do atual sistema de tributação sobre o consumo. Não obstante isso ser muito patente, ela foi vencida por aqueles, os quais defendem a permanência do ICMS na competência estadual, já que ele é a “galinha dos ovos de ouro” e possui grande impacto no cenário nacional.

O tempo aparenta ter enfraquecido a discussão sobre a adoção do IVA no Brasil. É uma pena, a adoção desse imposto levaria a um fortalecimento do federalismo nacional, acabando com a competitividade e a desarmonia, presentes nas relações entre os entes federativos na atual conjuntura brasileira, além de resultar na desoneração da pesada carga tributária suportada pelos consumidores finais.

Quase trinta anos se passaram desde o nascimento da atual Constituição e o tempo está provando que a tripartição federal está trazendo mais malefícios do que benefícios ao sistema jurídico nacional. Estados e Municípios em uma batalha épica por sua sobrevivência; a União e sua cobiça, levando à criação de contribuições que extenuam a sua capacidade criativa e fazem os contribuintes sentirem-se como as danaiades ao encher o tonel.<sup>114</sup>

---

<sup>114</sup> Na mitologia grega, as danaiades são irmãs condenadas a encher um tonel sem fim como castigo por assassinares seus maridos.

## REFERÊNCIAS

ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre o Valor Agregado: abordagem teórica e prática. In: Saraiva Filho et al. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007

ALEXANDER, Lary; SHERWIN, Emily. The Rules of Rules — Morality, Rules and the Dilemmas of Law, 2001, p. 103 *apud* ÁVILA, Humberto. Princípios e Regras e a Segurança Jurídica. **Revista de direito do estado**, n.1, jan/mar 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência da Finanças**. 17ª ed. Rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BASTO, José Xavier de. A adoção do sistema comum europeu de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal. In: SARAIVA FILHO et al. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e Guerra Fiscal. In: CONTI et al. **Federalismo Fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

\_\_\_\_\_. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BIRD, Richard M.; GENDRON Pierre-Pascal. **The VAT in Developing and Transitional Countries**. New York: Cambridge University Press, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010

\_\_\_\_\_. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 2006.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Planalto**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: maio de 2015

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. **Planalto**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: janeiro 2015

\_\_\_\_\_. Decreto n. 7.212/10. **Planalto**. Brasília, DF. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>.  
Acesso em: maio 2015

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 141, de 08 de setembro de 2008 – Órgão Disit 06. Disponível em:  
<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=08/09/2008&jornal=1&pagina=16&totalArquivos=96>>. Acesso em: dezembro 2013

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.393.102/SC. 2ª Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, setembro de 2013. STJ, Brasília, DF. Disponível em:  
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201302158120&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>.  
Acesso em janeiro de 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.411.749/PR, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Ari Pargendler. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2014. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num\\_registro=201400108708](https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201400108708)>. Acesso em janeiro 2015

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro 1996. **Planalto**. Brasília, DF. 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: dezembro de 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 572020, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 6 de fevereiro de 2014. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6930260>>.  
Acesso em: maio de 2015

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.582.461, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Brasília, DF, 17 de agosto de 2011. Disponível em:  
<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+582461%2ENOME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+582461%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bgmsdyw>>  
Acesso em maio de 2015

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4635, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Celso de Mello, Brasília, DF, 12 de fevereiro de 2015. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ICMS+e+isen%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+582461%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/oksevk8>> Acesso em de 2015

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.945-MC. 1ª Turma. Relatora: Ministro Gilmar Mendes, 25 de maio de 2010. **STF**. Brasília, DF. Disponível

em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2887931%2EENUME%2E+OU+87931%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: dezembro de 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 447.470. 2ª Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 07 de outubro de 2010.

**STF**. Brasília, DF. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28IVA%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em janeiro 2015.

BRUNEL, Denys. **La TVA, invention française, révolution mondiale: L'aventure de Maurice Lauré**. Paris: Eyrolles, 2012.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15ª ed. ver. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4ª ed. rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Amanajós Pessoa da. ISS e Tributação Indevida de “Não-Serviço”. In: BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Tributação sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 29

EBRILL, Liam et al. **The Modern VAT**. Washington, DC: International Monetary Fund, 2001.

ELALI, André. **IPI aspectos práticos e teóricos**. Curitiba: Juruá, 2006.

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. Programa de Estudos. **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros**. Brasília: 2011. Disponível em:

<[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/Biblioteca/Pub\\_Eletronica/Fórum%20Fiscal\\_2011.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/Biblioteca/Pub_Eletronica/Fórum%20Fiscal_2011.pdf)>. Acesso em: janeiro 2013.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul: O processo de harmonização das legislações tributárias**. 3ª edição. São Paulo: RT, 2001.

FERRAZ, Ana Cândida da Cunha; MACHADO, Costa. **Constituição Federal Interpretada**. São Paulo: Manole, 2010.

FILHO, Othon de Pontes Saraiva. IVA no Brasil. In: SARAIVA FILHO et al. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isonção Tributária: crise do paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 153, IV. In: CANOTILHO, J.J. Gomes. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p 1688-1698

\_\_\_\_\_. GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao artigo 150, inciso I. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coords.) **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina p.1628-1633

GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. In: SARAIVA FILHO et al. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.

HORVATH, Estevão. Conflitos de Competência (IPI, ICMS, ISS ETC.). In: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Competência Tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

MORAES JÚNIOR, José Jayme; TÁMEZ, Carlos André Silva. **Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MASCARENHAS, Cabral; VALLE, Raymundo Clovis do. **Tudo sobre IPI**. 5ª ed. São Paulo: Aduaneira, 2003.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar os impostos**. Porto: Almedina, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

PAES, Nelson Leitão. A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os Estados. **Rev. Bras. Econ.**, Rio de Janeiro, vol. 63, nº 3, p. 233-248, Jul/Set. 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário completo**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p.20

\_\_\_\_\_; MELO, José Eduardo Soares de. **IMPOSTOS federais, estaduais e municipais**. 7ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

REZENDE, Fernando. **ICMS gênese, mutações, atualidades e caminhos para a recuperação**. V. 2. Brasília: FGV projetos, 2012

RODRIGUEZ JÚNIOR, Luiz Fernando. Exame preliminar quanto aos efeitos da “federalização legislativa” do ICMS. **Revista Interesse Público**, Porto Alegre, n. 21, p. 112-121, set./out. 2003

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

\_\_\_\_\_. É possível a criação do IVA no Brasil? In: SARAIVA FILHO et al. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: 2007.

TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 155, II. In: CANOTILHO, J.J Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1710-1723

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Não Incidência do IPI na Venda de Produto Importado a Consumidor Final ou Estabelecimento Não Industrial. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 184, de Janeiro de 2011, Dialética, p. 28 - 43