
TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL: RETROSPECTIVA E PERSPECTIVA

*José Patrocínio da Silveira**

1. Introdução

A produção, circulação e consumo de mercadorias e bens¹ e a prestação de serviços vêm-se constituindo, universalmente, na principal base tributária, superando as outras bases tradicionais: renda, patrimônio e folha salarial. Os tributos que incidem sobre uma ou mais etapas do ciclo produção – circulação – consumo são comumente designados *tributos sobre o consumo*, uma vez que, economicamente, oneram ou devem onerar, apenas, o consumidor, último elo da cadeia.

Os tributos dessa espécie distinguem-se em internos e externos. Os externos incidem, exclusivamente, sobre os bens transacionados no mercado internacional: são os Impostos de Importação (II) e de Exportação (IE). Os internos incidem não só sobre os bens e serviços de origem nacional transacionados no mercado doméstico, mas também sobre os provenientes do exterior, a serem incorporados à economia interna; não devem, em princípio, gravar os bens e serviços de origem nacional destinados ao exterior. A oneração das importações e a desoneração das exportações têm o mesmo objetivo: preservar a competitividade do produto nacional, interna e externamente, em face do produto estrangeiro.

Este trabalho se propõe a analisar, com enfoque econômico-jurídico, o regime constitucional da tributação do consumo no Brasil e a tentativa de aperfeiçoá-lo consubstanciada na Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 233, de 2008, cujo escopo, mais amplo, é o de promover a “Reforma Tributária”.

* **José Patrocínio da Silveira** é Bacharel em Economia pela Universidade de Brasília (UnB), Bacharel em Direito pelo Centro Universitário do Distrito Federal (UniDF) e Pós-graduado em Economia Internacional pela Universidade de Paris - Sorbonne (*Diplôme d'Études Approfondies*). É Consultor Legislativo do Senado Federal.

¹ Bem é conceito genérico, do qual *mercadoria* é espécie.

2. Relevância dos tributos sobre bens e serviços

A relevância desses tributos é enorme na economia brasileira. Eles afetam, profundamente, a atividade econômica: agricultura, mineração, indústria, comércio (interno, interestadual e exterior), serviços e, sobretudo, os consumidores-cidadãos. Os agentes econômicos – produtores, industriais, comerciantes, importadores, prestadores de serviços e profissionais –, contribuintes de direito, são legalmente obrigados a depositar, permanentemente, nos cofres públicos federais, estaduais, distrital e municipais, uma parcela do valor auferido no seu esforço produtivo, a título de *obrigação principal*. A título de *obrigação acessória*, são compelidos a emitir documentos, manter escrituração, prestar declarações, processar e arquivar informações, deixar-se fiscalizar e – o mais difícil – ler, interpretar e aplicar, corretamente, uma infinidade de atos normativos, que se sucedem vertiginosamente. O custo visível e invisível² dessas obrigações é muito elevado.

A situação do consumidor final, normalmente pessoa física, é, ainda, menos confortável. Embora não arque com obrigações acessórias, sofre, como contribuinte de fato, todo o peso da carga tributária *indireta*. Essa carga parece indolor³. Embaçado em total intransparência, o consumidor não consegue aquilatar o quanto de sua renda pessoal é transferida para os cofres públicos. A regressividade do sistema tributário brasileiro foi exposta por Maria Helena Zockun, pesquisadora da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE), da Universidade de São Paulo (USP), na audiência de 20 de junho de 2007 promovida pela Subcomissão Temporária da Reforma Tributária (CAERT) da Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal. O estudo por ela coordenado demonstrou que as famílias que ganham menos acabam pagando proporcionalmente mais tributos do que as famílias de maior renda, “em grande parte porque aquelas consomem quase tudo que ganham e aí a tributação indireta passa a fazer o diferencial”⁴. As famílias que recebem até dois salários mínimos gastam 48,8% da sua renda apenas em

² O Banco Mundial e a Price Waterhouse Coopers, no estudo *Paying Taxes* (2008), revelaram que uma empresa modelo gastaria, no Brasil, 2.600 horas anuais para apurar e pagar seus tributos, das quais 1.374 horas relativas aos *tributos sobre consumo*, 736 com os *tributos sobre lucro e renda* e 490 com os *incidentes sobre salários*. O Brasil ficou no último lugar entre os 177 países pesquisados. Se tal carga horária fosse cortada pela metade (1.300 horas), o Brasil só melhoraria duas posições no *ranking* mundial (*apud*: SENADO FEDERAL, 2008, p. 29).

³ Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi (2004, p. 109) observaram que “não apenas no Brasil, mas em diversos sistemas tributários forâneos, o legislador abandonou a expressão imposto sobre consumo para adotar outras, como imposto sobre valor acrescido, imposto sobre operação de circulação, imposto sobre a produção industrial. Não se trata de uma preocupação eminentemente técnica, voltada a ajustar o nome ao formalismo jurídico. Antes, por motivos psicológico-tributários, quer se vincular o imposto ao empresário, tornando-o pouco perceptível aos olhos dos consumidores-leigos e não-empresários”.

⁴ Cf. o relatório preliminar do Senador Francisco Dornelles apresentado, em março de 2008, à *Subcomissão Temporária da Reforma Tributária da CAE*, destinada a avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional e o desempenho das administrações tributárias, e a analisar a Reforma Tributária (SENADO FEDERAL, 2008, p. 29).

tributos; as que recebem mais de trinta salários mínimos contribuem para o governo com apenas 26,3% de sua renda. O Anexo I deste estudo reproduz a tabela “Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias em 1996 e em 2004”.

Em contrapartida, o setor público é fartamente financiado com a arrecadação desses tributos. A **Tabela 1** discrimina a receita proporcionada por tributo sobre o consumo no primeiro e último anos do quinquênio 2002-2006. A **Tabela 2** mostra a participação relativa de cada um deles na arrecadação do total dos tributos da espécie e do total da arrecadação nacional. A **Tabela 3** revela que os tributos sob comento têm participação preponderante na receita tributária das três esferas de governo, correspondendo, em 2006, a 82% para os Estados, 45,1% para os Municípios e 30,4% para a União.

Os tributos considerados são, por ordem decrescente de arrecadação em 2006:

- a) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, de competência estadual e distrital (Constituição Federal – CF, art. 155, II e §§ 2º a 5º);
- b) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de competência da União (CF, arts. 149 e §§ 2º a 4º; 195, I, b, IV e §§ 9º, 12 e 13);
- c) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União (CF, art. 153, IV e §§ 1º e 3º);
- d) Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), de competência da União (CF, art. 239);
- e) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal e distrital (CF, art. 156, III e § 3º; Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, art. 88);
- f.1) Imposto de Importação de Produtos Estrangeiros (II), de competência federal (CF, art. 153, I e § 1º);
- f.2) Imposto de Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (IE), de competência federal (CF, art. 153, II e § 1º);
- g) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Relativa às Atividades de Importação ou Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e seus Derivados e Álcool Combustível (Cide-Combustíveis), de competência da União (CF, arts. 149 e §§ 2º a 4º; 177, § 4º).

Tabela 1: RECEITA DOS TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS

(R\$ milhões)

Tributo	2002	2006	Taxa de
			Crescimento (%)
ICMS	105.386	171.669	62,9
Cofins	51.095	90.585	77,3
IPI	20.045	28.224	40,8
PIS	11.331	20.016	76,6
ISS	7.886	15.327	94,4
II + IE	7.927	9.935	25,3
Cide-Combustíveis	7.583	7.822	3,2
Total dos Tributos sobre Bens e Serviços	211.253	343.578	62,6
Total da Receita Tributária do País	448.402	758.506	69,2

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)

1 – A receita do IE tem sido, tradicionalmente, desprezível.

2 – O total da receita tributária não inclui a Contribuição ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), uma vez que sua receita é apropriada pelos trabalhadores; inclui as contribuições previdenciárias para o Regime Geral da Previdência Social e para os regimes dos servidores públicos; e inclui as contribuições para o “Sistema S”, porque, a despeito de se destinarem, na maioria, a entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, são, obrigatoriamente, aplicadas em finalidades públicas ou de interesse público.

Tabela 2: PARTICIPAÇÃO RELATIVA DOS TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS

(em %)

Tributo	Participação no Total			
	Tributos sobre Bens e Serviços		Receita Tributária do País	
	2002	2006	2002	2006
ICMS	49,88	49,96	23,50	22,63
Cofins	24,18	26,37	11,39	11,94
IPI	9,49	8,21	4,47	3,72
PIS	5,36	5,83	2,53	2,64
ISS	3,73	4,46	1,76	2,02
II + IE	3,75	2,89	1,77	1,31
Cide-Combustíveis	3,59	2,28	1,69	1,03
Total dos Tributos sobre Bens e Serviços	100	100	–	–
Total da Receita Tributária do País	–	–	47,11	45,29

Tabela 3: PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA PRÓPRIA DOS TRÊS NÍVEIS DE GOVERNO

(em %)

Nível de Governo	2002	2006
União	32,2	30,4
Estados	84,9	82,0
Municípios	38,8	45,1

A esses tributos, poder-se-iam agregar outras contribuições, de menor importância, que oneram bens e serviços, entre as quais as seguintes, de competência da União:

- a) a Contribuição sobre o Resultado da Comercialização da Produção de produtor, parceiro, meeiro e arrendatário rurais e pescador artesanal, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, cuja receita é destinada ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS (CF, art. 195, § 8º);
- b) o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), incidente sobre o frete aquaviário no transporte marítimo, de cabotagem e fluvial, criado pela Lei nº 3.381, de 24 de abril de 1958, sob a designação de *Taxa de Renovação da Marinha Mercante*, atualmente regulado pela Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004;
- c) a Contribuição para o Fundo de Universalização das Comunicações (FUST), de 1% sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, de que trata a Lei nº 9.998, de 17 de agosto de 2000;
- d) a Contribuição destinada ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL), de 0,5% sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, criada pela Lei nº 10.052, de 28 de novembro de 2000.

E, mais, a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, de competência municipal e distrital, passível de cobrança na fatura de consumo de energia elétrica (CF, art. 149-A).

A rigor, a carga tributária sobre o consumo supera a metade da arrecadação nacional, se, além das contribuições retrocitadas, agregarmos parte dos tributos federais sobre transações financeiras (R\$ 38,8 bilhões correspondentes a 7,5% e a 5,1% do total da receita federal e nacional, respectivamente, em 2006), a saber:

- a) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF (CF, art. 153, V e §§ 1º e 5º);
- b) Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF (Emenda Constitucional – ECs nºs 12, de 15 de agosto de 1996; 21, de 18 de março de 1999; 31, de 14 de dezembro de 2000; 37, de 17 de junho de 2002; 42, de 19 de dezembro de 2003; e ADCT, arts. 74, 75, 80, 81, 84, 85 e 90), extinta em 31 de dezembro de 2007.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que institui o Código Tributário Nacional (CTN), inseriu o IOF no capítulo relativo aos impostos sobre a produção e a circulação. Preferimos, contudo, seguir a metodologia do Fundo Monetário Internacional (FMI), que atribui ao IOF e à CPMF⁵ categoria própria, a de *tributos sobre transações financeiras*.

⁵ É de se destacar que um dos principais argumentos invocados pela Senadora Kátia Abreu em seu relatório (voto vencido), contrário à prorrogação da CPMF, oferecido à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) em 13/11/2007, foi o de que o tributo onerava o consumo, especialmente, dos mais pobres (SENADO FEDERAL, 2007).

3. Técnicas de tributação de bens e serviços⁶

Nos tributos sobre transações, a compra e venda de mercadorias e serviços constitui o fato dominante, mas a técnica de tributá-las assume várias modalidades, em função: a) da amplitude da base (*o quê*); b) do momento de exigência da obrigação (*quem e quando*); c) da forma de apuração da base de cálculo (*quanto*).

3.1. Amplitude da base

Quanto à *amplitude da base*, os tributos sobre vendas podem ser gerais ou especiais. *Gerais* são aqueles que incidem amplamente sobre:

- a) a totalidade ou quase totalidade de mercadorias e serviços (exemplo: IVA – Imposto sobre Valor Agregado);
- b) um determinado conjunto de transações, como por exemplo, a venda de mercadorias (antigo ICM – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias), a saída de produtos industriais (IPI), a prestação de serviços (ISS).

Especiais são os tributos cobrados sobre serviços ou mercadorias de determinada espécie, de que tivemos vários exemplos no Brasil, como os extintos “Imposto sobre Serviços de Comunicações” e “Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos”. Os impostos especiais mais encontrados no mundo são os incidentes sobre o consumo de combustíveis, bebidas alcoólicas e fumo.

3.1.1 Vantagens e desvantagens

Os tributos gerais apresentam a óbvia vantagem de proporcionar base amplíssima ou ampla. O número mais elevado de contribuintes alarga as possibilidades de arrecadação e diminui o sacrifício relativo de cada um, reforçando a cidadania. A desvantagem diz respeito aos micro e pequenos empreendimentos, que podem ter dificuldades de cumprir as obrigações acessórias. Como eles constituem a grande maioria dos contribuintes, mas respondem por uma pequena fatia do bolo tributário, devem receber um tratamento diferenciado e simplificado que incentive a respectiva formalização.

Os tributos especiais propiciam tratamento mais adequado a bens e serviços que, por razões econômicas, políticas, sociais ou de política e administração fiscal, mereçam regulação própria. Sua proliferação, contudo, pode trazer custos adicionais para a Administração.

3.2. Momento de incidência

São monofásicos os tributos que incidem em uma única fase do ciclo produtivo. Escolhe-se a fase da produção, a do comércio atacadista ou a do comércio varejista (consumo).

⁶ Esta seção é largamente inspirada no livro de Fernando Rezende *Finanças Públicas* (1983, p. 227 e seguintes).

São plurifásicos os que incidem em mais de uma etapa do processo que vai da produção ao consumo. Adotam-se as etapas de produção e de atacado ou todas as etapas.

3.2.1 Vantagens e desvantagens

Sob a ótica do Fisco, a monofasia na fase de *produção* ou de *atacado* facilita a arrecadação e a fiscalização, concentradas em um número mais reduzido de contribuintes, e antecipa o encaixe de receita derivada de produtos e serviços, cuja comercialização final ainda não ocorreu. Já a monofasia na fase de *varejo* é mais eficiente do ponto de vista econômico, porque o ônus grava, exclusiva e quase que diretamente, o consumidor, aliviando o elo produtivo e de circulação a montante da cadeia. Ademais, é altamente transparente.

Aplicada na fase de produção ou de atacado, exige, contudo, alíquotas mais elevadas, sobrecarregando o capital de giro das empresas produtoras ou atacadistas e induzindo a evasão. Não garante a neutralidade do tributo, uma vez que as variações nas margens de comercialização levam a alíquotas efetivas diferenciadas ao nível do consumidor final. Na fase de varejo, a multiplicidade e o reduzido tamanho de contribuintes – a maioria detentora de estruturas organizacionais e contábeis elementares – facilitam a evasão do imposto.

A plurifasia dilui a cobrança do tributo, ao longo de várias etapas, de preferência todas, aumentando o número de “sócios” do Fisco e diminuindo, em consequência, a evasão. Entretanto, implica maior complexidade e custo para a Administração e os agentes econômicos.

3.3. Forma de apuração da base de cálculo

A apuração da base de cálculo pode ser feita a partir:

- a) do valor total da transação;
- b) do valor adicionado pelo contribuinte em cada fase;
- c) da quantidade de unidades de medida transacionadas (peso, volume, metragem).

Nas hipóteses *a* e *b*, o tributo é *ad valorem*; na hipótese *b*, é específico ou *ad rem*.

3.3.1 Vantagens e desvantagens

A cobrança pelo valor total da transação, além de simplificadora, potencializa a arrecadação. Aplicada a tributos plurifásicos, permite alíquotas mais baixas, devido à diluição do impacto tributário por um número maior de contribuintes, mas gera uma série de distorções. Com efeito, a tributação em “cascata” interfere nas decisões empresariais, gera distorções na concorrência, agrava o preço das mercadorias, privilegia o produto importado,

onera a exportação, não oferece transparência nem ônus tributário uniforme ao consumidor (o ônus varia na proporção direta da extensão da cadeia produtiva).

A cobrança por unidade de mercadoria dificulta a evasão e facilita o controle fiscal, mas em economias inflacionárias deve ser descartada em face da rápida corrosão do valor pecuniário que expressa a alíquota específica própria desta base de cálculo.

A cobrança pelo valor agregado apresenta enormes vantagens. O longo rol que se segue não esgota as vantagens apregoadas na literatura sobre o IVA:

a) Sob a ótica empresarial, garantem-se:

1. a neutralidade, uma vez que para o empresário se torna irrelevante a extensão do ciclo produtivo. Não importa quantas fases o produto percorra; o montante do tributo corresponderá sempre ao resultado da aplicação da alíquota sobre o valor de venda ao consumidor final. Assim sendo, o tributo não interfere na organização dos negócios;
2. a desoneração nas exportações. Sendo o imposto uma proporção constante do valor adicionado em cada etapa e, portanto, do valor adicionado total, seu montante é facilmente identificado, podendo, assim ser “devolvido” integralmente ao exportador;
3. a equivalência do produto importado ao nacional. Sendo cobrado no destino, cabe ao país importador exigi-lo nos moldes adotados para o produto nacional;
4. que o tributo suportado pela empresa nas suas aquisições será repercutido (*princípio da repercussão*) para a fase seguinte, sucessivamente, até chegar ao consumidor final, que será o contribuinte de fato, transformando-se em *tributo sobre o consumo* e não *sobre a produção*.

b) Sob a ótica do Fisco:

1. a distribuição da carga tributária ao longo dos estágios do ciclo produtivo diminui as probabilidades de evasão;
2. o método de cálculo do IVA mais comumente utilizado, o do crédito, propicia a autofiscalização tributária, uma vez que o direito ao uso do crédito está condicionado ao lançamento do imposto recolhido em nota fiscal;
3. o tributo pode ser facilmente estendido a todas as mercadorias e serviços, constituindo, assim, uma base extremamente ampla para a arrecadação;
4. a aplicação ortodoxa da técnica da não-cumulatividade diminui ou neutraliza os efeitos das isenções ou alíquotas reduzidas (inclusive a zero) no meio do ciclo, fortalecendo a arrecadação;

c) Sob a ótica do consumidor-cidadão:

1. evidencia-se, com absoluta clareza, a carga fiscal que deverá suportar, independentemente da origem (nacional ou estrangeiro) e do processo de produção e comercialização aplicado ao bem ou serviço;

2. a transparência fiscal favorece o exercício pleno dos direitos do cidadão na sua relação com o Estado, pois aquele se sente fortalecido para exigir de volta, sob a forma de serviços públicos e infra-estrutura, o valor compulsoriamente entregue a este. Facilita, ainda, o posicionamento do consumidor frente ao agente econômico que lhe propõe “parceria” na sonegação, capacitando-o a avaliar os efeitos de sua ação (pró ou contra a cidadania).

Hugo de Brito Machado (2004, p. 88 a 97), consagrado tributarista pátrio, é o único a condenar a aplicação da não-cumulatividade – técnica associada aos tributos de valor agregado –, que, segundo ele, apresenta os seguintes defeitos:

- a) provoca aumento de alíquotas, de que é exemplo histórico a substituição do antigo IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, de 6%, pelo ICM, de 17%;
- b) enseja a fraude pelo aproveitamento de créditos “forjados”, muitas vezes por empresas “fantasmas”;
- c) cria dificuldades para a efetivação de isenções, sobretudo as concedidas nas etapas intermediárias da cadeia produtiva;
- d) aumenta os atritos na relação Fisco-Contribuinte, avolumando, em decorrência, o contencioso judicial;
- e) aumenta a complexidade da administração do tributo e, em consequência, os custos para ambas as partes.

3.4. Aliquotagem

Do ponto de vista da estrutura de alíquotas, os tributos gerais podem ser uniformes e seletivos. *Uniformes* são aqueles que apresentam alíquota única, e *seletivos* os que diferenciam a alíquota, em função da natureza, da quantidade ou do tipo de consumo. Os tributos especiais são, normalmente, seletivos.

3.4.1 Vantagens e desvantagens

A alíquota uniforme é altamente simplificadora; maximiza a receita, função primordial do tributo. Não permite, contudo, atenuar a regressividade do tributo. As alíquotas seletivas têm sentido contrário. Propiciam maior justiça fiscal pela melhor adequação ao *princípio da capacidade contributiva*. Os bens e serviços essenciais de consumo geral da população, com alíquota reduzida ou mesmo zerada; os supérfluos ou luxuosos, de alto valor unitário, típicos da parcela endinheirada da população; e os nocivos, com alíquotas elevadas, são exemplos clássicos de seletividade. Mas a diferenciação de alíquotas induz à sonegação; e a sua multiplicidade adiciona complexidade e dificuldade para a gestão fiscal.

4. Modelo europeu do IVA

O IVA é considerado o mais bem-sucedido modelo de tributação de bens e serviços. É adotado por 136 dos 187 países do planeta. Está presente em todos os continentes; funciona bem em economias desenvolvidas e subdesenvolvidas; em estados unitários, federados ou integrados em uniões aduaneiras ou mercados comuns, de que é exemplo exponencial a União Europeia (UE), constituída de 27 Estados-membros.

O modelo europeu é, particularmente, atraente para o Brasil, por várias razões:

- a) a França foi o berço do IVA, que lá nasceu em 1954;
- b) a UE tem a maior experiência acumulada na matéria;
- c) as transações intracomunitárias – entre os países da UE – apresentam semelhanças com as operações interestaduais do ICMS brasileiro. Em ambos os casos, a problemática *origem x destino* e as dificuldades de coordenação interjurisdicional para a aplicação harmoniosa do tributo (IVA e ICMS) constituíram e constituem desafio permanente;
- d) o Brasil não deve protelar por muito mais tempo a racionalização, a harmonização ou a unificação dos seis principais tributos internos incidentes sobre o consumo, hoje administrados pelos três níveis de governos, de forma descoordenada e conflitante. A UE e o Mercado Comum do Sul (Mercosul) e países associados são os dois maiores parceiros comerciais do Brasil. As economias mercosulinas se imbricam cada vez mais e o fracasso da Rodada de Doha prenuncia a retomada das negociações entre os dois blocos com vistas a um acordo de livre-comércio interregional. A implantação do IVA no Brasil – único país dissidente – é vista por esses parceiros como requisito para o avanço da integração econômica (comércio e investimentos).

No plano da técnica tributária, o IVA europeu⁷ é um *imposto geral de consumo*, plurifásico, operando pelo método de crédito de imposto, com base de incidência alargada.

É *imposto geral* porque atinge a generalidade dos produtos e serviços, e não categorias especiais ou bens determinados. Sua incidência é definida por exceção; não pela indicação dos bens e serviços sobre que incide, mas por uma pequena lista sobre a qual não incide. O imposto é *indireto* porque, juridicamente, tributa os vendedores de bens e os prestadores de serviços; eles pagam, sucessivamente, o encargo, mas o repercutem nos preços até o consumidor final.

⁷ A descrição do IVA europeu está baseada em BASTO (2007, p. 100 e seguintes).

4.1. Não-cumulatividade

No cálculo do imposto, o IVA usa o *método indireto subtrativo*, também chamado “método do crédito do imposto” ou, no Brasil, “imposto contra imposto”, pelo qual o valor agregado pelas empresas sequer é determinado. A operação fundamental consiste em subtrair do imposto devido pelas vendas (minuendo) o imposto suportado nas compras de insumos produtivos (subtraendo).

A **Tabela 4** descreve o funcionamento do IVA em um circuito econômico constituído por três estágios.

Tabela 4: IVA – MÉTODO INDIRETO SUBTRATIVO

(Alíquota de 10%)

Estágio	Compras	Vendas	Imposto devido	Imposto dedutível	Imposto a pagar	Valor Agregado
A	–	110 (100 + 10)	10	–	10	100
B	110 (100 + 10)	132 (120 + 12)	12	10	2	20
C	132 (120 + 12)	165 (150 + 15)	15	12	3	30
Total do imposto					15	–

Como se vê na **Tabela 4**, o IVA, em cada estágio do ciclo negocial, é economicamente equivalente a um imposto monofásico, de idêntica alíquota, sobre esse mesmo estágio. Assim, no último estágio, é equivalente a um imposto sobre vendas a varejo com a mesma alíquota. O método indireto subtrativo prevê que o IVA seja cobrado em cada um dos estágios, mas permite a dedução do IVA cobrado no estágio anterior, *para evitar efeitos cumulativos*. O resultado dessa subtração é equivalente, em cada etapa, ao valor que resultaria da aplicação da mesma alíquota sobre o valor adicionado por agente econômico.

O imposto que foi recolhido parceladamente nas três etapas acaba sendo um *tributo sobre o consumo*, pois o consumidor final não tem direito ao crédito. Dessa feita, os bens de produção, tanto os insumos quanto os bens do ativo permanente, utilizados no processo produtivo, embora tenham sido submetidos ao IVA, são afinal desonerados. O direito a deduzir o imposto suportado a montante, por parte dos sujeitos passivos, é um direito *imediate e total*. O crédito é integral mesmo relativamente a bens de capital, cuja dedução é permitida pela totalidade do imposto suportado e não na medida apenas da amortização ou depreciação.

4.2. Base de incidência

A 6ª Diretiva⁸ da Comissão Europeia, de 1977, uniformizou a base de incidência do IVA, estabelecendo: a) a tributação generalizada das prestações de serviços; b) um elenco muito limitado de isenções; c) uma definição larga do valor tributável.

A norma europeia define a transmissão de bens – um dos fatos geradores do IVA – como “transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como um proprietário”. E, por exclusão, estabelece que *prestação de serviço* – o outro fato gerador do IVA – é “toda operação onerosa que não seja uma transmissão de bens (ou uma importação)”. Assim, acentua José Xavier de Basto (2007, p. 105-106), “a cessão de uma marca, de uma patente, a cedência de um jogador de futebol, em geral qualquer transacção que não envolva a transferência de um bem corpóreo, é qualificável, desde que onerosa, como prestação de serviços, sem que seja necessário qualificar o respectivo conteúdo”. Generalização maior é impossível.

4.3. Isenções

Para assegurar o maior alargamento possível da base de incidência, o IVA europeu evita as isenções, só as admitindo com muita parcimônia. Maurice Lauré, o inspetor de finanças francês que inventou o IVA, referiu-se ao “cancro das isenções” (BASTO, 2007, p. 106) como um dos principais elementos suscetíveis de comprometer o bom funcionamento do sistema do IVA. As poucas isenções constam do art. 3º da citada Diretiva da Comissão Europeia e englobam: a) atividades de interesse geral em domínios como saúde, educação, seguridade social; b) operações em que há dificuldades técnicas de enquadramento no sistema do IVA, como é o caso dos setores bancário, securitário e imobiliário. Ainda assim, trata-se de *isenções simples*, ou seja, isenções em que o beneficiário não tem direito ao crédito do imposto suportado na aquisição de seus insumos produtivos. Na prática, remanesce, pois, um imposto oculto no valor dos bens ou serviços “isentos”. A negativa de crédito se justifica pelo fato de que o agente econômico isento não tem imposto a pagar naquela operação.

Ademais, o próprio mecanismo da não-cumulatividade pressupõe que o crédito deve ser *real ou verdadeiro*, ou seja, deve corresponder a imposto pago na operação anterior. Assim, se uma operação intermediária (no meio do ciclo mercantil) é isenta, significa que não gerou imposto, não podendo, pois, gerar crédito para o adquirente. A consequência (jurídica e matemática) do não-crédito é o chamado “efeito-recuperação”, que faz o Fisco recuperar, em etapa posterior, o imposto desonerado na etapa anterior.

⁸ Segundo o professor lusitano José Xavier de Basto (2007, p. 96), *essa directiva comunitária é suficientemente detalhada, para poder quase considerar-se um código tributário.*

Ainda com o fito de alargar ao máximo a base de incidência, a norma europeia inclui no valor tributável não só o preço do bem ou serviço em si, mas também as despesas acessórias, como transporte e tributos (exceto o IVA), que eventualmente tenham incidido sobre o bem ou serviço.

4.4. Alíquotas

O número de alíquotas é reduzido. Embora se defenda o ideal da *alíquota única*, muitos países europeus operam com a alíquota normal, cujo percentual mínimo é de 15%, e uma ou duas alíquotas reduzidas, não inferiores a 5%. A menor alíquota compreende, em regra, alimentos básicos, certos medicamentos, jornais, livros, bens de produção da agricultura etc. A fatura – correspondente à nota fiscal brasileira –, além de outras menções, deve conter o preço líquido do imposto, as alíquotas aplicáveis e o montante do imposto devido; no caso de isenção, deve mencionar seu motivo.

4.5. Origem x destino

Nas relações com os países extracomunitários, a UE aplica o *princípio do destino*, ou seja, a cobrança do tributo fica a cargo do país importador. Assim, as exportações são totalmente desoneradas e as importações tributadas nos moldes das operações internas.

No comércio intracomunitário, a situação se reveste de complexidade. A tributação na origem generalizada é, teoricamente, o sistema próprio de um mercado comum e, *a fortiori*, de uma união econômica e monetária, como a UE, que pressupõe um espaço fiscal único. Esse é o objetivo de longo prazo oficialmente preconizado pela Comissão Europeia.

Entretanto, vigora, desde 1993, o *regime transitório do IVA para as transações intracomunitárias*, e todo o esforço normativo, desde então, tem sido no sentido de aperfeiçoá-lo, pois não se vislumbra a factibilidade política da implantação do princípio da origem puro. No regime “transitório”, a coordenação dos IVA dos Estados-membros é do tipo misto – uma combinação da tributação na origem e da tributação no destino, com claro predomínio do destino.

Nas transações em que o adquirente não é contribuinte – normalmente o particular que destina os bens a consumo –, a regra é tributá-las no país onde o bem houver sido adquirido (origem). São excluídas da regra três tipos de transação: a) vendas de veículos novos; b) vendas a distância; e c) “transações com pessoas coletivas”. A exceção visa a evitar a “deslocalização” por motivos fiscais, que causaria distorções comerciais e prejuízos para o erário dos países de alíquota relativamente alta.

Nas transações entre contribuintes de Estados-membros diferentes, descaracterizadas como importações e caracterizadas como *aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso*, o imposto é exigido do adquirente das mercadorias pelo país de seu domicílio (de destino). E, como explica José Xavier de Basto (2007, p. 115)

(...) na declaração interna de imposto, o sujeito passivo porá a crédito do Estado o imposto sobre as mercadorias adquiridas em outro Estado da União, calculado à taxa (alíquota) do país onde está sediado, e, na mesma declaração, fará valer o crédito do imposto. O resultado líquido será uma dívida fiscal de zero.

Eliminaram-se as fronteiras fiscais físicas; o controle passou a ser feito nas relações entre as autoridades, e entre os agentes econômicos e as autoridades. Criou-se uma rede de cooperação entre as administrações que permite troca de informações sobre as operações intracomunitárias, a fim de verificar a regularidade fiscal dos contribuintes. Essa rede, designada de VIES – *VAT Information Exchange System* –, interconecta os computadores centrais das administrações tributárias dos Estados-membros, permitindo trocas de informações de caráter automático.

As dificuldades para mudar a tributação do destino para a origem residem na redistribuição da receita do IVA entre os Estados da UE. Tal redistribuição favorece os países exportadores líquidos e desfavorece os países importadores líquidos, ou seja, de modo geral, favorece os mais ricos e prejudica os mais pobres. Segundo o citado professor lusitano,

(...) nem o compromisso, proclamado pela Comissão Europeia, de proceder de modo a que as finanças dos Estados não sofressem, com o regime definitivo, qualquer perturbação, tranquilizou os Estados-membros e os convenceu a aceitar a mudança. Os sistemas de compensação de receitas, que foram desenhados, nunca se revelaram capazes de gerar consenso entre os Estados-membros, quer no que respeita à fiabilidade de compensação, quer no que respeita à simplicidade de operação. Este problema de afectação da receita às diferentes jurisdições – no caso da UE, aos diferentes Estados-membros – perturbou, de forma dir-se-ia definitiva, a passagem para formas mais avançadas de integração tributária, o que não constituirá surpresa para o leitor brasileiro, familiarizado com as complexidades que o problema do federalismo tributário assume na República Federativa do Brasil. (BASTO, 2007, p. 117)

5. Perfil constitucional dos tributos sobre consumo

A Constituição vigente contém um capítulo consagrado exclusivamente ao Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162), extenso, mas não o suficiente para encerrar todos os impostos e contribuições sobre bens e serviços, abrigados também nos capítulos relativos à seguridade social e aos princípios gerais da atividade econômica e no ADCT.

Os impostos ali previstos – o ICMS, resultante da ampliação do antigo ICM, o IPI, o ISS, o II, e o IE – representam uma certa continuidade do modelo instituído pela Reforma Tributária introduzida pela EC nº 18, de 1º de dezembro de 1965, à Constituição de 1946.

Essa reforma é considerada um marco histórico por ter institucionalizado, pela primeira vez, um sistema tributário moderno, que ordenou o financiamento do Estado e favoreceu o crescimento econômico. Teve caráter centralizador, coerente com o regime político. Quando se promulgou a Constituição, em 1988, tais impostos representavam a quase totalidade da receita pública extraída do consumo.

A Contribuição para o PIS e a Contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial), antecessora da Cofins, embora sem previsão constitucional específica, já haviam sido instituídas, respectivamente, pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e pelo Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982. A modicidade de suas alíquotas só lhes permitia uma participação inexpressiva naquela receita.

O constituinte promoveu a descentralização de receitas tributárias com vistas ao fortalecimento da autonomia financeira dos Estados e Municípios – estes elevados à categoria de entes da Federação. Simultaneamente, elevou em grande escala os encargos sociais da União. A crise financeira do Estado e o processo inflacionário, alimentados em parte por esse duplo movimento, desencadearam uma vigorosa reação do Governo Central, que consistiu em majorar as contribuições existentes e em criar novas contribuições sociais e econômicas⁹, todas elas não partilhadas com os entes federados. O Sistema Tributário Nacional (STN) foi reconfigurado; para muitos, desfigurado pelas contribuições que, privativas da União¹⁰, passaram a abarrotar seus cofres, aportando-lhe, atualmente, em torno de 65% de sua receita tributária total e 77% de sua receita tributária líquida de transferências.

A dependência da União para com a receita das contribuições levou-a a redirecionar parte da respectiva arrecadação para fins diversos daqueles que legitimam a sua instituição, transformando muitas delas em impostos dissimulados. O Congresso Nacional tem sido pródigo na promulgação de emendas constitucionais que viabilizam “provisoriamente” a redestinação das contribuições: a saber: (i) a Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994, que instituiu o Fundo Social de Emergência (FSE), para vigorar em 1994 e 1995; (ii) a EC nº 10, de 1996, que prorrogou, até 30 de junho de 1997, o FSE, redominando-o *Fundo de Estabilização Fiscal* (FEF); (iii) a EC nº 17, de 1997, com nova prorrogação até o final de 1999; (iv) a EC nº 27, de 2000, que desvinculou de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, 20% da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União – mecanismo

⁹ No período pós-constituinte, a União instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988); a CPMF; a COFINS; o PIS/PASEP – Importação; a COFINS – Importação; a Cide-Combustíveis, adiante analisadas, além de outras de menor importância.

¹⁰ Os Estados, o DF e os Municípios só podem instituir contribuição *cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário próprio* (art. 149, § 1º).

intitulado Desvinculação de Recursos da União (DRU); (v) a EC nº 42, de 2003, que adicionou à desvinculação as contribuições de intervenção no domínio econômico e prorrogou a DRU no período de 2004 a 2007; (vi) a EC nº 56, de 2007, com nova prorrogação até 31 de dezembro de 2011.

O STN já foi emendado, em caráter provisório ou permanente, vinte e uma vezes. Além das seis retrocitadas, promulgaram-se as EC nº 3, de 1993; nº 12 e nº 14, de 1996; nº 20, de 1998; nº 21, de 1999; nº 29 e nº 31, de 2000; nº 37, de 2001; nº 37 e nº 39, de 2002; nº 41, de 2003; nº 44, de 2004; nº 47, de 2005; nº 53 e nº 55, de 2007. Vejamos o perfil constitucional atual de cada tributo sobre o consumo, após tantas mutações.

5.1. ICMS

Ao estabelecer a regra-matriz do ICMS, a CF de 1988 alargou a base de incidência do antigo ICM – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias –, previsto, pela primeira vez, na EC nº 18, de 1965, agregando-lhe as mercadorias e os serviços até então reservadas aos impostos especiais, monofásicos, do STN anterior, de competência da União, incidentes sobre: (i) produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos (IULC) de qualquer origem ou natureza; (ii) produção, importação, distribuição e consumo de energia elétrica (IUEE); (iii) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País (IUM); (iv) serviços de comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal (ISC)¹¹; (v) serviços de transportes, salvo os de natureza estritamente municipal (ISTR). O imposto incide também sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Tendo presente o disposto no art. 110 do CTN¹², *mercadorias* devem ser entendidas na acepção que lhes é dada pelo direito privado: coisas móveis comercializadas, habitualmente, com o fim de lucro. O imposto não incide, porém, sobre simples mercadorias, mas sim sobre as postas em circulação, ou seja, objeto de operações mercantis. Operações configuram a prática de ato jurídico relativo à transmissão de um direito (posse ou propriedade). A operação

¹¹ Na realidade, os serviços de comunicações de natureza municipal, antes de competência municipal, foram também agregados ao novo ICMS.

¹² 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.*

mercantil centra-se na obrigação de “dar” – vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente. Entretanto, nem toda obrigação de “dar” configura incidência do ICMS, como é o caso de licenciamento ou cessão do direito de uso de certos bens imateriais, que não envolvem a transferência de titularidade dos bens cedidos.

Os conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal (DF) e os Municípios; as limitações constitucionais ao poder de tributar; e as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na CF, são regulados por lei complementar. O CTN não é a única lei complementar que cuida dessas matérias; relativamente ao ICMS, a Lei Complementar (LCP) nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como *Lei Kandir*, é de extrema importância; versa exclusivamente sobre esse imposto.

Prevenindo conflitos de competência relativamente ao ISS, a LCP nº 87, de 1996, prescreve que o ICMS incide sobre o fornecimento de: (i) alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (ii) mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; (iii) mercadorias com prestação de serviços sujeitos do ISS, quando a lei complementar respectiva expressamente o sujeitar ao ICMS.

Ademais, o ICMS é plurifásico e não-cumulativo: o imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços é compensado (diminuído) com o montante *cobrado* nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado, ou pelo DF. A não-cumulatividade é obtida pela aplicação do método do crédito do imposto¹³, sofrendo a seguinte restrição: a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarreta a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Assim, toda vez que a legislação não excepcionar, a isenção e a não-incidência, especialmente as denominadas *intercorrentes* (nas etapas intermediárias do ciclo produção-distribuição-consumo), terão efeito cumulativo. Importa ressaltar que a própria CF assegura a manutenção e o aproveitamento do crédito (decorrente de operações e prestações anteriores) nas operações que destinam mercadorias e serviços para o exterior, objeto da imunidade de que trata o art. 155, § 2º, X, *a*. A Lei Kandir, ao regular a técnica da não-cumulatividade, optou pelo “crédito financeiro”, que permite ao contribuinte creditar-se do imposto pago nas aquisições de bens necessários às atividades da empresa, compreendendo não só os diretamente

¹³ Cf. a propósito, a descrição que fizemos no subitem 4.1.

empregados na produção ou comercialização, como também os destinados ao ativo imobilizado, e ao “uso e consumo”. Entretanto, por força de sucessivas prorrogações, a utilização dos créditos relativos aos bens de “uso e consumo” foi postergada para 1º de janeiro de 2012.

As alíquotas podem ser seletivas, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Há duas modalidades de alíquotas: as *internas* e as *interestaduais*, conforme as operações e prestações se processem no âmbito de um Estado, ou tenham origem em um Estado, mas se destinem a outro. As internas são de competência de cada Estado; assim, a alíquota de um mesmo produto pode variar por Estado. Entretanto, as alíquotas internas não podem ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação em contrário dos Estados e do DF, por meio de convênio. Ademais, é facultado ao Senado Federal, relativamente às operações internas: a) estabelecer alíquotas mínimas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada por maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas para resolver conflito específico que envolva interesse dos Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

As alíquotas interestaduais são fixadas pelo Senado Federal, que, por meio da Resolução nº 22, de 1989, estabeleceu-as em: (i) 12% como regra geral; (ii) 7% nas operações que têm como origem Estados das Regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo-ES) e como destino Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ES. Porém, nas operações interestaduais, quando a mercadoria ou serviço se destinar a consumidor final não-contribuinte do ICMS, o Estado de origem cobrará a alíquota interna, e se apropriará da receita correspondente. Quando se destinar a consumidor final contribuinte do ICMS, o Estado de origem aplicará a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de destino o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual (trata-se do chamado diferencial de alíquotas).

Como se vê, o constituinte adotou e o Senado Federal implementou o regime misto, em que a receita do imposto é partilhada pelo Estado de origem e pelo Estado de destino. Como regra, o Senado Federal reservou para o Estado de origem a parcela maior (12%), mas, para favorecer os Estados das regiões mais pobres, atribuiu-lhes a parcela maior, nas transações originárias dos Estados mais ricos (que ficam com 7% apenas). O constituinte abriu mais uma exceção, dessa vez em proveito dos Estados de destino (ou de consumo), atribuindo-lhes, indiretamente, a totalidade da receita, ao estabelecer a imunidade do ICMS nas *operações que*

destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica.

São, também, imunes: (i) as exportações de mercadorias e serviços; (ii) o ouro utilizado como ativo financeiro ou instrumento cambial, isto é, quando não constitua objeto de comércio, mas simples forma de investimento; (iii) o serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (iv) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

O inciso XI do § 2º do art. 155 dispõe que o montante do IPI – imposto gêmeo do ICMS – não comporá a base de cálculo deste, *quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois*. Essa regra evita a cumulação de tributos, porém de forma parcial, pois não impede que o IPI componha a base de cálculo do ICMS nas importações e nas vendas para consumidor final, contribuinte ou não do ICMS. Também não impede que a Cofins e o PIS componham a base de cálculo do imposto estadual.

Ainda no intuito de evitar ou diminuir a aplicação desuniforme do imposto – e suas consequências negativas – nos diversos Estados da Federação, o constituinte atribuiu a lei complementar nacional as funções de: (i) definir seus contribuintes; (ii) dispor sobre substituição tributária; (iii) disciplinar o regime de compensação do imposto (operacionalizar a não-cumulatividade); (iv) fixar o local das operações e das prestações, para fins de definição dos sujeitos ativo e passivo; (v) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre (cálculo “por dentro” do ICMS).

A “guerra fiscal” entre as unidades federadas seria inevitável se cada uma delas pudesse, a seu talante, conceder benefícios fiscais a seus contribuintes. As alíquotas – 25%, 18%, 17%, 12% e mesmo 7% – são suficientemente elevadas para, uma vez eliminadas ou reduzidas, provocar distorções na concorrência, não só entre empresas do mesmo Estado (umas beneficiadas, outras não), mas sobretudo entre empresas situadas em Estados diferentes, uma vez que o País constitui uma unidade econômica e política em que as transações interestaduais são, evidentemente, livres. A CF de 1967, com a redação dada pela EC nº 1, de 1969, já dispusera que as *isenções do ICMS serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar* (art. 23, § 6º), restringindo a autonomia legislativa dos Estados, em seu próprio proveito. A LCP nº 24, de 7 de janeiro de 1975, regulou, minuciosamente, a matéria, estipulando que a *concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados (...); a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelos*

menos (...). A CF de 1988 reforçou essa cláusula, incumbindo a lei complementar de regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do DF, não só isenções, mas também incentivos e benefícios fiscais deverão ser concedidos e revogados. O STF firmou o entendimento de que as normas da LCP nº 24, de 1975, foram recepcionadas pela CF de 1988.

Depois de duas alterações, a versão atual do § 3º do art. 155 veda a incidência de outro imposto, além do II, do IE e do ICMS, sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. O único efeito prático da norma “imunizante” é o de impedir que os produtos citados sejam tributados pelo IPI, uma vez que a substituição da expressão “tributo”, constante do texto original, por “imposto”, dá ensanchas à incidência de contribuições sociais, interventivas e empréstimos compulsórios¹⁴.

A EC nº 33, de 2001 (Emenda dos Combustíveis), facultou a criação de um novo regime do ICMS, segundo o qual:

- a) lei complementar definirá os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez (incidência monofásica), hipótese em que não se aplicará a imunidade nas operações interestaduais relativa a esses produtos.
- b) as alíquotas serão definidas por convênio firmado entre os Estados e o DF, obedecido o seguinte tratamento:
 - b.1) serão uniformes por produto em todo o território nacional;
 - b.2) alternativamente à alíquota *ad valorem*, poder-se-á adotar alíquotas específicas;
 - b.3) poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro (dispensada a aplicação do princípio da anterioridade anual).

Permitiu, ainda, aos Estados e ao DF, enquanto não editada a lei complementar, regularem, provisoriamente, a matéria mediante convênio. Cabe assinalar que esse regime monofásico para combustíveis e lubrificantes nunca foi implementado. Os Estados preferiram manter e reforçar o regime de substituição tributária para tais produtos, regulado pelo Convênio ICMS nº 3, 16 de abril de 1999, alterado ou complementado por dezenas de convênios subsequentes.

A substituição tributária progressiva ou “para a frente”, constitucionalizada no § 7º do art. 150¹⁵, introduzido pela EC nº 3, de 1993, antecipa o pagamento do tributo devido em

¹⁴ A última vez que se exigiu empréstimo compulsório foi dos consumidores de gasolina ou álcool para veículos automotores e dos adquirentes de automóveis de passeio e utilitários (Decreto-Lei nº 2.288, de 23 de julho de 1986). O instituto do empréstimo compulsório ficou seriamente abalado pelo “calote” do Governo.

¹⁵ Art. 150 (...). § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

fase(s) subsequente(s), nomeando um substituto tributário – no mais das vezes o importador, fabricante ou distribuidor – que faz as vezes do(s) substituído(s) tributário(s). Essa técnica de deslocamento do ônus de pagar tem sido largamente adotada no âmbito do ICMS (energia elétrica, fumo, cimento, refrigerante, cerveja, água mineral, sorvete, fruta, veículo novo, entre outros). Aqui a plurifasia assume ares de monofasia.

5.2. Cofins

O Presidente da República, invocando o disposto no § 2º do art. 21 da CF de 1967/69¹⁶, editou o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, que instituiu: (i) *contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor*; (ii) o Fundo de Investimento Social (Finsocial), destinado a dar apoio financeiro a programas e projetos de caráter assistencial nas áreas supracitadas. A contribuição foi fixada em: (i) 0,5% da receita bruta das empresas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das seguradoras; e (ii) 5% sobre o valor do Imposto de Renda devido, ou como se devido fosse, das empresas que realizam exclusivamente venda de serviços. Explicitou-se a não-incidência sobre a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior.

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, estabeleceu que a contribuição teria como base de cálculo: a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas; b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e equiparadas, com as exclusões ali discriminadas; c) as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e equiparadas. Instituiu o adicional de 0,1%, a vigorar no exercício de 1988, destinado a fundo especial de financiamento da reforma agrária. A Contribuição para o Finsocial foi expressamente recepcionada pelo art. 56 do ADCT para vigência transitória, até que fosse instituída uma nova contribuição de custeio da seguridade social sobre tal base econômica, e passou a integrar, explicitamente, a receita da seguridade social. Após o advento da CF de 1988, a Lei nº 7.689, de 1988, procurou torná-la definitiva e as Leis nºs 7.787 e 7.894, ambas de 1989, e a Lei nº 8.147, de 1990, vieram alterar-lhe a alíquota. O STF, no entanto, entendeu que, em razão da recepção da contribuição em caráter transitório, sua alíquota não poderia ser alterada, razão por que julgou inconstitucionais tais alterações.

¹⁶ Art. 21 (...). § 2º A União pode instituir: I – contribuições (...) e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social (redação dada pela EC nº 8, de 1977).

O art. 149 da CF de 1988 atribuiu competência exclusiva à União para instituir contribuições sociais, interventivas e corporativas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, submetendo-as aos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade de exercício (ou plena), mas dispensando as contribuições destinadas à seguridade social da exigência da anterioridade plena, substituída, *in casu*, pela anterioridade mitigada, mais conhecida por *noventena* – o decurso de noventa dias mínimos entre a publicação da lei instituidora ou majoradora e a sua eficácia. As leis instituidoras de contribuições subordinam-se à lei complementar de normas gerais sobre tributos – CTN –, mas os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes não precisam ser definidos por ela.

O art. 195 original previu, expressamente, várias modalidades de contribuições para financiar a seguridade social, entre as quais a contribuição dos empregadores incidente sobre o *faturamento* (inciso I), que fundamentou a instituição, pela LCP nº 70, de 30 de dezembro de 1991, da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de 2% sobre o *faturamento mensal*, assim considerado a *receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*. A Cofins substituiu o Finsocial. Seus sujeitos passivos são as pessoas jurídicas, inclusive as que a elas se equiparam pela legislação do Imposto de Renda.

Roque Antônio Carazza (2007, p. 526-527) salienta que

(...) sempre foi de entendimento corrente que o conceito de faturamento, para efeitos fiscais, não está restrito àquelas hipóteses em que as operações mercantis sejam documentadas por ‘faturas’, mas compreende a totalidade das operações de venda, independentemente da forma pela qual se façam representar. (...) Faturamento, para fins fiscais, é o produto de todas as vendas (e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, que, nas hostes do Direito Comercial, são as vendas a prazo).

Segundo Ives Gandra da Silva Martins (*apud* CARAZZA, 2002, p. 430), “não há operações mercantis que não se exteriorizem por faturamento, nem faturamento que não exteriorize essas operações”.

Como se vê, a Cofins (e o PIS), embora se classifique como *tributo pessoal*, acaba, na prática, para efeitos econômicos, incidindo sobre bens e serviços, ou seja, sobre o mesmo substrato econômico do ICMS, do IPI e do ISS. Muitos doutrinadores observam, com razão, que a Cofins e o PIS invadiram área constitucionalmente reservada à competência dos Estados e Municípios.

Posteriormente, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, explicitou que o faturamento – base de cálculo da Cofins – “(...) corresponde à receita bruta da pessoa jurídica”, assim entendida “(...) a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo

irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”. Essa ampliação, intempestiva, da base de cálculo se deu poucos dias antes da promulgação da EC nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que veio a lhe dar suporte ao alterar o art. 195, I, da CF, para permitir a instituição de contribuição social sobre *a receita ou o faturamento* (alínea *b* do inciso I). A ampliação da base de cálculo se fez acompanhar da majoração da alíquota para 3%.

A Cofins, regulada pela Lei nº 9.718, de 1998, tem, pois, uma amplitude geral: é plurifásica; sua alíquota é uniforme e se aplica sobre o valor da transação.

Com a majoração da alíquota, a incidência “em cascata” mostrou todos os seus malefícios, prejudicando a competitividade do produto brasileiro, interna e externamente. Embora a última fase – exportação – fosse isenta, não havia como “recuperar” o tributo incidente nas fases anteriores, que continuava embutido no produto exportado. O produto importado não era gravado pela contribuição, competindo, assim, com o nacional, em condições tributárias mais favoráveis.

A classe empresarial reagiu intensamente contra a incidência em cascata até conseguir a extensão da não-cumulatividade às contribuições sobre a receita e o faturamento (art. 195, § 12), por meio da EC nº 42, de 2003, que, simultaneamente estendeu a incidência das contribuições à importação de produtos estrangeiros e serviços (art. 149, § 2º, II), tendo como contribuinte o *importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar* (art. 195, IV).

Entretanto, como acentuou Helder Silva Chaves, a Carta Magna não definiu de que forma se dá a não-cumulatividade, ao contrário do que fez relativamente ao ICMS e ao IPI. “Aqui, além de poder definir que setores da atividade econômica terão regime não-cumulativo, o legislador ordinário possui maior liberdade para desenhar essa não-cumulatividade” (CHAVES, 2007, p. 183-184). No seu artigo, o auditor fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) descreve os mecanismos engendrados pelas Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e subsequentes, para modelar uma não-cumulatividade “mitigada”, em que “ganham os setores de cadeia de produção longa, perderam aqueles de cadeia mais curta” (CHAVES, 2007, p. 199), Merece transcrição um trecho esclarecedor da técnica adotada:

31 Como se observa, são limitadas as aquisições que geram créditos. Não são todas as despesas incorridas para a produção de bens ou serviços que possibilitam a geração de créditos. O ônus com a própria mão-de-obra não gera direito a crédito. Está-se assim diante de uma não-cumulatividade mitigada. E não poderia ser diferente: ao eleger o valor dos créditos como o produto do valor das aquisições pela alíquota da contribuição para o PIS/PASEP e Cofins incidente sobre o faturamento do adquirente (normalmente 1,65%

e 7,6%, respectivamente), o legislador se afastou do *quantum* realmente pago na etapa anterior, como é o caso do IPI e do ICMS. Ora, como existe uma miríade de receitas sujeitas a alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins inferiores a 1,65% e 7,6%, respectivamente, o direito de créditos a todas as aquisições poderia acarretar, em determinados casos (reduzido valor agregado, por exemplo), crédito superior ao débito.

32 Naturalmente, incidências em cascatas, como é o caso da cumulatividade pode ensejar alíquotas superiores a 1,65% e 7,6%, dependendo do tamanho da cadeia. Nessas hipóteses, apesar de alíquotas menores do regime cumulativo, determinadas aquisições podem estar oneradas com contribuição para o PIS/PASEP e Cofins superior a 1,65% e 7,6%, e a lógica exposta no item anterior se inverteria. Entretanto, isso só confirma o caráter especial da não-cumulatividade dessas contribuições. (CHAVES, 2007, p. 195-196)

A adoção da não-cumulatividade para alguns setores – na realidade, empresas submetidas à tributação do Imposto de Renda pelo lucro real, ressalvadas as inúmeras exceções – foi acompanhada da elevação da alíquota para 7,6%. A carga tributária geral aumentou a tal ponto que muitos setores acorreram ao Congresso Nacional pleiteando a volta da cumulatividade para o seu negócio. A extensão da Cofins (e do PIS) aos produtos e serviços importados, tributados uniformemente pela alíquota majorada, se, por um lado, protege a economia nacional, por outro, pode gerar atritos nas relações internacionais.

O atendimento de muitos pleitos setoriais desencadeou uma multiplicação de alíquotas e de tratamentos especiais, transformando a Cofins (e o PIS) em tributo *à la carte*, em que convivem regimes tão distintos, como: (i) a cumulatividade, aplicável a grande parcela das empresas; (ii) a cobrança monofásica, autorizada pelo art. 149, § 4º, da CF, na redação da EC nº 33, de 2001; (iii) a não-cumulatividade; (iv) a tributação específica; e (v), por incrível que pareça, a aplicação simultânea, para uma mesma empresa, dos regimes cumulativo e não-cumulativo, a depender das operações praticadas.

É evidente que tamanha heterogeneidade provoca inúmeras distorções no sistema econômico, causando dificuldades e perplexidades para as empresas.

5.3. IPI

O IPI é sucessor do “Imposto de Consumo de Quaisquer Mercadorias (...)”, inserido, pela primeira vez no âmbito constitucional, pela Constituição de 1934 (art. 6º, I, *b*), e replicado nas constituições posteriores até que a EC nº 18, de 1965, deu-lhe o rótulo atual. O CTN delimitou o conceito de produto industrializado, considerando como tal *o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoamento para o consumo* (art. 46, parágrafo único). Trata-se, pois, de imposto de amplitude geral, relativamente a produtos industrializados, mas não incide sobre: (i) exportações; (ii) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; (iii) energia elétrica,

derivados de petróleo e combustíveis. Embora a CF não seja expressa, incide nas importações. Assim, o regime tributário internacional do IPI é similar ao do IVA.

O imposto é seletivo, em função da essencialidade do produto. Suas alíquotas são, pois, seletivas. O legislador ordinário optou, como regra geral, pela utilização de alíquotas *ad valorem*, que variam no largo espectro de zero a 330%. Bebidas e tabaco são tributados por alíquotas específicas, ou seja, sujeitam-se por unidade ou por determinada quantidade de produto ao imposto fixado em reais conforme tabelas de classes de valores. O Poder Executivo pode, nas condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas. Mitiga-se, pois, o princípio da legalidade. O aumento poderá ter eficácia no mesmo exercício, mas só após decorrida a noventaena (art. 150, III, c, § 1º).

Inferre-se da hipótese de incidência que o contribuinte é o industrial. O inciso II do art. 51 do CTN qualifica também como contribuinte o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça ao industrial ou quem a lei a ele equiparar. Essa norma, como observa Hugo de Brito Machado (2003, p. 512), pode parecer fora de propósito, porém, explica-se pelo fato de tratar-se de *um imposto não-cumulativo*. *O propósito (...) é a inclusão do comerciante em tais condições na cadeia de contribuintes do imposto para viabilizar a não-cumulatividade deste.*

O imposto é multifásico, mas a incidência só se dá na fase da produção e, eventualmente, de atacado. À semelhança do ICMS, a apuração é pelo método subtrativo indireto aplicado a imposto do tipo IVA. Sendo não-cumulativo, compensa-se o IPI que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. O legislador ordinário, ao regular a técnica de não-cumulatividade, optou pelo chamado “crédito físico”, no qual só ensejam crédito as entradas de bens que se integram fisicamente no produto, tais como as matérias-primas, os materiais secundários, os intermediários e os de embalagem. Recentemente, a Emenda nº 42, de 2003 (*minirreforma tributária*) acresceu o inciso IV ao § 3º do art. 153, dispondo que o IPI “terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto na forma da lei”. O disposto dá ensanchas à adoção da outorga do crédito fiscal também para máquinas, equipamentos e outros bens destinados ao investimento.

5.4. PIS

A instituição do Programa de Integração Social pela LCP nº 7, de 1970, teve o objetivo de “promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas” (art. 1º). Suscitou, desde os primórdios, inúmeras pendências judiciais, inclusive quanto à sua natureza

jurídica (trabalhista, tributária ou outra), só pacificada após o veredicto do STF que declarou constitucional a sua cobrança como tributo até a EC nº 8, de 1977¹⁷, consignando-a como obrigação não-tributária após o advento dela.

O PIS foi objeto de tumultuada legislação. Os Decretos-Lei nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, que modificaram, substancialmente, a exação, notadamente no que concerne à alíquota e à base de cálculo¹⁸, foram julgados inconstitucionais pelo STF sob o fundamento de “estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele mais largo das finanças públicas” (RE nº 148.754-2/RJ).

No dizer de André Martins de Andrade (1996, p. 11),

(o) legislador emasculado dos anos 70 não hesitou em romper o equilíbrio recém inaugurado pela reforma tributária instituidora das incidências não cumulativas, criando uma exação flagrantemente em cascata, a incidir sobre todas as etapas da comercialização e da industrialização das mercadorias, inclusive sobre vendas ao exterior.

Entretanto, o constituinte recepcionou expressamente o PIS, no art. 239, estabelecendo uma outra destinação específica para a contribuição: financiamento do abono anual para quem recebesse até dois salários mínimos mensais de remuneração e do seguro-desemprego.

A partir de 5 de outubro de 1988, as contribuições sociais voltaram a ser tributos. É farta a jurisprudência do STF nesse sentido. E o PIS assumiu o perfil das contribuições sociais de que trata o art. 149 da CF, já analisado no subitem 5.2. Sua legislação ordinária incorporou-se à da Cofins, a partir da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988. São tributos siameses, desde então. Uma peculiaridade a ser assinalada é que a instituição da modalidade não-cumulativa do PIS, à alíquota de 1,65%, pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, precedeu à da Cofins, servindo de laboratório para essa.

Na modalidade cumulativa, a alíquota evoluiu de 0,25% (em 1972), 0,4% (em 1973), 0,5% (em 1974), 0,625% (em 1975), 0,75% (a partir de 1976), a 0,65% (a partir de 1988). Há também alíquotas mais elevadas para os produtos sujeitos à monofasia.

5.5. ISS

A previsão constitucional do ISS aparece, pela primeira vez, na EC nº 18, de 1965. Na dicção da CF de 1988, incide sobre *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*. Assim, à primeira vista, todos os serviços, à exceção de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, deferidos aos Estados,

¹⁷ A EC nº 8, de 1977, retirou expressamente as contribuições do capítulo do sistema tributário da Constituição de 1969.

¹⁸ A base de cálculo foi, então, redefinida como a receita operacional bruta do próprio mês em que a exação se tornava devida, ao invés do faturamento do sexto mês anterior àquele em que se tornava devida.

seriam passíveis de tributação pelos Municípios. Mas o legislador constituinte, no intuito de evitar a bitributação, especialmente quanto às “operações mistas” que envolvem mercadorias e serviços, apôs, sempre, a cláusula “definidos em lei complementar”. A autonomia municipal para instituir e arrecadar o principal tributo de sua competência (art. 30, III) encontra, pois, limites no próprio texto constitucional. A doutrina e a jurisprudência sempre entenderam que a lista de serviços da lei complementar é taxativa (*numerus clausus*). O legislador municipal pode eleger alguns ou todos os serviços nela elencados. Dada a extensão da lista, não é errôneo afirmar que o ISS é de amplitude geral.

Serviço tributável pelo Município é, segundo o doutrinador Aires F. Barreto (2005, p. 35), “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outro, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”. Se a prestação de um serviço se der sob o regime de direito público, o próprio serviço passa a se qualificar como público, não sujeito a imposto, mas a taxa. O serviço é objeto de um contrato a que aderem, livremente, prestador e tomador. O contrato engendra obrigação de “fazer” que impõe a execução, o fazimento de algo inexistente.

Em muitos casos, a prestação de serviços implica a utilização de instrumentos, máquinas ou veículos; em outros, de materiais; e em outros, tanto de instrumental quanto de material. Dessarte, o serviço tanto pode ter cunho imaterial quanto material. Nesses casos, o emprego de bens deve ser visto como meio para a realização de serviços, e não como fornecimento autônomo de mercadorias a ensejar ICMS, a menos que a lei complementar o preveja expressamente.

O constituinte originário conferiu à lei complementar as atribuições de: (i) fixar as alíquotas máximas; (ii) excluir da incidência exportações para o exterior. A LCP nº 116, de 31 de julho de 2003: (i) fixou em 5% a alíquota máxima; (ii) prescreveu a não-incidência sobre as exportações; (iii) a incidência sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; e (iv) listou 40 itens que descrevem os únicos serviços tributáveis pelos Municípios, desdobrados em 193 subitens, dos quais 23 são meras repetições de texto do próprio item, de modo que, rigorosamente, se têm 40 itens e 170 subitens.

O constituinte derivado, por meio da EC nº 37, de 2002, conferiu, adicionalmente, à lei complementar as atribuições de: (i) fixar as alíquotas mínimas; e (ii) regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. E estabeleceu, no art. 88 do ADCT, que, enquanto não for editada a lei complementar, a

alíquota mínima será de 2%¹⁹, e o imposto não será objeto de qualquer benefício fiscal que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima de 2%. Essas matérias ainda não foram objeto de norma complementar.

A base de cálculo é o preço do serviço, excluindo-se, naturalmente, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços de construção civil (inclusive reforma), submetidos, expressamente, à incidência do ICMS.

As alíquotas são, pois, *ad valorem* e seletivas, variando entre 2% e 5%. Tratando-se de serviços prestados por profissionais liberais (*sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte*) ou por sociedades civis de profissionais, a base de cálculo²⁰ não poderá ser a *importância paga a título de remuneração do próprio trabalho*, devendo ser fixada pela lei municipal com base: (i) na natureza do serviço; ou (ii) em outros fatores pertinentes; (iii) consoante o número de profissionais habilitados, sócios, empregados ou não, que prestem serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal. Assim, a tributação desses profissionais pode assumir o figurino da modalidade específica.

Normalmente, o ISS é monofásico. O encadeamento de várias prestações não é regra, mas nítida exceção. A monofasia implica não-cumulatividade. Há que se considerar, contudo, que um prestador de serviços costuma ser, por sua vez, tomador de outros serviços, ou seja, contribuinte “de fato” do ISS. O imposto pago nessa condição não pode ser deduzido do ISS devido na qualidade de contribuinte “de direito”. Daí dizer-se, em linguagem corrente, que o ISS tem efeito cumulativo, quando o tomador de serviços é também contribuinte do ISS relativamente a outros serviços por ele prestados.

5.6. Imposto de Importação

Dos tributos componentes do STN, o Imposto de Importação, também conhecido como “tarifa aduaneira”, “direitos aduaneiros”, “direitos de importação”, é o mais vetusto, pois vem dos tempos coloniais. A primeira Constituição republicana, de 1891, atribuía competência exclusiva à União para *decretar impostos sobre a importação de procedência estrangeira*. A atual mantém a competência da União para *instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros*.

¹⁹ Exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, hoje descritos nos subitens 7.02, 7.04 e 7.05 da LCP nº 116, de 2003 (construção civil; demolição; reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas etc.).

²⁰ Essa base de cálculo excepcional é prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (com força de lei complementar), não revogado pela LCP nº 116, de 2003.

Quanto à amplitude, é imposto geral, pois compreende qualquer bem produzido no exterior, pela natureza ou pelo homem, desde que ingresse no território aduaneiro para incorporação à economia interna, não estando restrito aos produtos destinados ao comércio (mercadorias). É monofásico, cobrado no momento da entrada da mercadoria no País, equivalente ao estágio de produção.

O Poder Executivo pode, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas, para vigência imediata. Mitiga-se a legalidade; suprime-se a anterioridade.

No plano legal, o II sofreu drástica transformação na última década do século passado, quando teve início a abertura comercial brasileira. Em 1º de janeiro de 1995, entraram em vigor, simultaneamente:

- a) o acordo constitutivo da Organização Mundial do Comércio (OMC), que resultou da última rodada de negociações do GATT²¹ (a *Rodada Uruguai*);
- b) a Tarifa Externa Comum (TEC), resultante do Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a Argentina, o Brasil, o Paraguai e o Uruguai (o *Tratado de Assunção*).

Nesses tratados, o Brasil “alienou” parte da sua soberania em matéria de política aduaneira e de comércio exterior. Na OMC, consolidou²² a totalidade das alíquotas do II em 35% para produtos industriais e 55% para os agrícolas; no Mercosul, obrigou-se a aplicar as mesmas alíquotas dos seus parceiros da união aduaneira, contidas na TEC, objeto da Decisão n° 22, de 1994, do Conselho do Mercado Comum. A TEC tem uma estrutura de 11 níveis de alíquotas de 0% até 20%²³, aumentando de dois em dois pontos percentuais. As listas nacionais de exceção são definidas por país, mas o Mercosul regula a extensão delas; para o Brasil foi estabelecido um máximo de 100 itens. As alíquotas da TEC só podem ser alteradas mediante negociações; só depois de consensuadas é que se incorporam no ordenamento jurídico interno, mediante resoluções da Câmara de Comércio Exterior (Camex), órgão delegado do Poder Executivo.

A base de cálculo do II também está regulada, multilateralmente, pelo Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT 1994. É o denominado Acordo de Valoração Aduaneira, que erige o “valor da transação” como a base primeira para a valoração aduaneira.

²¹ *General Agreement on Tariffs and Trade* (Acordo Geral de Tarifas e Comércio).

²² A consolidação representa um compromisso do País de que suas alíquotas só serão majoradas além dos referidos patamares mediante negociação de compensações com os principais parceiros afetados, dentro das regras do acordo (art. XXVIII).

²³ Alíquotas que ultrapassam a 20% são raras; protegem, entre outros, o setor automotivo, que ainda não foi incorporado à TEC.

Em decorrência, as alíquotas são *ad valorem*. Recentemente, a Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, facultou ao Poder Executivo definir alíquotas específicas (*ad rem*), por quilograma líquido ou unidade de medida estatística da mercadoria, para as mercadorias que estabelecer. Só o tempo dirá se essa forma alternativa de tributação será assimilada pela comunidade internacional.

5.7. Imposto de Exportação

Instituído no Brasil em 1818, o IE perdeu seu caráter fiscal, passando a ser utilizado com função *extrafiscal*, instrumento de política cambial e de comércio exterior. Passou à competência dos Estados com a primeira Constituição Republicana de 1891; com a Emenda nº 18, de 1965, voltou à competência da União.

O imposto incide sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados. Quanto à amplitude, é especial, tendo sido aplicado a pouquíssimas mercadorias, em caráter temporário. Por ser o Brasil um grande exportador de *commodities*, pode-se dizer que o IE é subutilizado. Atualmente, só onera peles de ovinos; couros e peles de bovinos e equídeos; outros couros e peles em bruto da posição 41.03 – caprinos, répteis e outros – da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); armas e munições, suas partes e acessórios, exportadas para a América do Sul (exceto Argentina, Chile e Equador), América Central e Caribe, ressalvadas as exportações para as forças armadas e autoridades policiais. É monofásico. A base de cálculo é o valor da transação e as alíquotas são seletivas e *ad valorem*.

A extrafiscalidade exige flexibilidade na fixação das alíquotas. Assim, à semelhança do II, o constituinte: a) aboliu as exigências da anterioridade anual e da noventena, na cobrança do IE (art. 150, III, *b, c, e* § 1º); b) delegou ao Poder Executivo competência para alterar suas alíquotas, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei (art. 153, § 1º).

5.8. Cide-Combustíveis

As contribuições interventivas (ou econômicas), assim como as contribuições sociais, têm fundamento constitucional no art. 149, segundo o qual *compete exclusivamente à União instituir contribuições (...) de intervenção no domínio econômico (...), como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III (...)*. Submetem-se, assim, em regra, aos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade de exercício e nonagesimal. As leis instituidoras de contribuições interventivas subordinam-se

à lei complementar de normas gerais sobre tributos – o CTN –, mas os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes não precisam ser definidos por ela.

As contribuições interventivas não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação; incidem sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; incidirão uma vez (monofasia) nas hipóteses previstas em lei. Suas alíquotas podem ser: (i) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor de operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (ii) específicas, tendo por base a unidade de medida adotada. A pessoa física importadora, equiparada em lei a pessoa jurídica, será também contribuinte.

O legislador criou várias contribuições com incidência sobre bens e serviços, mas a única expressamente prevista na Constituição e a mais relevante é a Cide-Combustíveis. O § 4º, acrescentado ao art. 177 pela EC nº 33, de 2001, prevê os elementos de configuração do tributo. As hipóteses de incidência são a importação e a comercialização interna de: (i) petróleo e seus derivados; (ii) gás natural e seus derivados; (iii) álcool combustível. Quanto à amplitude, o tributo é especial. A incidência é monofásica, transferindo-se o seu ônus para o consumidor final. Quando este é uma empresa, o montante da Cide constitui custo, que, transferido aos preços, onerará a base de cálculo dos tributos que incidirão sobre as suas vendas. Por essa razão, os economistas consideram que, nesses casos, a Cide gera efeitos cumulativos.

A alíquota é seletiva, diferenciada por produto ou uso. O Poder Executivo pode reduzi-la ou restabelecê-la; ao restabelecer, parcial ou totalmente, a alíquota anteriormente por ele reduzida, o Poder Executivo só está jungido ao princípio da noventena (anterioridade mitigada). O legislador ordinário optou por fixar alíquotas específicas aplicadas à base de cálculo determinada por unidade de medida: metro cúbico para gasolina, diesel, querosenes, álcool combustível, e tonelada para óleos combustíveis e gás liquefeito de petróleo (GLP). Essas alíquotas foram fixadas num patamar muito elevado, propiciando ampla margem de manobra para o Executivo. A medida facilita o atingimento do objetivo ínsito à criação de qualquer contribuição interventiva, que é a intervenção do poder público em determinada atividade econômica – no caso os combustíveis –, mas é criticável sob o aspecto constitucional, porque, na prática, elude os princípios da legalidade e da anterioridade, que constituem direitos e garantias individuais do contribuinte.

A Cide-Combustíveis substituiu a Parcela de Preços Específica (PPE), encargo instituído, há décadas, por Portaria dos Ministros da Fazenda e das Minas e Energia que compunha a estrutura de preços do petróleo, de seus derivados e outros combustíveis. Sua arrecadação destinava-se a financiar os “subsídios cruzados”, a equalizar preços no vasto

território nacional e a servir de “colchão” para amortecer as frequentes variações cambiais e de preços internacionais desses produtos. Além dessa finalidade, foi atribuída à Cide-Combustíveis a de aportar recursos para financiar: (i) projetos ambientais relacionados com a indústria de petróleo e gás; e (ii) programas de infra-estrutura de transportes.

No processo de barganha política interfederativa que se instaura toda vez que o Congresso Nacional discute proposta de reforma tributária, os Estados e Municípios conseguiram “arrancar” da União a partilha de 29% da receita da Cide-Combustíveis, por meio da EC nº 42, de 2003, e da EC nº 44, de 2004.

5.9. Tributos sobre bens e serviços e técnicas adotadas

A **Tabela 5** classifica os tributos de acordo com as respectivas técnicas de tributação adotadas.

Tabela 5: TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS SEGUNDO AS TÉCNICAS ADOTADAS

Tributos	Amplitude da Base		Fase de Incidência						Apuração da Base de Cálculo			Aliquotagem			
	General	Especial	Produção	Pres-tação	Im-portação	Ex-por-tação	Ata-cado	Va-rejo	Valor da transação	Valor Agregado	Es-pecífico	Uni-forme	Se-le-tiva	Ad-valor-em	Es-pe-cífica
IVA	X		X	X	X		X	X		X			X	X	
ICMS	X		X	X	X		X	X		X			X	X	
PIS/Cofins	X		X m ¹	X	X m ¹		X	X	X	X	E	X	E	X	E
IPI	X		X		X		X			X	E		X	X	E
ISS	X			X	X				X				X	X	E
II	X				X				X		E		X	X	E
IE		X				X			X				X	X	
Cide-Combustíveis		X	X		X						X		X		X

E = excepcionalmente.

m¹ Alguns produtos são tributados, monofasicamente, na produção ou importação.

6. A PEC nº 233, de 2008, e a tributação do consumo

O Governo FHC tentou, por meio da PEC nº 175, de 1995, criar um ICMS dual, partilhado entre a União e os Estados, que substituiria o IPI e o ICMS. O Primeiro Governo Lula, por meio da PEC nº 41, de 2003, tentou reformular o ICMS, “federalizando” a legislação de modo a unificá-lo nacionalmente e impedir a guerra fiscal. Ambas as tentativas fracassaram por várias razões, mas tiveram o mérito de içar mais alto a bandeira da criação do IVA.

Se nem o IVA dual nem o IVA nacional são, pelo menos a curto prazo, politicamente viáveis, que se crie um IVA Federal e se aperfeiçoe o principal tributo estadual, transformando-o num verdadeiro IVA estadual sob a marca *ICMS*. Esses objetivos não são os únicos, mas, sem dúvida, os dois principais da PEC nº 233, encaminhada pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, em 28 de fevereiro de 2008.

6.1. O IVA-Federal

A PEC atribui competência à União, para, em substituição à Cofins, ao PIS e à Cide-Combustíveis, instituir imposto sobre “operações com bens e prestações de serviços, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior”, o qual “nas discussões sobre a reforma tributária vem sendo denominado de imposto sobre o valor adicionado federal (IVA-F)”²⁴.

O IVA-F terá as seguintes características: não-cumulatividade; não-geração de crédito nas operações e prestações desoneradas; incidência nas importações; não-incidência nas exportações, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; integração do imposto na própria base de cálculo (cálculo “por dentro”).

A prestação de serviço é definida como “toda e qualquer operação que não constitua circulação ou transmissão de bens”. Essa definição está calcada no art. 5º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) vigente em Portugal e consonante com o IVA europeu. Como acentua José Xavier de Basto, essa “conceituação é especialmente eficaz; o conceito de prestação de serviços, quando se pretender dar uma definição ‘positiva’, é fonte de grandes perplexidades” (BASTO, 2007, p. 105). A redefinição de serviços para efeitos fiscais feita por emenda constitucional é perfeitamente legítima.

Embora a base de incidência do IVA-F pareça extremamente ampla – produção, importação, circulação e comercialização interna de bens e serviços, inclusive dos sujeitos ao IPI, ICMS e ISS²⁵ –, é menos ampla que a da Cofins e do PIS.

O IVA-F poderá ser objeto de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados. Não prejudicará, pois, o Simples Nacional, que desponta como um caso de sucesso (adesão de mais de três milhões de empresas).

²⁴ Exposição de Motivos (EM) do Ministro da Fazenda nº 16, de 26 de fevereiro de 2008, que acompanha a Mensagem Presidencial nº 81, de 2008.

²⁵ Segundo Alberto Zouvi (2008, p. 5), *essa bitributação é constitucional. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin) 939/DF, o STF decidiu que a restrição contida no art. 154, I, in fine da CF não se aplica à criação de um novo imposto através de emenda constitucional, como é o caso.*

A exemplo das contribuições sociais substituídas, o IVA-F não se submeteria ao princípio da anterioridade anual, mas ao da noventena. Eventual medida provisória que o instituisse ou majorasse produziria efeitos independentemente de sua conversão em lei até 31 de dezembro do ano em que editada, desde que decorrida a noventena. Ao apreciar e votar a PEC, a CCJC da Câmara dos Deputados preferiu manter a exigência da anterioridade de exercício, evitando polêmicas sobre o tema.

O IPI continuará existindo. O documento oficial de apresentação da proposta²⁶ justifica a não-inclusão do IPI no IVA-F com três razões: 1) os incentivos à informática e à Zona Franca de Manaus, para serem contemplados no IVA, exigiriam multiplicidade de alíquotas; 2) a natureza seletiva do IPI propicia que seja um tributo à parte, nos termos da legislação infraconstitucional, e, caso incluído no IVA-F, exigiria alíquotas extremamente elevadas para alguns produtos supérfluos; e 3) o imposto se presta a instrumentar medidas de política industrial. Parece-nos despropositada a coexistência de dois IVAs em nível federal (o IPI está próximo de um IVA, de menor abrangência). Acreditamos que ajustes técnicos e negociações políticas poderão viabilizar a sua absorção pelo IVA-F.

6.2. O novo ICMS

A principal medida de simplificação consiste na unificação das vinte e sete legislações estaduais em uma única. O imposto passa a ser de competência conjunta dos Estados e do DF, mediante instituição por lei complementar, cuja iniciativa cabe: a) a um terço dos membros do Senado Federal, desde que haja representantes de todas as Regiões do País; b) a um terço dos Governadores de Estado e DF ou das Assembleias Legislativas, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros, desde que estejam representadas, em ambos os casos, todas as Regiões do País; c) ao Presidente da República.

A regulamentação também será única, devendo ser editada por um órgão colegiado dos Estados e do DF, nos moldes do atual Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

O novo ICMS tem a mesma abrangência em termos de mercadorias e serviços que o atual. Suas principais características são: a) não-cumulatividade, nos termos da lei complementar; b) não-geração de crédito nas operações e prestações desoneradas, salvo determinação em contrário na lei complementar; c) incidência sobre importações, na esteira do ICMS atual, cabendo o imposto ao Estado de destino da mercadoria, bem ou serviço, nos

²⁶ Cf. *Reforma Tributária* (BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2008). Disponível no endereço eletrônico <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/cartilha-reforma-tributaria.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2008.

termos da lei complementar; d) incidência sobre o valor total da operação ou prestação, quando as mercadorias forem fornecidas ou os serviços forem prestados de forma conexa, adicionada ou conjunta com serviços não sujeitos ao ISS; e) não-incidência sobre os mesmos bens e serviços previstos na CF atual, à exceção das operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia; f) isenções ou quaisquer incentivos ou benefícios fiscais definidos: (1) pelo Confaz, desde que uniformes em todo território nacional; (2) por lei complementar, para atendimento às micro e pequenas empresas, e para hipóteses relacionadas a regimes aduaneiros não compreendidos no regime geral, ou seja, os regimes aduaneiros especiais e os aplicados em áreas especiais.

A definição de alíquotas se dará em quatro instâncias:

- a) o Senado Federal baixará resolução, de iniciativa de um terço dos senadores ou de um terço dos governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecendo as alíquotas aplicáveis (provavelmente 4 ou 5 alíquotas), inclusive a alíquota-padrão aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota;
- b) também por resolução, aprovada pela maioria de seus membros, o Senado Federal definirá o enquadramento de mercadorias e serviços nas alíquotas diferentes da alíquota-padrão, aprovando ou rejeitando as proposições do Confaz;
- c) o Confaz poderá reduzir e restabelecer a alíquota atribuída a determinada mercadoria ou serviço, desde que a alíquota resultante corresponda a uma das estabelecidas pelo Senado em *a*;
- d) lei complementar definirá as mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações, não se aplicando, nesse caso, as regras mencionadas em *a* e *b*. Segundo a Exposição de Motivos nº 16/MF, *essa previsão resguarda um espaço de autonomia para os Estados terem gerência sobre o tamanho de suas receitas, preservando um poder de recomposição de arrecadação que será importante na transição do modelo, evitando a necessidade de estabelecer as alíquotas pelo topo. A Cartilha do Ministério da Fazenda esclarece que este mecanismo permitirá equacionar o problema de produtos com elevada participação nas receitas estaduais e alíquotas muito diferenciadas entre os Estados, como é o caso do óleo diesel, cuja alíquota varia de 12% a 25%.*

Na vigência do novo ICMS, não haverá alíquotas interestaduais e internas. Haverá simplesmente alíquotas uniformes por mercadorias e serviços aplicáveis às operações e prestações, internas e interestaduais, e às importações. A PEC admite diferenciação de alíquota em função de quantidade e tipo de consumo, por exemplo, com a energia elétrica. Mesmo nesse caso, as alíquotas serão, em regra, uniformes em todo o território nacional.

A PEC propõe inversão no critério de apropriação da receita do ICMS. O Estado de origem ficaria com a menor parte – a parcela do imposto equivalente à incidência de dois por cento – e o Estado de destino com a maior parte – a parcela do imposto equivalente à incidência da alíquota aplicável menos a parcela equivalente à incidência de dois por cento. Duas exceções são previstas, em que o imposto pertencerá integralmente ao Estado: a) de origem, nas operações e prestações sujeitas a incidência inferior a 2%; e b) de destino, nas operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

A consagração do “princípio do destino” é, na avaliação do Ministério da Fazenda, *a forma mais segura de eliminar a guerra fiscal*. Entretanto, a mudança imediata no sistema de transações interestaduais não é viável politicamente, dado o seu forte impacto na distribuição de receita entre os Estados e a impossibilidade de extinção abrupta dos incentivos. Por essa razão, propõe-se uma transição gradual para a tributação do ICMS no destino, reduzindo-se a alíquota na origem progressivamente e completando-se o processo no oitavo ano após a aprovação da reforma tributária, com a criação do novo ICMS.

A lei complementar poderá estabelecer que o ICMS seja integralmente cobrado no Estado de origem, o qual fica obrigado a transferir o montante devido ao Estado de destino, por meio de uma câmara de compensação. Essa providência coibirá um tipo de sonegação muito comum hoje em dia – que é a permanência no próprio Estado de uma mercadoria cuja nota fiscal foi emitida como se fosse uma operação interestadual (com alíquota mais baixa). Para imprimir maior eficácia ao princípio do destino e ao modelo de cobrança no Estado de origem, a PEC insere regra no art. 34 da CF prevendo hipótese de intervenção federal na unidade federada que reter parcela do novo ICMS devido a outra unidade da Federação.

Além das competências já referidas anteriormente, que dizem respeito à fixação de alíquotas e à concessão de benefícios fiscais, e das que serão especificadas na lei complementar, a PEC atribui ao Confaz competência para: (i) editar a regulamentação única; (ii) autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória a ser concedida mediante lei estadual específica; (iii) estabelecer critérios para a concessão de parcelamento de débitos fiscais; (iv) fixar as formas e os prazos de recolhimento do imposto; (v) estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização extraterritorial.

A PEC prevê que o descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto sujeitará o infrator às seguintes sanções, que serão aplicadas na forma e gradação previstas na lei complementar: (i) no caso dos Estados e do DF: multas, retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais e sequestro de receitas; (ii) no

caso dos agentes públicos dos Estados e do DF: multas, suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário, sem prejuízo da ação penal cabível. Importa ressaltar que as “transferências constitucionais” compreendem: (i) Fundo de Participação dos Estados e do DF (FPE); (ii) 21,75% do montante correspondente à arrecadação da Cide-Combustíveis, que será incorporada ao IVA-F e terá idêntica destinação constitucional; (iii) 75% dos valores que compõem o Fundo de Equalização de Receitas (FER) a ser criado para compensar as eventuais perdas de receitas das unidades federadas.

6.3. Transição do atual para o novo ICMS

O atual ICMS vigorará até 31 de dezembro do sétimo ano subsequente ao da promulgação da EC, observando-se as regras estabelecidas na CF anteriores à EC e mais as descritas nos subitens abaixo:

6.3.1 Redução anual das alíquotas interestaduais

As alíquotas do atual ICMS nas operações e prestações interestaduais serão reduzidas ano a ano, a partir do segundo ano subsequente ao da publicação da EC, conforme a tabela a seguir:

Tabela 6: ALÍQUOTA DO ICMS NO ESTADO DE ORIGEM (%)

Alíquota atual	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
12	11	10	8	6	4	2	2
7*	6,5	6	5	4	3	2	2

*Alíquota devida nas transações interestaduais originárias dos Estado do Sul e do Sudeste (à exceção do Espírito Santo – ES) com destino às unidades federadas das Regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste e ao ES.

O art. 3º, II, da PEC acena com a possibilidade de lei complementar regular a cobrança pelo Estado de origem da parcela do ICMS devida ao Estado de destino, antecipando, assim, regras que serão definitivas no novo ICMS.

6.3.2 Redução do prazo de apropriação dos créditos do ICMS relativos a bens do ativo permanente

A LCP nº 87, de 1996, assegura ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, no estabelecimento, destinada ao ativo permanente. Entretanto, a apropriação é feita em quarenta e oito meses, à razão de um quarenta e oito avos por mês. A PEC encurta o prazo de

apropriação do crédito do atual ICMS, progressivamente, a partir de 1º de janeiro de cada um dos seguintes anos subsequentes ao da promulgação da EC, conforme a **Tabela 7**:

Tabela 7: PRAZO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

Prazo atual em meses	2º	3º	4º	5º	6º	7º
48	44	40	32	24	16	8

6.3.3 Sanções ao descumprimento das normas constitucionais relativas à outorga de benefícios fiscais

A “guerra fiscal” ocorre num contexto de total desrespeito à normas da CF e da LCP nº 24, de 1975, atinentes à concessão de benefícios fiscais, tendo prosperado por falta de sanções na própria Carta Magna.

A PEC retira dos Estados e DF que vierem a infringir as regras de concessão de benefícios o direito – enquanto vigorar o benefício – à transferência de recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Fundo de Equalização de Receitas e da parcela do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR)²⁷ destinada aos fundos de desenvolvimento dos Estados e do DF.

7. Considerações finais

A despeito do fato de não se pretender neste estudo avaliar os aspectos jurídicos, técnicos e políticos da aprovação e implantação do IVA-F e do novo ICMS, cabem algumas considerações finais.

Formou-se, no País, um consenso de que a “guerra fiscal” causou graves distorções no funcionamento do ICMS, perdeu as “vantagens” que ostentava inicialmente e transformou-se em fonte de grande insegurança jurídica, não só para os contribuintes em geral, como também para os próprios Estados concedentes de benefícios e para as empresas beneficiárias. Outro consenso é o de que a predominância das contribuições esdrúxulas no âmbito federal acarretou a deterioração do Sistema Tributário Nacional, com graves prejuízos para a atividade empresarial e forte corrosão do pacto federativo.

A reforma da tributação do consumo proposta, embora parcial – não abrange o IPI nem o ISS –, descortina excelente perspectiva. Entre outras razões, porque: (i) elimina dois

²⁷ O FNDR, cuja criação é proposta, visa, em síntese, a aportar recursos para a nova política de desenvolvimento regional, *que substituirá, com grandes vantagens a utilização da guerra fiscal como instrumento de desenvolvimento* (EM nº 16/MF).

“monstregos” tributários – o PIS e a Cofins; (ii) institui um IVA-federal, que poderá evoluir para o IVA-nacional, harmônico com os sistemas tributários dos nossos parceiros internacionais; (iii) inviabiliza a manutenção da “guerra fiscal”, o que concorre para a distensão nas relações interfederativas e fortalece o sistema federativo; (iv) abre espaço para, a médio prazo, redistribuir melhor a carga tributária entre os diversos setores da economia, e, quiçá, entre classes de renda, graças à eliminação de renúncias tributárias desnecessárias e à maior eficiência da arrecadação que promove.

No campo político, o quadro parece mais favorável, uma vez que (i) a proposta foi precedida de amplas negociações entre as fazendas federal, estaduais e municipais; (ii) os partidos políticos que lideram a situação e a oposição denotam muitos pontos de convergência.

Entretanto, o jogo de interesses é complexo. E nele não pode haver grandes perdedores nem grandes ganhadores. A política tem que ser exercida com grande competência.

Referências bibliográficas

ANDRADE, André Martins de. Reflexões acerca da tormentosa contribuição ao PIS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *PIS/Problemas jurídicos relevantes*. São Paulo, Dialética, 1996.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo, Dialética, 2005.

BASTO, José Xavier de. A adoção do sistema comum europeu de IVA em Portugal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio e GUIMARÃES, Vasco Branco (org.s.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Reforma Tributária*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/cartilha-reforma-tributaria.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2008.

BRASIL. SENADO FEDERAL. *Comissão de Constituição Justiça e Cidadania*. Relatório da Senadora Kátia Abreu (voto vencido) na apreciação da prorrogação da CPMF. Brasília: Senado Federal (circulação interna), 13 de novembro de 2007.

BRASIL. SENADO FEDERAL. *Subcomissão Temporária da Reforma Tributária da CAE destinada a avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional e o desempenho das administrações tributárias, e a analisar a Reforma Tributária*. Relatório Preliminar do Senador Francisco Dornelles. Brasília: Senado Federal (circulação interna), março de 2008.

CARAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9 ed. Malheiros. São Paulo, 2002.

_____. *ICMS*. 12 ed. Malheiros. São Paulo, 2007.

CHAVES, Hélder Silva. Contribuições para o PIS/PASEP e Cofins – uma visão da administração tributária. *In: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, Ano 5, nº 28, p. 181-200, jul.-ago. 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro & DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS-Não-Cumulatividade e Temas Afins. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo. Atlas, 2003.

_____. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O Princípio da Não-Cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A imunidade do § 3º do art. 155 da CF. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 15/44.

MELO, José Eduardo Soares de & PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Esmafe, 2008.

REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1983.

ZOUVI, Alberto; TRINDADE, Fernando Antônio Gadelha da; SILVEIRA, José Patrocínio da; PELLEGRINI, Josué Alfredo & MIRANDA, Ricardo Nunes de. *Reforma Tributária: a PEC nº 233, de 2008*. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, 2008. (Textos para Discussão 44).

ANEXO I

**Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias
em 1996 e em 2004**

Renda mensal familiar	Em % da renda familiar						Acréscimo de carga tributária (em pontos de porcentagem)
	tributação direta		tributação indireta		carga tributária total		
	1996	2004	1996	2004	1996	2004	
até 2 SM	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	13,7
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
15 a 20	5,5	6,9	9,4	21,6	14,9	28,4	13,5
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Fonte dos dados primários: IBGE, POF 1995/1996, POF 2002/2003; Vianna et alii (2000); SRF “a Progressividade no Consumo – Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado”.

* tributos considerados nas POFs: IPI, ICMS, PIS, COFINS (indiretos); IR. contribuições trabalhistas, IPVA, IPTU (diretos); ISS.

Elaboração do autor.