

FACULDADE DE CIÊNCIAS GERENCIAIS DE MANHUAÇU

**A TRIBUTAÇÃO ONEROSA SOBRE O CONSUMO E SEU CICLO INJUSTO E
DESEQUILIBRADO: UM IVA PARA O BRASIL**

Jônatas Rodrigues Santos

MANHUAÇU

2017

JÔNATAS RODRIGUES SANTOS

**A TRIBUTAÇÃO ONEROSA SOBRE O CONSUMO E SEU CICLO INJUSTO E
DESEQUILIBRADO: UM IVA PARA O BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado no curso de Direito da Faculdade
de Ciências Gerenciais de Manhuaçu, como
requisito integral à obtenção de título de
bacharel em Direito.

Área de Concentração: Tributário

Orientador (a): Bárbara Amaranto de Souza

MANHUAÇU

2017

FICHA CATALOGRÁFICA

S237t Santos, Jônatas Rodrigues.

A tributação onerosa sobre o consumo e seu ciclo injusto e desequilibrado: um Iva para o Brasil / Jônatas Rodrigues Santos. -- Manhuaçu, 2017.

61 f.

Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso de Bacharel em Direito) – Orientador: Bárbara Amaranto de Souza

Centro Superior de Estudos de Manhuaçu - FACIG

1. Capacidade Contributiva. 2. Imposto Sobre Valor Agregado. 3. Isonomia Tributária. 4. Tributação Sobre Consumo.

I. Título.

FACIG

CDD – 343.8104

JÔNATAS RODRIGUES SANTOS

**A TRIBUTAÇÃO ONEROSA SOBRE O CONSUMO E SEU CICLO INJUSTO E
DESEQUILIBRADO: UM IVA PARA O BRASIL**

Esta monografia foi julgada e aprovada para a obtenção do título de Bacharel, no curso de Direito, da Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu.

Manhuaçu, 06 de dezembro de 2017.

Prof. Leônidas Meireles Mansur Muniz de Oliveira
Coordenador do Curso de Direito

BANCA EXAMINADORA

Bárbara Amaranto de Souza
Prof^a. Orientadora

Milena Cirqueira Temer
Prof^a. Avaliadora

Alexander Lacerda Chequer Ribeiro
Prof. Avaliador

RESUMO

Este trabalho, destaca a complexidade do sistema tributário brasileiro, voltado essencialmente para a tributação sobre o consumo em detrimento de outras fontes, evidenciando a onerosidade que recai sobre os mais pobres aumentando o desequilíbrio financeiro, a desigualdade social e ferindo o Princípio da Capacidade Contributiva. Reformas tributárias foram realizadas, mas se mostraram insuficientes para sustentar o país sem onerar mais quem tem menos. Mudar esse paradigma é necessário para o desenvolvimento do Brasil. Esta obra faz a ligação entre o problema e a solução: o Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), método de tributação onde incide um tributo uno sobre o consumo uma só vez no mesmo ciclo econômico. Tal modelo, é uma alternativa sustentável para alcançar justiça e isonomia tributária.

Palavras-Chave: Capacidade Contributiva; Imposto Sobre Valor Agregado; Isonomia Tributária; Tributação Sobre Consumo.

ABSTRACT

This work highlights a complexity of the Brazilian tax system, focused essentially on taxation on consumption over other sources, evidencing the onerosity that falls on the poorest increasing the financial imbalance, social inequality and hurting the Principle of the Contributory Capacity. Tax reforms were carried out, but they were isolated to support the country without overburdening those who have less. Changing this paradigm is necessary for the development of Brazil. It established a connection between the problem and the solution: the Value Added Tax (VAT), a method of taxation where an on-the-consumption tax is imposed on a non-economic cycle. Such a model is a sustainable alternative for achieving justice and tax isonomy.

Key Words: Contributory Capacity; Value Added Tax; Tax Isonomy; Taxation on Consumption.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. DO TRIBUTO E SUA FUNÇÃO SOCIAL.....	8
2.1. Conceito de tributo	8
2.2. Função social dos tributos.....	9
2.3. O princípio da capacidade contributiva	12
3. DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	15
3.1. Tributos incidentes sobre o consumo	15
3.1.1. Imposto sobre produtos industrializados - IPI.....	16
3.1.2. Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.....	20
3.1.3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN.....	24
3.1.4. Contribuições sociais.....	26
4. DA ALTA CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO	29
5. REFORMA DA TRIBUTAÇÃO	32
5.1. Breve Histórico	32
5.2. A PEC do Deputado Luiz Carlos Hauly	39
6. O IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO (IVA).....	42
6.1. Origem do IVA	42
6.2. Conceito e características	44
6.3. A experiência da União Europeia	46
6.4. A experiência argentina	48
7. FATORES DETERMINANTES PARA A CRIAÇÃO DO IVA NO BRASIL	50
7.1. Contexto do sistema tributário brasileiro	50
7.2. Finalidade de uma reforma da tributação	51
7.3. A aplicação do IVA no Brasil	51
8. METODOLOGIA.....	55
9. CONCLUSÃO.....	56
10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	59

1. INTRODUÇÃO

A sensação de sobrecarga de tributos nas diversas operações do dia a dia brasileiro gera grande insatisfação, principalmente quando o retorno do pagamento de tributos não vem da forma esperada e sua função social não é cumprida. O Sistema Tributário Nacional é amplo e demasiadamente complexo, o que induz a erros e facilita crimes tributários. O mal disso tudo é a pouca tributação sobre propriedades e renda e a massiva tributação sobre o consumo, prejudicando sempre as camadas menos favorecidas da população.

O cumprimento desta função social dos tributos, especialmente daqueles que incidem sobre o consumo e como eles ferem o Princípio da Capacidade Contributiva, positivado na Constituição Federal em seu artigo 145, §1º, é o estudo que se pretende analisar no presente trabalho, o qual terá enfoque específica e pontualmente em projetos de Reforma Tributária que defendam a criação de o Imposto Sobre Valor Agregado ou Acrescentado para o Brasil, o IVA.

O IVA, é um imposto único sobre o consumo, que incide sobre o valor acrescentado das transações feitas pelo contribuinte, sendo liquidado em todas as fases do ciclo econômico com os intervenientes deste ciclo pagando uma fração do imposto. Ele é adotado em diversos países como Itália, Portugal e Argentina, e é influente na economia destes, uma vez que, propicia arrecadação organizada e desburocratizada que beneficia os contribuintes e também o Estado, dispensando um grande aparato governamental.

Referido trabalho, expõe ao debate quais as consequências e os benefícios que a criação do IVA trariam para os contribuintes e consumidores brasileiros, bem como demonstra como é antigo o desejo de uma Reforma Tributária que verdadeiramente garanta uma tributação mais justa e equilibrada, objeto não contemplado na Constituição de 1988.

O tema ganha importância em momentos de crise econômica como o vivido atualmente no Brasil, onde a recessão na economia persiste desde meados de 2015. Tal recessão encontra causas na corrupção e na instabilidade política, mas também na falta de reformas e na queda de consumo, isto porque, o vigente sistema de tributação penaliza as classes mais produtivas, freando seu consumo e consequentemente a arrecadação, num círculo crítico de desequilíbrio gerando desemprego, queda do PIB e arrocho fiscal.

A escolha do tema, originou-se do embate sobre como a tributação onerosa do consumo têm grande impacto sobre o PIB brasileiro e de que forma contribuem para a recessão econômica, o que será objeto de debate em tópico próprio. Quanto ao mais, a atual arrecadação de tributos se mostra ineficiente e defasada, requerendo reformas que retirem de sua essência a injustiça social e fiscal, de modo que, o trabalho em tela constatará que a solução mais ajustável dentro de uma reforma é a criação de um IVA para o Brasil, tributo que será melhor explanado a seguir.

Dessa forma, o presente trabalho procura defender a simplificação da cobrança de impostos, bem como a efetivação da prática de uma isonomia fiscal transparente, que incida principalmente sobre a propriedade e a renda, despenalizando os que mais trabalham para o crescimento do país. Isto, através de um único imposto sobre o consumo, o IVA, que a exemplo de outros países, se estabelece como uma solução possível e que realmente atende anseios básicos da população cumprindo a função de estabelecer políticas públicas de qualidade.

Destarte, para uma melhor visualização do tema, quanto à estrutura, concerne que será desenvolvido em cinco capítulos, com explanação sobre a função social dos tributos; detalhes relativos à tributação sobre o consumo, criando um paralelo sobre como ela afeta a capacidade contributiva; projetos de Reforma Tributária, especificamente os que citam o IVA; conceito do IVA e sua aplicabilidade no Brasil, comparando com experiências de outros Estados, abordando, por fim, os fatores determinantes para a criação do IVA e sua necessidade.

Por fim, acentua-se que o método científico utilizado para pesquisa do trabalho será o dedutivo e filosófico, pois pretende demonstrar, através dos dispositivos legais, como a tributação sobre o consumo afeta o Brasil refletindo negativamente em sua economia.

2. DO TRIBUTO E SUA FUNÇÃO SOCIAL

2.1. Conceito de tributo

Os tributos formam a base financeira e econômica de qualquer modelo de Estado, sendo essenciais para o desenvolvimento da máquina pública. Nesse contexto, o Brasil, como Estado Federado, necessita recolher de seus cidadãos uma parte dos seus rendimentos para sustentar sua soberania, os objetivos da República e a ordem social, consubstanciando assim a função social dos tributos. Contudo, afirmar que os tributos cumprem verdadeiramente essa função é incoerente, diante da realidade política e social que vive o país. Com isso, para entender como se dá a real função dos tributos e como eles deveriam ser aplicados, é necessário entender o que eles são e o que representam.

Sob o ponto de vista jurídico, tributo é conceituado de forma limitada pelo legislador, que diz, conforme artigo 3º da Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional (CTN), que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Quis o legislador demonstrar através deste conceito que, prestação pecuniária se refere ao pagamento do tributo mediante dinheiro, pecúnia. Seguindo o conceito, o tributo é compulsório porque advém da lei e não em função da vontade das partes da relação tributária; de natureza não sancionatória porque o tributo não tem natureza de multa ou qualquer outra infração, estas tem natureza jurídica diferente e não se confundem. E por fim o legislador reitera que o tributo é instituído por lei e por isso é cobrado mediante atividade administrativa vinculada, ou seja, não discricionária. (MACHADO, 2010, p.62-67)

Contudo, como mencionado, a definição de tributo dada pelo CTN é deficiente, pois ele, por exemplo, não expressa o ingresso financeiro definitivo do patrimônio do sujeito ativo já que “não inclui, como elemento conceitual do tributo, a necessidade de ele traduzir receita.” (AMARO, 2006, p.24)

Tais pontuações são importantes, porém é inviável que um conceito consiga abarcar todas as especificidades de um sistema tributário tão robusto quanto o brasileiro. Decerto, este conceito pode ocasionar alguns desdobramentos, necessários à dinâmica tributária nacional. Em melhor análise:

Não podemos esquecer que todos os conceitos são relativos. O de “tributo”, definido pelo art. 3º do CTN, é apenas um dos possíveis. É o tributo enquanto relação dinâmica que vai do plano da abstração ao plano da concreção. É criado por lei, no plano da abstração, e ingressa no plano da concreção jurídica com a ocorrência do denominado fato gerador do tributo. (MACHADO, 2010, p.69)

É fato que os tributos são necessários à manutenção do Estado Democrático de Direito e que os cidadãos têm o dever de contribuir com uma parcela de seus rendimentos e a ciência que regula tal disposição de riquezas do contribuinte (sujeito passivo) para o ente estatal (sujeito ativo) é o Direito Tributário. Em explicação mais concisa a esse respeito tem-se que “o Direito Tributário é o conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos.” (SABBAG, 2016, p.52)

Desta feita, torna-se evidente o caráter de invasão patrimonial que a prestação denominada tributo adquire e a qual o protegido estatal se submete, assim conceitua Eduardo Sabbag:

Desse modo, cria-se o cenário afeto à invasão patrimonial, caracterizadora do mister tributacional, em que o Estado avança em direção ao patrimônio do súdito, de maneira compulsória, a fim de que logre retirar uma quantia, em dinheiro, que se intitula tributo, carreando-o para os seus cofres. Tal invasão é inexorável, não havendo como dela se furtar, exceto se o tributo apresentar-se ilegítimo, i.e., fora dos parâmetros impostos pela norma tributária, mostrando-se inconstitucional, o que poderá ensejar a provocação do Poder Judiciário, no intuito de que se proceda à correção da situação antijurídica. (SABBAG, 2016, p.53)

Logo temos que tributo é toda parcela legal que se paga para manutenção do Estado e para deste receber serviços básicos à sobrevivência. E a tributação é uma prerrogativa legal do Estado que se resume em atividade de arrecadação e fiscalização de tributos. Disto, depreende-se que sem a tributação, o governo não seria capaz de garantir o desempenho das atividades estatais.

2.2. Função social dos tributos

Introduzindo-se a seara histórica, desde os primórdios da sociedade, homem precisou de uma entidade forte o suficiente para ditar as regras de convivência e de conduta, construindo assim o direito positivo. Desse liame nasceu o Estado. Hugo de Brito Machado explana ainda que todo Estado executa atividades financeiras e necessita de recursos para atingir seus objetivos e manter sua soberania, e estes recursos advêm primariamente do setor privado. (MACHADO, 2010, p.29-30)

Nos tempos de formação do Estado, era normal e bem visto a vingança e o revide nas relações onde vigoravam a animosidade, um dos motivos este, que levaram os indivíduos a transferirem seus direitos, primariamente, a um ente soberano, para proteção da sociedade como um todo. Com isso, foi conferido ao Estado o direito de cobrar tributos para tanto, conforme exemplifica Thomas Hobbes, em seu livro *Leviatã*:

Aquele que transfere qualquer direito transfere também os meios de gozá-lo, na medida em que tal esteja em seu poder. Por exemplo, daquele que transfere uma terra se entende que transfere também a vegetação e tudo o que nela cresce. Também aquele que vende um moinho não pode desviar a corrente que o faz andar. E daqueles que dão a um homem o direito de governar soberanamente se entende que lhe dão também o direito de recolher impostos para pagar a seus soldados, e de designar magistrados para a administração da justiça. (HOBBS, 2003, p.50)

Nesse sentido, Hobbes destaca que dos impostos vêm a proteção e o direito a vida, assegurando desde aqueles tempos longínquos a necessidade dos impostos serem iguais para pobres e ricos:

Da igualdade da justiça faz parte também a igual imposição de impostos, igualdade que não depende da igualdade dos bens mas da igualdade da dívida que todo homem deve ao Estado para sua defesa. Não é suficiente que um homem trabalhe para a manutenção de sua vida; é necessário também que lute (se for preciso) para assegurar seu trabalho. Ou têm de fazer como os judeus fizeram depois do regresso do cativo, reedificando o templo com uma mão e segurando a espada com a outra; ou então têm de contratar outros para lutar por eles. Pois os impostos que são cobrados ao povo pelo soberano nada mais são do que os sol dos devidos àqueles que seguram a espada pública para defender os particulares no exercício de várias atividades e profissões. Dado que portanto o benefício que todos retiram disso é o usufruto da vida, que é igualmente cara ao pobre e ao rico, a dívida que o homem pobre tem para com aqueles que defendem sua vida é a mesma que o homem rico tem pela defesa da sua, exceto que os ricos, que têm o serviço dos pobres, podem ser devedores não apenas de suas pessoas mas de muitas mais. Dado isto, a igualdade dos impostos consiste mais na igualdade daquilo que é consumido do que nos bens das pessoas que o consomem. Pois que razão há para que aquele que trabalha muito e, poupando os frutos do seu trabalho, consome pouco seja mais sobrecarregado do que aquele que vivendo ociosamente ganha pouco e gasta tudo o que ganha, dado que um não recebe maior proteção do Estado do que o outro? Mas quando os impostos incidem sobre aquelas coisas que os homens consomem, todos os homens pagam igualmente por aquilo que usam e o Estado também não é defraudado pelo desperdício luxurioso dos particulares. (HOBBS, 2003, p.115)

Com base nessa construção moderna do Estado verifica-se que “Todos os tributos têm função social. Aliás, toda a atividade estatal tem, ou deve ter, função social” (MACHADO, 2010, p.375). E no ordenamento jurídico brasileiro, a função dos tributos é fundamentada pela Constituição Federal da República do Brasil, de 1988, que já em seu preâmbulo elucida qual é o objetivo e a função do estado democrático de direito:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. (BRASIL, 1988).

Com essa concepção, observa-se que para assegurar os direitos básicos e plurais da Constituição recém-criada, seria necessário angariar tributos. Tributos estes com função de suprir os objetivos da República que a própria Carta Suprema elenca em seu artigo 3º, que, entre outros, diz que consistem em “garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades promovendo o bem de todos” (BRASIL, 1988).

Assim sendo, pode-se afirmar que o tributo visa financiar a sobrevivência do Estado e suas funções para que assim ele possa custear suas despesas e promover os objetivos fundamentais da República Brasileira como a construção de um sociedade livre e justa e na promoção do bem estar de todos. Ademais, infere-se que tributo e cidadania estão atrelados, uma vez que pode-se entender que ser cidadão é ser contribuinte, podendo afirmar que o tributo é o preço da cidadania (COSTA, 2017, p.34-35). Nesse sentido:

O Estado fundado na propriedade privada e nos meios de produção, é obrigado a sobreviver mediante tributos, não é menos verdade que sem tributos e contribuintes não se pode construir nenhum Estado, nem Estado de Direito, nem muito menos um Estado Social.” (TIPKE, 2002, p.21)

Haja vista ao exposto, os tributos são os recursos que o Estado precisa cobrar do contribuinte para que consiga manter o funcionamento da máquina pública, garantindo sua soberania e simultaneamente, cumprindo sua função social na medida que satisfaz as necessidades básicas da população, visando atingir os

objetivos e metas da República, respeitando os princípios constitucionais de tributação e da dignidade da pessoa humana.

Contudo, essa função social ilustrada nos dispositivos legais e no idealismo de alguns doutrinadores esbarra em uma fatídica realidade. Existe um distanciamento entre a função social positivada e a realidade social, a justiça tributária é complexa e subjetiva mas deve observar a justiça social pela lei e pela população não podendo o Estado se voltar somente para arrecadação em si, enchendo os cofres públicos e se esquecendo dos valores sociais constitucionais (SANTOS E LOPES, 2013, p.203).

O Estado gasta muito e privilegia os mais ricos em detrimento dos mais pobres, não investe nos serviços públicos básicos e essenciais ao cumprimento da função social legal, como segurança, educação e saúde. Assim, pode-se afirmar que a carga tributária no Brasil é exageradamente elevada comparada a de outros países, já que o governo não retorna com a contraprestação devida a quem mais precisa (MACHADO, 2010, p.30).

2.3. O princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva faz parte do ordenamento jurídico brasileiro, de uma forma ou outra, desde a Constituição de 1824 (SABBAG, 2016, p.293). Atualmente, encontra-se positivado na Constituição Federal em seu artigo 145, § 1º que diz que:

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

Seguindo o pensamento, este princípio ganha extrema importância para o sistema tributário brasileiro e para a tributação em si, pois abrange uma noção de igualdade tão enraizada que a torna parte de sua essência, dela não podendo se desvencilhar (COSTA, 2017, p.101). Para Luciano Amaro, a Capacidade Contributiva, além de obedecer à ordem natural das coisas: que onde não há riqueza não há como haver tributo, aborda que um de seus objetivos principais consiste na proteção ao contribuinte, limitando o poder de tributar, buscando evitar o excesso ou irregularidade de tributação, à sua capacidade contributiva, para que

esta não comprometa seus meios de sobrevivência, dentre outros direitos fundamentais (AMARO, 2006, p.138).

Ou seja, cada contribuinte deve ceder uma parte de seus ganhos, entretanto essa cessão deve observar a riqueza que o indivíduo possui e se efetivamente o pagamento do imposto não retirará o necessário à sua sobrevivência. Nesse sentido, a doutrinadora Regina Helena Costa, assinala que:

Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do "mínimo vital" e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais (COSTA, 201, p. 29).

Dessa maneira, temos que o princípio em estudo é orientação fundamental do Estado Democrático de Direito, e sua aplicação é fundamental para a igualdade na tributação. “Trata-se de um desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza.” (PAOLIELLO, 2003).

Para Luciano Amaro:

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade na medida em que, ao adequar-se o tributo a capacidade dos contribuintes, devesse buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais. (AMARO, 2006 p. 139)

Eduardo Sabbag aduz que o princípio da capacidade contributiva é uma forma de instrumentalizar o princípio da igualdade, projetando-se para a isonomia tributária na busca da justiça fiscal par todos (SABBAG, 2016, p.295). Contudo, o mesmo autor afirma que “o princípio da capacidade contributiva, embora vinculado ao postulado da isonomia, em mútua implicação, com este não se confunde.” (SABBAG, 2016, p.284).

A capacidade contributiva é princípio auto aplicável, destinado não apenas ao legislador, mas sim a todos os operadores do direito, sendo que ao legislador é dada a competência para graduar a tributação sob o comando deste princípio (SABBAG, 2016, p.297).

Destarte, é certo que este princípio não visa somente a capacidade contributiva referente aos impostos, mas sim em todas as demais modalidades

tributárias, pois se sua abrangência fosse limitada a este ponto, o princípio não teria efeito algum no que realmente se propõe. Apesar da Constituição citar o princípio somente se referindo aos impostos, é evidente que ele deve ser observado, em suas peculiaridades em todos os demais tipos de tributos (SABBAG, 2016, p.300). Assim também pensa Hugo de Brito Machado:

A nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição” (MACHADO, 2011, p.45).

Seguindo a mesma linha, Luciano Amaro assevera que a escolha do vocábulo imposto para definir a abrangência do princípio não o delimita somente sobre essa modalidade de cobrança de tributos:

Embora a Constituição (art. 145, 5 1º) só se refira a impostos, outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica [...] (AMARO, 2006, p. 142)

A respeito da expressão sempre que possível, referida na Constituição, não é razoável retirar desse conceito que o legislador tenha plena discricionariedade para decidir quando o princípio será aplicado, posto que isso anularia sua eficácia e soberania (MACHADO, 2010, p.45). É certo que a Constituição não proporcionou essa liberalidade ao legislador, já que os tributos advêm da lei, logo não poderiam ser graduados pela capacidade contributiva sempre que o legislador quisesse. “Sempre que possível” quer dizer que, dentro das peculiaridades de cada imposto, estes observarão o caráter pessoal para aplicação da capacidade contributiva (SABBAG, 2016, p.302).

3. DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

3.1. Tributos incidentes sobre o consumo

Conforme o exposto, os tributos compõem a base de receita do Estado para que este se sustente, garanta sua soberania e proporcione atingir os objetivos e manter os direitos fundamentais de seus cidadãos. Contudo, este poder de tributar é limitado por diversos mecanismos, dentre eles o princípio da capacidade contributiva, que tem por finalidade respeitar as características econômicas de cada indivíduo no pagamento dos tributos visando igualdade, isonomia e justiça tributária.

Todavia, têm-se que o princípio da capacidade contributiva não é cumprido em sua integralidade conforme ensina a Constituição. Tal afirmação pode ser confirmada no sistema tributário brasileiro quando se fala em tributação sobre o consumo. Diferentemente de outros países em que a tributação sobre a renda e a propriedade se fazem mais incisivas, no Brasil, a tributação sobre o consumo sobrepõe às demais formas de arrecadação fazendo com que quem ganha menos arque com mais tributos, se comparando a capacidade de contribuir com quem ganha mais. Assim sendo, sabe-se que “No imposto sobre o consumo, o sujeito passivo direto é o consumidor, e assim por diante” (MACHADO, 2010, p.150). Logo, o consumidor é que arca com os tributos embutidos nos produtos.

De acordo com pesquisas realizadas por institutos especializados “do total da carga tributária brasileira, os tributos incidentes sobre o patrimônio representam 3,52%, sobre a renda 24,14%, e sobre o consumo 68,20%” (GASSEN et. al., 2013, p.3). Isso representa um peso maior para os mais pobres e para o país que acaba deixando a economia lastreada no poder econômico das classes mais baixas refletindo na sobreposição da capacidade contributiva dos cidadãos menos abastados. Isto porque, o fato de os mais ricos pagarem uma parcela menor de sua renda evidencia que suas necessidades individuais não são urgentes (MEIRELLES, 1997, p.335).

Isso explica o porque quem ganha menos paga mais, porque quando se tributa mais produtos básicos, quem tem mais recursos acaba gastando menos no consumo, mesmo que este consuma mais.

Essa forma de tributar reflete no processo produtivo, na cadeia de consumo e na economia do país como um todo, GASSEN et al explica:

Também conhecida por tributação indireta, essa espécie de encargo fiscal tem como uma de suas principais características a sua

repercussão econômica na cadeia de consumo, de modo que se opera a transferência do ônus tributário ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, como um custo adicional. Assim, ocorre uma cisão entre o chamado contribuinte de direito, previsto no ordenamento como o responsável pelo fato impositivo e que ocupa, conseqüentemente, o polo passivo da obrigação tributária, e aquele que arca economicamente com o encargo em si, conhecido pela doutrina e jurisprudência por contribuinte de fato. (GASSEN et al, 2013, p.3).

Além disso, para o governo, esse tipo de tributação é mais fácil de se fazer, uma vez que o tributo já está embutido no preço que se paga nas lojas, ademais o contribuinte não percebe diretamente que está sendo tributado, sendo mais fácil maquiar o total da tributação sem gerar tanta repercussão.

Diante de toda situação levantada, temos que no Brasil, a tributação sobre o consumo interfere em todos os setores da economia num ciclo vicioso e perigoso. Isso ocorre basicamente com três principais impostos que incidem sobre o consumo, são eles: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

3.1.1. Imposto sobre produtos industrializados - IPI

O Imposto sobre Produtos industrializados é regulado pela Constituição Federal em seu artigo 153 e pelo Código Tributário Nacional (CTN) do artigo 46 ao 51.

Na Carta Magna, o artigo supracitado, em seu inciso IV, determina que a União tem a competência de instituir o IPI, logo, ela é o sujeito ativo da relação tributária. Tal competência para instituir e cobrar o imposto em estudo, lhe confere um grande poder político, levando em consideração que parte da arrecadação vai para os estados o Distrito Federal e os municípios. (MACHADO, 2010, p.346).

De acordo com o artigo 51 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo, aquele que deve pagar o tributo, será:

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

“Para os efeitos do IPI considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante” (MACHADO, 2010, p.353). Ademais, ele é imposto indireto, já que incide sobre transações de mercadorias, sendo pago indiretamente. O ônus financeiro do IPI é suportado pelo contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final, posto que o valor do imposto é embutido no preço do produto, incidindo indiretamente sobre mercadorias e serviços, sendo que a lei deve produzir os meios para que o contribuinte saiba a carga tributária que está suportando em cada item (COSTA, 2017, p.375).

De acordo com Cassone (2015, p.273-274) a base de cálculo, ou seja, a grandeza econômica sobre a qual se aplica uma alíquota, do IPI em operações internas mais comuns é feita sobre o valor da operação de saída da mercadoria. As alíquotas, ou seja, o percentual a ser aplicado sobre essa base de cálculo pode ser alterada pelo poder executivo, dentro da legalidade, reduzindo ou majorando alíquotas.

O imposto é devido quando o sujeito passivo pratica o fato gerador. Fato gerador é o marco, determinado pela legislação, que consagra o nascimento da obrigação tributária. Para uma análise correta sobre os aspectos do fato gerador do IPI, é necessário trazer em pauta o que é produto industrializado à luz da legalidade. O conceito determinante para se identificar a incidência do imposto reside na natureza industrializada do produto, em uma análise simples, produto industrializado é o que se faz para vender (COSTA, 2017, p.395).

Para Hugo de Brito, “o conceito de produto industrializado independe de lei. É um conceito pré-jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos” (MACHADO, 2010, p.344). Sob essa ótica, temos que, apesar da Constituição não explicar o que é produto industrializado, lei complementar, no caso o CTN, deve vir abarcando esse conceito.

Produto industrializado é aquele tenha sido submetido a alguma operação que modifique sua natureza ou a finalidade, ou que ainda o aperfeiçoe para consumo, como a transformação, o beneficiamento, a montagem etc (SABBAG, 2016, p.2486). Esta é uma análise muito fiel ao CTN que, em seu artigo 46, diz que produto industrializado é:

Art. 46. Considera -se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoe para o consumo servindo -se de matéria -prima, que é a substância bruta principal e essencial com que é produzida ou fabricada alguma coisa. (BRASIL, 1966).

Desta feita, percebemos uma congruência de entendimento sobre o que é produto industrializado, na medida que absorvermos os ensinamentos da legislação seca e da doutrina. Com essas informações podemos inferir no conceito de fato gerador. O CTN em seu artigo 46 define o que o produto industrializado para fins de incidência do IPI tem como fato gerador:

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

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo (BRASIL, 1966).

Para Hugo de Brito, entretanto, o CTN foi genérico ao determinar o disposto no artigo anterior, em suas palavras, diz que “ele não veicula as hipóteses de incidência tributária. Isto é atribuição do legislador ordinário da pessoa jurídica titular da competência tributária” (MACHADO, 2010, p.344).

Desse modo, o legislador especificou as hipóteses de incidência do fato gerador através da Lei 4.502 de 1964, nela temos que o fato gerador ocorre quando: têm-se o desembaraço aduaneiro na importação; a saída do produto do estabelecimento produtor para produtos nacionais, no momento da conclusão da produção industrial. Tal imposto é devido independente de sua finalidade.

Assim sendo, temos que:

“[...] a legislação do IPI amplia o conceito de produto industrializado, nele incluindo operações como o simples acondicionamento, ou embalagem, que na verdade não lhe modificam a natureza, nem a finalidade, nem o aperfeiçoam para o consumo” (MACHADO, 2010, p.348).

O fato gerador obrigatoriamente deve se restringir ao conceito de industrialização.

A delimitação à ocorrência do fato gerador à industrialização é tão forte que nos casos de importação, quando o produto chega ao Brasil com a industrialização finalizada, não pode ser objeto de IPI novamente quando ocorrer a saída do mesmo do estabelecimento importador (SABBAG, 2016, p.2482).

Existem diversas peculiaridades do tributo em estudo que merecem ser citadas para melhor compreendê-lo, tais especificidades passam a ser abordadas.

O IPI é basicamente voltado para a proteção da indústria brasileira e respeita a anterioridade nonagesimal.(COSTA, 2017, p. 374). Nesse sentido, segundo Cassone (2015, p.284-285), a proteção da indústria brasileira se dá por sua natureza extra-fiscal, que regula mercados internos e externos, desrespeitando até mesmo o Princípio da Capacidade Contributiva para tanto.

Desta forma, tem-se que essa função, além de extrafiscal, também é proibitiva, senão vejamos:

Pretendeu-se que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros. Todavia, parece que essa função “proibitiva” jamais produziu os efeitos desejados. Ninguém deixou de beber ou de fumar porque a bebida ou o fumo custasse mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto. (MACHADO, 2010, p.343).

Já de acordo com Costa (2017, 92-93), a anterioridade nonagesimal consiste em ser uma espécie de limitação do poder de tributar que assevera que um tributo não pode ser exigido antes de 90 dias da publicação da lei que o aumentou ou majorou.

Ademais, é necessário ressaltar o caráter arrecadatório deste imposto, Cassone (2015, p.284) ensina que a função arrecadatória do IPI se traduz por sua característica de tributo fiscal, no sentido de que ele tem o objetivo de arrecadar e custear as despesas do Estado para que este possa cumprir suas finalidades.

Desta maneira, desempenha papel importante no incremento do orçamento, devido ao forte interesse fiscal (SABBAG, 2016, p.2478). Essa função fiscal é demonstrada na medida que o imposto tem grande relevância no orçamento da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, até porque, antes do imposto de renda, era o IPI que rendia à União a parcela mais lucrativa de receitas até pouco tempo (MACHADO, 2010, p. 342).

Além disso, possui intrínseca função regulatória, na medida em que onera produtos menos necessários em detrimento de outros de primeira necessidade. (SABBAG, 2016, p.28). Cassone (2015, p.275-275) explica que a função regulatória do IPI se permeia através da seletividade, que depende da essencialidade do produto para cobrar alíquotas maiores quando há pouca essencialidade ou menores quando a essencialidade do produto é tida como maior.

Contudo, a respeito dessa essencialidade, temos que, na prática, a diversificação de alíquotas que o IPI perfaz está longe de efetivamente produzir efeitos na realidade (MACHADO, 2010, p.347).

O IPI é um imposto seletivo, isto significa dizer que sua incidência varia conforme a essencialidade do produto. A respeito disso Sabbag explica:

Com efeito, urge mencionar que o IPI é imposto seletivo. A seletividade é uma técnica de incidência de alíquotas, cuja variação dar-se-á em função da indispensabilidade do produto. Os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e os produtos supérfluos devem receber tributação mais elevada (art. 153, § 3º, I, da CF) (SABBAG, 2016, p.)

O IPI também tem como característica marcante a não cumulatividade. A não-cumulatividade é o preceito que faz com que o tributo incida uma única vez numa mesma operação, evitando-se a tributação em cascata. Ela é expressão do princípio da capacidade contributiva que abrange o contribuinte de fato, impedindo assim que um tributo se torne mais oneroso do que deveria (COSTA, 2017, p. 395). No mesmo aspecto, explica Eduardo Sabbag:

[...] a não-cumulatividade do IPI é um postulado segundo o qual se proíbe a técnica cumulativa, permitindo que em cada operação tributada deva ser abatido o valor do mesmo imposto pago na operação imediatamente anterior (art. 49 do CTN) (SABBAG, 2016, p.2496).

Assim, observamos que o cálculo deste tributo no Brasil é feito em esquema de adição e subtração de créditos, onde se abate do montante devido na saída o valor que foi cobrado na operação anterior.

3.1.2. Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS

O ICMS é disposto na Constituição Federal através do artigo 155, II, que diz:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e

de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1988).

O ICMS constitui como base fundamental de receita das unidades federativas do Brasil, sendo responsável pela maior fatia de receita tributária nesse aspecto. Além disso, tem características muito semelhantes ao IPI, uma vez que quem paga efetivamente o tributo é o consumidor final, já que seu valor está embutido no preço da mercadoria (COSTA, 2017, p. 393). Dada a importância do produto têm-se em análise numérica sua face de expressão, uma vez que corresponde a cerca de 80% da arrecadação dos Estados (SABBAG, 2016, p.2303).

O imposto em estudo, é de competência dos estados e do Distrito Federal, logo estes entes federativos, sujeitos ativos da relação tributária competentes para sua cobrança. É definido como competente o estado em que se verificar sua hipótese de incidência (MACHADO, 2010, p.378). O mesmo autor afirma que o imposto em estudo apresenta algumas falhas que prejudicam alguns estados em detrimento de outros.

Esta regra, todavia, não produz os efeitos práticos desejados em virtude da não-cumulatividade do imposto, técnica da qual em muitos casos decorrem sérias distorções, com favorecimento dos Estados predominantemente produtores, em detrimento daqueles predominantemente consumidores (MACHADO, 2010, 382)

A Constituição Federal em seu artigo 155, definiu que lei complementar definiria quem seria o contribuinte do ICMS. Com isso, a Lei Complementar nº 87 de 1996 definiu em seu artigo 4º quem seria o sujeito passivo da obrigação tributária:

4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (BRASIL, 1996).

Logo, verifica-se que o rol de possíveis sujeitos passivos é taxativo, entretanto existe possibilidade de que um terceiro que não praticou o fato gerador receber o ônus de arcar com o tributo, Eduardo Sabbag explica que pode ocorrer a escolha dessa pessoa alheia pode ser feita antes da ocorrência do fato gerador, como antecipação de receita devido a fato gerador presumido. E exemplifica como tal situação poderia ocorrer:

Exemplo: a saída do veículo produzido na indústria automobilística em direção à concessionária. O fato gerador ocorrerá em momento ulterior, com a venda do veículo na concessionária, porém o ICMS é recolhido antes da ocorrência do fato impositivo. É a substituição tributária “para frente”, pois o fato gerador ocorrerá na “frente” (SABBAG, 2016 p.2304).

Conforme citado a lei complementar nº 87 de 1996 veio determinar o que a Constituição já havia inferido, regular o ICMS e suas disposições. O fato gerador deste imposto encontra-se no artigo 2º desta mesma lei, e é explicativo, porém, pode-se resumir o fato gerador em três grandes troncos, a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e na prestação de serviço de comunicação (SABBAG, 2016, p. 2306)

Para Hugo de Brito Machado, operações relativas à circulação de mercadorias correspondem a:

Quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor (MACHADO, 2010, p.387)

Ainda, segundo o autor, a principal dessas operações é o contrato de compra e venda quando deste resulta a circulação de mercadoria (MACHADO, 2010, p.387).

Eduardo Sabbag, tem mesmo entendimento acerca do tema, exemplificando que circulação é a mudança da titularidade jurídica do bem, saindo este de um ente jurídico passando para a propriedade de outro. Explica ainda o conceito de mercadoria:

A mercadoria é bem ou coisa móvel. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão ao comércio. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio, mas somente aquelas adquiridas para revenda ou venda (SABBAG, 2016, p.2306)

Eduardo Sabbag explica ainda, que a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual constituem fato gerador do ICMS e devem ser

onerosas para tanto, todavia, o transporte dentro do município (inframunicipal) não é taxado por este imposto, figurando fora do campo de incidência do ICMS. (SABBAG, 2016, p.2311).

Além disso, o transporte de carga própria não constitui fato gerador do ICMS, tendo em vista que não existe fato oneroso nesse tipo de transporte, tal cobrança seria absurda, uma vez que o valor do transporte comporá o preço do produto e tão logo seria tributado automaticamente (MACHADO, 2010, p.387).

Assim sendo, a regra geral do ICMS é de que o tributo é devido no local onde tenha início a prestação do transporte, onde haverá o recolhimento do tributo. Serviços de comunicação, mesmo que iniciados fora do Brasil, se sujeitam a ICMS, desde que onerosos e que por qualquer meio gerar emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição ou ampliação de comunicação de qualquer natureza (SABBAG, 2016, p.2312-2313).

Conforme mencionado no tópico anterior, cada tributo tem suas características próprias, mas também existem características compartilhadas entre as diversas espécies tributárias. Desta forma, o ICMS também é regido pelas regras da não-cumulatividade e seletividade, assim como o IPI. Todavia, para a Regina Helena Costa, a regra contida no artigo 155, §2º, II da Constituição Federal é estranha à não-cumulatividade, isto porque, tal artigo determina:

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

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

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

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

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (BRASIL, 1988).

Nesse sentido COSTA explica que “[..] se um comerciante for isento, aquele que realizar a operação de circulação de mercadoria subsequente arcará com o ônus do imposto que, em tese, seria devido na operação anterior, e assim, não terá direito a crédito.” (COSTA, 2017, 395). Em vista disso, a autora critica tal norma, pois nessa hipótese o ICMS seria cumulativo.

Cassone (2015, p.338) diz que a base de cálculo do ICMS é auferida pelo valor da mercadoria ou da prestação de serviços de transporte ou comunicação,

excepcionada algumas espécies de base de cálculo diferenciada, como na substituição tributária.

A substituição tributária consiste basicamente em um fabricante ou atacadista é tido como substituto tributário e uma concessionária ou varejista como substituído tributário, por exemplo. Dessa forma, os dois primeiros são sujeitos passivos na saída de suas mercadorias e registram na nota fiscal, o ICMS que provavelmente venda dos dois últimos e paga esse imposto ao estado por antecipação (CASSONE, 2015, p.335).

As alíquotas do ICMS incidentes sobre a base de cálculo são fixadas em percentuais, observando a seletividade em razão da essencialidade de cada produto ou serviço, obedecendo ainda as limitações das resoluções do Senado Federal na forma do artigo 55, §2º, IV a VIII da Constituição Federal (COSTA, 2017, p.404).

Cassone (2015, p.344-345), explica que o Brasil sempre adotou tanto para o IPI quanto para o ICMS o critério do imposto sobre imposto, por dedução ou compensação devido à não-cumulatividade. Ou seja, o imposto de uma fase é contabilizado sobre o valor do produto ou serviço, mais o imposto que já havia sido agregado ao valor em uma fase anterior, podendo ser compensado ou deduzido posteriormente.

Desta maneira, incidindo sobre o valor agregado, o ICMS é imposto plurifásico, ou seja, perfaz mais de uma fase do mesmo ciclo econômico. Dentre outras características, o imposto em estudo também é real, que significa que não leva em consideração as condições pessoais do consumidor (SABBAG, 2016, 2303).

Destarte, o favorecimento de alguns estados em detrimento de outros tem se tornado corriqueiro, prejudicando a economia nacional. Machado (2010, p.383) explica esse que esse prejuízo é devido à Guerra Fiscal, que consiste na concessão de isenção de ICMS para atrair investimentos, privilegiando assim estados mais ricos, aumentando as desigualdades regionais.

3.1.3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN

Preceitua Sabbag que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza foi criado pela Emenda Constitucional nº 18 de 1975 visando substituir o Imposto sobre Indústrias e Profissões e tornou-se o imposto municipal com a Constituição de 1946. Previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, a criação do ISS

foi atribuída aos municípios através de lei ordinária municipal. Contudo, o autor explica que a estrutura normativa deste imposto é disciplinada por Lei Complementar Federal, a lei 116/2003, traduzindo assim, a competência tributária limitada dos municípios (SABBAG, 2016, p.2206-2208).

Dispõe a Constituição acerca desse tributo:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:
I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.
III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

É notória as dificuldades enfrentadas pelos municípios com a introdução deste imposto no sistema tributário brasileiro devido aos conflitos de competência inerentes a esse tipo de tributação, visto que existem de um lado municípios que desejam arrecadar, contribuintes manobrando para não pagar e outros municípios que fazem de tudo para retirar o imposto sobre serviços da competência do primeiro, instalando-se assim uma verdadeira guerra jurídico-tributária. Explica ainda, que o município tem a capacidade ativa para recolher o ISS quando o estabelecimento prestador ou o tomador estiver em seu território, ou ainda quando o fato gerador se concretizar em seu território ou seja executando ali o próprio serviço (SABBAG, 2016, p.2209-2210).

O sujeito passivo do ISS é o prestador de serviço, na condição de empresa ou de profissional autônomo de acordo com artigo 5º da lei complementar 116/2003. Seu fato gerador ocorre com a prestação de serviços constantes na lista da lei complementar 116/2003, são cerca de 230 tipos de serviços diferentes que podem ser prestados por empresa ou profissional autônomo com ou sem estabelecimento fixo (SABBAG, 2016, p.2221-2225).

Conforme a LC 116/2003, a incidência do ISS não depende do nome dado ao serviço prestado. De acordo com Cassone (2015, p.371), serviço no sentido jurídico-tributário é o que define a lei complementar que regula o ISS através de uma lista que define os diversos tipos de serviços tributáveis. Todavia, o artigo 1º da LC, nº116 de 2003 determina que, par efeitos do ISS, é serviço aquele que proporcione a alguém uma materialidade fruível em atividade econômica, no sentido de fornecer conforto ou utilidade. Logo ele incide sobre a prestação de serviços, excluindo-se os

abrangidos pelo ICMS. Assim sendo, não incide sobre mercadorias ou bens materiais, mas sim sobre a circulação econômica de bens materiais, ou seja, a venda de serviços.

Sabbag (2016, p.2228) explica que, devido o campo de incidência do ISS ser limítrofe ao de outros impostos sobre produção e circulação de riquezas, se intensificam ainda mais os conflitos de competência tributária que persistem no Brasil.

Como por exemplo, o conflito entre ICMS e ISS em relação à tributação de *Hardware* e *software*. Tal problema, foi resolvido pelo STF, que determinou que o primeiro, por ser produto industrializado, se sujeita ao IPI e/ou ao ICMS. Já o segundo, se for o caso de licenciamento, incide ISS, mas se for caso de comercialização, incide ICMS (CASSONE, 2015, 372).

Da mesma maneira, Cassone (2015, p.374) cita o imbróglio de competência entre ISS e ICMS em serviços de composição gráfica por encomenda e personalizados em trâmite no STF, que concedeu medida cautelar definindo que não incide ISS em serviços deste tipo. Porém, a Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), determina que nesse tipo de serviço gráfico, ainda que envolva mercadorias. Está sujeito apenas o ISS. Logo, os próprios tribunais superiores vem divergindo sobre a competência do ISS em certos casos.

A base de cálculo do ISS, corresponde o valor bruto do preço do serviço excetuando-se juros, seguros, multas e indenizações (SABBAG, 2016, p.2246).

Já a alíquota incidente sobre a base de cálculo é de no máximo 5% e de no mínimo 2%. A lista de serviços do tributáveis por ISS é considerada extensa e taxativa, todavia, há também divergência sobre o rol ser taxativo, porém admitindo interpretação extensiva. Desta forma, o STF decidirá qual o real caráter da lista. (CASSONE, 2015, p.375).

3.1.4. Contribuições sociais

De acordo com Hugo de Brito Machado, da Constituição pode-se conceituar que contribuição social é uma espécie de tributo com a finalidade de atuar no domínio econômico, no interesse de categorias profissionais e na seguridade social. A constituição inclusive, afastou dúvida doutrinária se esses tipos de contribuição seriam ou não tributos, atribuindo a elas as normas gerais de direito tributário. As

contribuições sociais tem nítido função parafiscal, já que são direcionadas a entidades públicas não vinculadas ao Tesouro Nacional e, portanto, não são próprios da administração pública, mas que interessa ao Estado desenvolver (MACHADO, 2010, p.433).

Dentre as contribuições sociais que importam ao desenvolvimento do presente trabalho, destaca-se o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são contribuições sociais.

A Constituição de 1988 em seu artigo 239, trouxe expressa a contribuição para o Programa de Integração Social e conforme ensina Sabbag (2016, p.1082-1083), essa contribuição é destinada promoção do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e à formação do patrimônio do servidor público. Nesse último caso essa contribuição adota o nome de PASEP, Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

Sabbag ensina ainda que o PIS financia o programa do seguro desemprego e o abono salarial, este último compreende o pagamento de um salário mínimo anual aos trabalhadores que recebem até dois salários mínimos mensais.

Os sujeitos passivos do PIS, são pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas, bem como entidades sem fins lucrativos e pessoas jurídicas de direito público interno (SABBAG, 2016, p.1081-1085).

Por esta explicação, pode-se inferir o quanto tal contribuição social onera os empresários e prejudica, de certa forma, o desenvolvimento destas e consequentemente do país.

A partir de 2003, a Lei 10.637 de 2002, estabeleceu que a cobrança do PIS passaria a obedecer o princípio da não-cumulatividade, e que recairia sobre o faturamento das empresas que se enquadrassem como sujeito passivo do tributo, com alíquota de 1,65% sobre a produção destas (SABBAG, 2016, p.1085).

Semelhante ao PIS, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) tem previsão legal no Artigo 195, I, b, da Constituição Federal complementado pela instituição da Lei nº 70/91, substituindo o tributo denominado FINSOCIAL (SABBAG, 2016, p.1089).

A Secretaria da Receita Federal do Brasil é o órgão responsável pela fiscalização e cobrança desse tributo, logo a União é o sujeito ativo. O fato gerador da COFINS consiste em auferir lucro, dessa forma, as pessoas jurídicas de direito

privado e equiparadas, que são entendidas como sujeito passivo da relação tributaria nesse caso, pagam uma alíquota de 7,6% sobre o faturamento mensal de sua receita bruta. Quando trata-se de faturamento, este corresponde a receita bruta em sua totalidade não levando-se em consideração atividade que exerce o sujeito passivo (SABBAG, 2016, p.1088-1091).

4. DA ALTA CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO

Não é nova a discussão sobre a carga tributária no Brasil, porém isso se faz tão presente mais pelo aspecto qualitativo do que quantitativo. Isso porque a carga tributária do país é menor do que de vários outros mundo afora, ocorre que a forma de tributação e de contraprestação desses tributos é o que mais pesa para o brasileiro.

Segundo Marcio Pochmann, presidente do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA):

Os pobres no Brasil pagam 44% mais imposto, em proporção à sua renda, que os ricos. Embora os 10% mais pobres não paguem Imposto de Renda, consomem bens com alta carga de impostos indiretos, como os da cesta básica” (SABBAG, 2016, p. 346).

Na mesma análise é possível observar que os brasileiros mais pobres gastam cerca de 1,8% da renda com IPTU, já os mais ricos gastam 1,4% com o imposto. Com essa afirmação pode-se concluir que o IPTU das mansões é proporcionalmente menor que o da favela, confirmando que os ricos, de certa forma, pagam menos impostos que os menos abastados (SABBAG, 2016, p. 346).

A tributação sobre a renda no Brasil, é demasiadamente pequena, atingindo pouco mais de 20%, diferentemente de países desenvolvidos onde o montante representa farta fatia de arrecadação, cerca de 70%. Cabe salientar que a tributação sobre o patrimônio no Brasil, é mínima se comparada ao consumo (SABBAG, 2016, p.2512). Isso reitera que a noção de justiça fiscal e social está longe de ser conquistada no Brasil.

O mesmo autor assevera ainda que, devido ao elevado número de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, o Brasil fica estagnado na regressividade.

A regressividade ocorre quando os contribuintes com piores condições econômicas acabam pagando, proporcionalmente, mais tributos que contribuintes mais ricos. Isso acontece, porque vários tributos são regressivos, ou seja, a alíquota diminui à medida que os valores pelos quais os tributos incidem aumentam, logo, é exatamente o contrário do Princípio da Progressividade. Isso se dá principalmente pela imposição de mais tributos àqueles que tem capacidade contributiva menor, levando em conta também que, que tem mais possibilidade de contribuir com o Estado devido a renda e ao patrimônio, carrega um peso tributário menor (SABBAG, 2016, p.2512-2513).

Insta ainda ressaltar que, na tributação sobre a propriedade, conforme a renda aumenta os gastos com habitação tendem a cair, posto que quem é mais rico faz menos esforço para adquirir um imóvel. Nesse sentido, uma alíquota única e invariável sobre a propriedade acaba prejudicando quem ganha menos, provando, mais uma vez, regressividade (SABBAG, 2016, p.2647).

Por seguinte, afirma Eduardo Sabbag que “O Brasil possui uma carga tributária elevada e em ascensão, e sua distribuição pela sociedade beneficia quem ganha mais e, de modo perverso, sacrifica quem ganha menos.” (SABBAG, 2016, p.344).

O sistema tributário brasileiro tem como maior fonte de receita os tributos indiretos, cujas alíquotas incidem sobre o consumo, o lucro e o faturamento, como o ICMS, o IPI, o IRPJ, o ISS, o PIS, a COFINS, a CSLL, etc. Estes tributos, quando comparados aos diretos (IPTU, IPVA, ITR, ITBI, ITCMD, entre outros), aqueles que incidem sobre o patrimônio, apresentam-se como mais expressivos (SABBAG, 2016, p.345). Isso prejudica não só os consumidores como também a iniciativa privada, os empresários em si e o país como um todo pois interferem diretamente na economia nacional.

Os impostos indiretos representam 60% do total arrecadado nos últimas décadas no Brasil, é imperioso destacar que tal imposição recai sobre os consumidores, sejam eles ricos ou pobres, visto que estes, realizando transações de bens e serviços, pagam na mesma proporção de imposto, não levando em conta sua capacidade contributiva. Cabe ressaltar, que na atual conjuntura, o Brasil é cada vez mais financiado pelas classes mais pobres, com estes suportando uma alta e desigual carga tributária que intensifica a desigualdade social (SABBAG, 2016, p.345). Eduardo Sabbag, analisando estudos sobre IDH assevera que: “Desgraçadamente, as conclusões demonstraram que o Brasil detém uma elevadíssima carga tributária em comparação com o pífio retorno de bem-estar que esta receita pública provoca na sociedade (o IDH brasileiro, em 2012, foi de 0,730).”

Em contínua análise estatística, Sabbag reproduz que:

Entre os 30 países com maiores cargas tributárias, o Brasil ocupa a 30ª posição – e essa lamentável situação de “lanterna” já se repete há vários anos. Os primeiros lugares foram assim preenchidos: Estados Unidos (1º lugar: Carga Tributária de 25,10% para um IDH/2012 de 0,937; Austrália (2º lugar: Carga Tributária de 25,60% para um IDH/2012 de 0,929; Coreia do Sul (3º lugar: Carga Tributária de 25,90% para um IDH/2012 de 0,909; e, finalmente, Japão (4º

lugar: Carga Tributária de 27,60% para um IDH/2012 de 0,912. À guisa de curiosidade, vale a pena observarmos os resultados afetos à Argentina e ao Uruguai, ambos mais bem posicionados do que o Brasil: Uruguai (13º lugar: Carga Tributária de 27,18% para um IDH/2012 de 0,792; Argentina (21º lugar: Carga Tributária de 33,50% para um IDH/2012 de 0,811; e, lamentavelmente, Brasil (30º lugar: Carga Tributária de 36,02% para um IDH/2012 de 0,730. Tais estatísticas, reveladoramente tristes, apenas atestam que há um longo caminho a percorrer no sentido de alcançarmos, um dia, a meta da tributação justa, aliada a um racional sistema tributário.

5. REFORMA DA TRIBUTAÇÃO

5.1. Breve Histórico

Para entender a indispensável necessidade de uma reforma tributária ampla no Brasil, é preciso compreender sua evolução histórica, cenário que demonstra a inconstância do sistema tributário nacional e suas sucessivas alterações. Tais mudanças perpassam pelas virtudes da Constituição, que vislumbrou um país avançado e democrático onde os direitos e garantias dos cidadãos se estabeleceriam de forma suprema. Contudo, a falta de suporte econômico, político e administrativo frustraram alguns objetivos da Carta Magna, fazendo o sistema de tributação daquele país, produto de sua cultura e do idealismo constitucional, carregado da complexidade inerente ao Estado brasileiro (CARVALHO, 2014, p.703).

A recém criada República brasileira herdou do Império, boa parte de sua estrutura tributária, com uma economia essencialmente agrícola, o Império era sustentado pelo comércio exterior com destaque para o Imposto de Importação, sistema que perdurou até a década de 1930 (VARSANO, 1996, p. 2).

A Constituição de 1891, trilhou o caminho do Império, entretanto, esta adotou o regime de separação das fontes tributárias, designando a competência de impostos para os entes da novíssima federação brasileira, para que lhes fosse dada autonomia financeira. Os tributos dessa época incidiam basicamente sobre o comércio exterior, propriedades, produção e transações internas. Este último, culminando no impostos sobre o consumo. (VARSANO, 1996, p. 2).

Com o advento da Primeira Guerra Mundial, o comércio exterior declinou, e as receitas do imposto de importação caíram, logo, o governo voltou-se para as receitas internas, especialmente impostos sobre rendimentos e consumo. Nessa época, o imposto de exportação, que era cobrado também em transações interestaduais, era a principal fonte de receita dos estados. Nos municípios os mais importantes eram o imposto predial e o imposto sobre indústrias e profissões (VARSANO, 1996, p. 3).

Através da Constituição de 1934, o imposto sobre vendas mercantis, que havia se tornado imposto de vendas e consignações, tornou-se competência privativa dos estados, além disso, foi proibida a cobrança do imposto sobre

exportação nas operações entre os estados e os municípios também ganharam alguma competência privativa para tributar (VARSANO, 1996, p. 3).

A Constituição de 1937, pouco modificou o sistema tributário vigente à época, todavia, retirou competências privativas aos estados e municípios. Do primeiro, foi retirada a competência para tributar o consumo de combustíveis, do segundo, retirou-se a tributação da renda das propriedades rurais. O imposto de vendas e consignações tornou-se a principal fonte de receita dos estados. Nos municípios prevaleceram as receitas do imposto predial e do imposto de transmissão inter vivos e de indústria e profissões. Na União, o imposto de importação gerava a maior receita federal sendo superado, no entanto, pelo imposto de consumo no fim dos anos de 1930. (VARSANO, 1996, p. 4).

Seguindo a história do Brasil, a Constituição de 1946 também modificou pouco do sistema de tributação nacional, mesmo assim, com o desenvolvimento industrial do país, a tendência de angaria receitas domésticas se firmou. Nos municípios foram adicionadas as competências para cobrar o imposto do selo municipal e o imposto de indústrias e profissões, que antes era competência parcial. Os municípios também passaram a receber fatias da arrecadação com o Imposto de renda e o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes. A competência residual passou a ser exercida pela União e os estados, estes arrecadavam e transferiam parte para o ente federal (VARSANO, 1996, p. 5).

Entre 1946 e 1966, a importância dos impostos sobre o consumo bem como sua arrecadação se intensificas, contudo, não são suficientes para suportar o peso das três esferas da máquina pública estatal. Nesse contexto uma reforma tributária ganha forma e é implementada entre 1963 e 1966 (VARSANO, 1996, p. 6).

No fim dos anos de 1950 e início de 1960, o massivo apoio ao desenvolvimento industrial e regional aumentou as despesas ao passo que o sistema tributário não conseguiu acompanhar gerando uma grande crise interna. Tamanha crise fez o governo reconhecer a necessidade de uma reestruturação do aparelho arrecadador, entretanto, esse reconhecimento, se baseava no aumento dos tributos vigentes e na expansão da base tributária através de várias alterações na legislação econômica e financeira (VARSANO, 1996, p. 7).

Ocorre que essa reestruturação era tido como ineficaz. Destaca-se:

O reaparelhamento do sistema arrecadador era, contudo, considerado insuficiente para resolver a questão tributária, posto que

a principal crítica à tributação era a excessiva carga incidente sobre o setor produtivo, tanto devido à cumulatividade do imposto de consumo como ao progressivo aumento do imposto de renda de pessoas jurídicas. As alterações introduzidas em 1962 na legislação do imposto de renda de pessoas físicas, que visaram, principalmente, ampliar a tributação sobre os rendimentos de capital, bem como criar formas de controle de sua evasão -- por exemplo, exigindo a declaração de bens --, certamente aumentaram a indignação das elites econômicas contra o sistema tributário vigente (VARSANO, 1996, p. 8).

Após o início da Ditadura Militar em 1964, a reforma tributária ganhou força e menos obstáculos institucionais e políticos, sendo assim, instaurada entre 1964 e 1966 com o intuito de reabilitar as finanças federais e atender aos interesses empresariais da época. Com isso, o imposto de renda foi revisto, o que aumentou sua arrecadação; o imposto sobre o consumo também foi alterado, dando origem ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Com efeito, a Emenda Constitucional nº 18/65 foi incorporada à Constituição e a lei nº 5.172/66, batizada de Código Tributário Nacional (CTN), foi criada, efetivando as reformas necessárias. Com isso, a arrecadação e a economia voltaram a crescer (VARSANO, 1996, p. 9).

Desse modo, Varsano (1996, p.9), que o objetivo no novo sistema tributário foi aumentar o esforço fiscal da sociedade atingindo o equilíbrio no orçamento, todavia, a reforma esqueceu-se da equidade ao privilegiar o acúmulo de riqueza privada. A reforma reduziu a cumulatividade dos tributos mas também a autonomia fiscal dos estados e municípios, mais uma vez.

Nos anos de 1970, a União arrecadava 3/4 do total de tributos e após os repasses aos estados e municípios ainda ficava com 2/3 das receitas. Com a concessão de incentivos fiscais a União corroía sua receita, observando isso foi criado o PIS, uma contribuição para o Programa de Integração Social, marcando a volta da cumulatividade ao sistema de tributação (VARSANO, 1996, p. 10).

Segundo Varsano (1996, p.11), após o milagre econômico, em 1975 o sistema tributário já demonstrou fraquezas, os incentivos fiscais deixaram de ser usados como ferramenta política, e a falta de equidade levou à ajustes no Imposto de Renda para mitigar a regressividade da tributação. Os estados e municípios reagiram à baixa autonomia e a centralização das decisões culminado na Emenda Constitucional nº5/75 que elevava os recursos ao Fundo de Participação dos Estados e o dos Municípios. Mesmo com isso, o repasse de receitas destes entes continuaram no mesmo patamar por algum tempo. Na década de 1980, várias

alterações legislativas no sistema tributário foram implementadas para manter a receita, evidenciando a ineficiência do modo de arrecadação.

Em 1984, ocorreu uma desconcentração dos recursos, em consequência à Emenda Constitucional nº23/83, a União perdeu poder de arrecadar e os repasses aos estados e municípios aumentaram. Já em 1987 deu-se início a elaboração da nova Constituição (VARSANO, 1996, p. 12).

A Reforma Tributária advinda da Constituição de 1988, tinha aspecto eminentemente político apesar da participação democrática e inclusive popular. Da Assembleia Constituinte emergiu um sistema de tributação ineficiente para o tamanho do Estado consolidando o desequilíbrio orçamentário ao invés de extingui-lo. Porém, a nova Carta Magna trouxe uma maior distribuição de recursos e autonomia fiscal para os estados e municípios. Os estados passaram a fixar suas alíquotas de ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), sua maior fonte de receita, sucessor do ICM e a União perdeu a faculdade de conceder isenções fiscais aos demais entes federativos (VARSANO, 1996, p. 13).

Varsano (1996, p.15) afirma que a Comissão da Ordem Social da Constituinte previu uma contribuição vinda do faturamento dos empregadores para financiar a seguridade social, e essa contribuição, atualmente chamada de Cofins, foi mantida no texto final, dificultando assim um processo de descentralização e conduzindo a um tributo cumulativo. Em outras áreas, a Constituição estabeleceu competências privativas para a União e os municípios legislarem, deixando para os estados as competências que ela não tenha vedado, estabelecendo, contudo, uma competência concorrente às três esferas do governo. As receitas da União continuaram caindo e a dos estados e especialmente a dos municípios cresceram muito.

As medidas do governo após a Carta de 1988, causaram queda da qualidade do sistema tributário, acompanhado de desequilíbrio fiscal e financeiro, refletindo, consequentemente em suas ações sociais. Com o Plano Real em 1994 a inflação cai e o país volta a crescer, deixando mais nítido ainda o desarranjo estrutural da administração pública brasileira (VARSANO, 1996, p. 18).

Conforme destaca Bernardes e Fonseca (2012, p.311), em 1995, o governo federal apresentou uma proposta de reforma constitucional tributária ampla, onde seria criado o ICMS Federal e substituindo o IPI por uma alíquota adicional de

imposto estadual com maior incidência e, conseqüentemente, maior arrecadação, o que pedia o uso de competência concorrente. O imposto sobre serviços permaneceria com os municípios, já que não era possível a unificação completa dos tributos incidentes sobre o consumo devido ao momento político.

Entretanto, a proposta não racionalizava o sistema tributário, ao invés de reestruturar a carga tributária, o governo não resolveria o problema em definitivo. Assim, mesmo com a necessidade, a falta de vontade política retirou o projeto de reforma em discussão. A questão voltou a pauta em outro projeto, mas os estados declinaram do interesse pois não queriam que a arrecadação com o ICMS diminuísse, pois era ensejador de exoneração tributária, mas culminava na guerra fiscal da federação. Nesse liame, os municípios, mesmo não fiscalizavam nem arrecadavam seus impostos corretamente, não queriam perder a competência do imposto sobre o serviço (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.312).

Segundo Bernardes e Fonseca (2012, p.313), a Proposta de Emenda Constitucional nº 175-A de 1995 foi apresentada como alteração ao artigo 154 da Carta Magna, passando este a tratar somente do imposto referente à circulação de mercadorias e prestação de serviços. Nessa proposta de reforma os estados e a União teriam alíquotas uniformes, a dos estados fixadas por Resolução do Senado Federal e a da União por meio de Lei Ordinária, mas uma vez, tentando alocar o poder em decisões centralizadas. Com isso, os autores afirmam que o dispositivo se transformaria em longo e confuso e a própria desconfiança entre os entes federados com receio da diminuição de autonomia evidenciam que o país não está pronto para testar a competência concorrente constitucional.

Além disso, a proposta prejudicava o princípio da seletividade ao estabelecer alíquotas estaduais uniformes e também a capacidade contributiva, uma vez que três faixas de alíquota não se adequam ao princípio supracitado. A proposta também errou em delimitar excessivamente as hipóteses de incidência sobre o consumo, abrindo margem para questionamentos a respeito de itens não listados (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.314).

Destarte, o governo de Minas Gerais aprimorou a proposta anterior e a apresentou sob a coordenação da professora Misabel Abreu Machado Derzi, Procuradora Geral daquele estado, contemplando grandes mudanças dos impostos sobre o consumo buscando equilíbrio de competências. No texto, o IPI seria substituído por um imposto seletivo sobre o consumo, em benefício da União,

assemelhando-se com a tributação de países europeus. Ademais, o ICMS seria transformado em um tributo com ampla incidência, de forma similar ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA) (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.316).

A respeito desta proposta Bernardes e Fonseca (2012, p.317), destacam:

Comparando-se os aspectos controvertidos dos impostos sobre o consumo existentes em nosso país, [...] conclui-se que a integralidade dos casos são solucionados pela forma apresentada na mencionada proposta, destacando-se: tributação da importação por pessoa física; fornecimento de água, evitando a já superada discussão se se trata de mercadoria; a incidência sobre locação de bens móveis, por se referir a operação que não constitui circulação de mercadoria ou prestação de serviços; exploração de quaisquer bens corpóreos ou incorpóreos que gerem benefícios (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.317).

Contudo, a taxatividade do projeto impediria a tributação sobre transações de transmissão de bens imóveis que alguns países incluem no IVA, e que no Brasil é imposto específico. O imposto sobre serviços seria avocado somente em operações realizados com não contribuintes, respeitando a não cumulatividade. O imposto sobre venda a varejo retornaria ao sistema tributário, não permitindo efeito cascata por incidir sobre operações realizadas diretamente com o consumidor final. Ademais a proposta ainda vedou qualquer hipótese de benefício ou incentivo fiscal, exceto anistia e remissão (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.317).

Significativamente, a proposta acabaria com a guerra fiscal entre os entes federativos ao estabelecer unificação de alíquotas em operações internas e interestaduais, permitindo a eles somente adicionais internos. Seriam consolidados os princípios da seletividade, isonomia e capacidade contributiva, visando atender a situação econômica do consumidor final através de, quanto maior a essencialidade do produto, menor sua alíquota (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.318).

A proposta de Derzi ainda abordava regime de substituição tributária mais eficiente, assegurando devolução imediata do valor recolhido antecipadamente para operações não realizadas; regimes especiais de tributação e mecanismos de compensação e ressarcimento de créditos. Preservava-se o direito do estado onde estiver o estabelecimento produtor ou o domicílio do importador cobrar o tributo, mas a repetição de receitas seria destinada em maior parte ao estado onde foi consumida ou adquirido bens ou serviços. Dessa forma, imperaria a harmonia tributária na incidência do ICMS beneficiando o estado consumidor sem se esquecer do produtor, evitando alíquota interestadual e distribuindo melhor as receitas

tributárias, enviando mais recursos para estados em pior desenvolvimento econômico equalizando assim os objetivos constitucionais (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.319).

Em 2008, a PEC n 233 veio como mais uma proposta de reforma que contemplava um IVA Federal, visando a extinção do PIS, COFINS, Salário Educação e CIDE Combustível; a unificação da CSSL com o Imposto de Renda e seriam mantidos o ISS e o ICMS, este último com alterações consideráveis. Contudo a proposta em anda inova, já que propõe somente a unificação das contribuições sociais federais e as coloca em competência concorrente com o ICMS, mantendo os principais impostos sobre o consumo (IPI, ICMS e ISS) distribuídos entre os entes federados com os mesmos problemas já abordados. Mesmo com as alterações do ICMS, como a unificação de alíquotas por lei complementar, críticos dizem que haveria diminuição de autonomia dos estados-membros. O autor explica que este argumento não tem fundamento, uma vez que diz que o caminho para acabar com a guerra fiscal é este afirmando que o federalismo fiscal é voltado à distribuição de recursos e não de competências (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.320).

Bernardes e Fonseca (2012, p.322) dizem que, por este modelo de reforma, o imposto nas operações interestaduais pertenceria ao estado de destino do serviço, bem ou mercadoria e 2% ficaria com o estado produtor, melhorando a distribuição de receitas principalmente nos estados menos desenvolvidos. Contudo, a proposta encontrou obstáculos de alguns estados, senão vejamos:

A PEC prevê ainda duas hipóteses: quando a prestação ou a operação for sujeita a uma incidência inferior a 2% o imposto pertencerá integralmente ao Estado de origem e nas operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, o imposto pertencerá integralmente ao Estado de destino, o que gerou a resistência dos Estados-membros mais favorecidos, produtores destas mercadorias (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.322).

Positivamente, a reforma prevê o direito a crédito imediato do IVA quando de bens do ativo permanente e o ICMS seria imediato após 8 anos de transição com a criação de uma câmara de compensação para ressarcir os estados das perdas deste imposto (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.322).

A proposta aborda ainda cria sanção aos governantes que não cumprem as normas do Conselho Nacional de Política Fazendária, o CONFAZ, pois atualmente, os estados concedem benefícios fiscais à revelia, logo os contribuintes tem que

conferir se o benefício foi autorizado, o que não é possível no meio empresarial, com a autuação os contribuinte acabam por ter de pagar imposto. Com a unificação das contribuições federais, a folha de pagamento seria desonerada, aumentando a competitividade dos produtos brasileiros, todavia, a seguridade social passa a disputar recursos com outras áreas perdendo pluralidade de financiamento (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.323).

Bernardes e Fonseca (2012, p.323) avalia que tal proposta traz mudanças importantes para o ICMS, mas não constitui uma reforma tributária ampla mantendo os impostos sobre o consumo da forma que se encontram: com elevada carga tributária em comparação com outros Estados.

Ante todo o exposto, observa-se que uma reforma tributária deve ser feita com consciência e analisada sobre vários ângulos afim de garantir o desenvolvimento do sistema produtivo e o bom funcionamento do governo como meio de satisfazer a coletividade e a iniciativa privada (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.325).

Por sua vez, Carvalho (2012, p.713) afirma que por características históricas, o Brasil não soube aproveitar as experiências que aconteceram, resultando em leis malfeitas e imprecisas, o que prejudicou o entendimento do ordenamento jurídico brasileiro.

5.2. A PEC do Deputado Luiz Carlos Hauly

O Projeto de Emenda à Constituição de relatoria do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR) é o mais recente projeto de Reforma Tributária ampla no Brasil, apresentado à comissão especial da Câmara Federal em agosto de 2017. O deputado defende a simplificação do sistema tributário brasileiro através da unificação de alguns tributos bem como a extinção de outros.

Em resumo apresentado à Câmara juntamente com o texto do projeto com os artigos que almeja serem alterados ou incluídos, Hauly defende a reforma do rol excessivo de tributos que incidem sobre o consumo do Brasil, com o objetivo de preservar o princípio da não cumulatividade e eliminar a guerra fiscal entre os entes federados. Segundo o deputado, esses objetivos seriam paulatinamente alcançados com a introdução de um sistema de tributação no modelo europeu no Brasil, o Imposto sobre Valor Agregado, IVA. Também fazem parte do projeto um imposto de

renda federal, um imposto seletivo estadual e um imposto sobre o patrimônio municipal (HAULY, 2017, p.1).

O autor afirma que a tributação excessiva sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda, onera os mais pobres que já gastam maior parte de sua riqueza com itens essenciais à sobrevivência. A esse respeito, o deputado explica melhor:

Enquanto, na média os países da OCDE recebem 37% de suas receitas da tributação da renda e 25% da do consumo, no Brasil, a tributação sobre bens e serviços responde por 51% da carga tributária, enquanto a sobre a renda representa somente 18%. É por isso que pretendemos deslocar parte da tributação sobre o consumo para a renda, buscando atingir, grosso modo, distribuição similar a dos países da OCDE. Contudo, em hipótese alguma admitiremos aumento da carga tributária total, que deve permanecer em torno de 35% do PIB (HAULY, 2017, p.1).

Na proposta, Haully (2017, p.2) diz que a União, a União permaneceria com competência para cobrar, II, IE, IR, Contribuições previdenciárias e tributos regulatórios, porém o IPI seria absorvido pelo IVA, o ITR desceria à competência municipal e o IOF seria extinto. Nas contribuições sociais, a CSLL seria fundida com o IR e o PIS com o IVA, sem alterações no Salário-educação. Segundo o relator, os descontos nas folhas de salário seriam diminuídos com a criação de uma contribuição sobre movimentação financeira, fazendo com que todos os contribuintes arquem com a previdência. A nova formulação do imposto de renda necessitaria de lei com regulação própria além das reformas constitucionais, já que boa parte dos imposto sobre o consumo passariam para a renda gravando mais acentuadamente os ricos.

No âmbito dos estados e do Distrito Federal, estes teriam muito de sua competência alterada, passando a contar com o IVA, Imposto sobre Valor Agregado que incorporaria o ICMS, o IPI, o ISSQN, PIS e COFINS em um único tributo. Haully afirma que a arrecadação desse tributo seria centralizada cabendo aos estados e distrito federal a fiscalização. O imposto funcionaria como não cumulativo, com a geração de créditos financeiros sobre o que a empresa utilizar em sua atividade, sendo cobrado “por fora” ou seja, sem incidir imposto sobre imposto. Além disso toda a arrecadação iria para o estado de destino, com alíquotas mais baixas para produtos essenciais como medicamentos e alimentos (HAULY, 2017, p.3).

Além do IVA, Haully almeja criar o Imposto Seletivo Monofásico, que incidiria sobre petróleo, combustível, energia elétrica, bebidas, veículos, supérfluos,

telecomunicações, etc., introduzidos por um rol taxativo estabelecido em lei complementar. Sua arrecadação e fiscalização seriam idênticas ao IVA. O IPVA e o ITCMD seriam transferidos para os municípios, sendo que o ITCMD poderia ser transferido para à União também (HAULY, 2017, p.3).

Haully defende a criação de um Superfisco que incorporaria todos os fiscos estaduais na arrecadação do IVA e do Imposto Seletivo. Em razão desse novo modelo de tributação, a arrecadação de forma geral seria mais uniforme e clara com todos os entes federados e principalmente os contribuintes compartilhando do resultado de uma competência melhor distribuída e uma cobrança de tributos mais justa e funcional (HAULY, 2017, p.4).

6. O IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO (IVA)

6.1. Origem do IVA

De acordo com as reformas supracitadas no capítulo anterior, o caminho para uma reestruturação saudável da tributação no Brasil passa diretamente pela necessidade de criação de um imposto único sobre o consumo já mencionado neste trabalho. Entender como funciona tal tributo exige, primeiro, análise do contexto histórico de onde ele se originou, temática do presente tópico.

De acordo com Balthazar (2010, p.249) O IVA se desenvolveu na França e é resultado de um processo evolutivo iniciado com a Lei de 31 de dezembro de 1917, que instituiu um tributo denominado taxa sobre pagamentos que incidia sobre pagamento de faturas. Contudo, tal tributo não arrecadou o esperado e foi substituído por outro, criado em 1920, que incidia sobre o valor dos negócios (IVN), alcançando transações comerciais e prestação de serviços e, sendo cumulativo, onerava da produção à distribuição. Quem arcava com este imposto eram os comerciantes e industriais e a alíquota variava desde a majoração de 10% para certos produtos, até a completa exoneração de outros. Agricultores e profissionais liberais eram dispensados de contribuir. Este imposto foi de suma importância para as reformas feitas na França ao longo dos anos, ao passo que estabeleceu limites e princípios utilizados até os dias atuais.

Todavia, o sistema começou a apresentar problemas por sua cumulatividade e devido as fraudes cometidas pelos comerciantes. Com a pressão das indústrias, em 1925, foram inseridos no sistema de tributação vários impostos únicos, retirando diversos produtos da incidência do IVN e transferindo-os para a esfera do imposto único, onde neste os produtos eram tributados apenas uma vez e em um estágio determinado da cadeia de produção, incidindo principalmente sobre a alimentação (BALTHAZAR, 2010, p.250).

A coexistência entre o imposto único e o IVN sobrecarregou o sistema e o deixou complexo, posto que o IVN incidia onde os impostos únicos não atingiam, mantendo assim a essência da cumulatividade e, inclusive, cumulando com eles. Essa situação culminou na Reforma de 1936, com a supressão do IVN e grande parte dos impostos únicos por um imposto único global sobre a produção. Este tinha alíquota de 6% incidindo uma única vez em um momento do ciclo de produção, que no caso era a industrialização (BALTHAZAR, 2010, p.251).

Com efeito, este imposto não atingia as operações anteriores à industrialização, dessa forma, matérias-primas e produtos acabados eram exonerados, assim Balthazar (2010, p.251) explica:

Matérias-primas e produtos acabados eram exonerados pela aplicação do regime então denominado “em suspensão do imposto”, significando que os produtores situados nas fases anteriores à percepção do imposto podiam se abastecer, em regime de suspensão, de matérias-primas e de produtos incorporados fisicamente nas mercadorias tributadas. Em tais situações, eles deveriam entregar aos seus fornecedores atestados pelos quais se comprometiam a entregar seus produtos a um outro produtor ou a pagar eles mesmos o imposto.

Assim sendo, tal tributo exigia uma dedução de matéria-prima e de alguns produtos, refletindo em dupla imposição para equipamentos e despesas gerais, por exemplo, que também entravam na estrutura do preço. Desta feita, este imposto carregava consigo a cumulatividade uma vez que o contribuinte pagava o imposto sobre os bens mencionados e não podia deduzi-lo, entrando assim no preço de revenda, que por sua vez, constituía a base de imposto em que seria devedor. Dessa forma o peso do imposto recaía somente sobre o último produtor, por isso e outras dificuldades não durou muito tempo (BALTHAZAR, 2010, p.251).

Em 1939, o governo francês criou o imposto sobre as transações, pago pelos comerciantes e incidindo sobre todas as vendas, e em 1942 o imposto local, de competência dos municípios, que incidia sobre as operações não alcançadas pelo imposto sobre a produção. Com efeito, esse sistema necessitou de novas reformas já que era cumulativo e não era um imposto único (BALTHAZAR, 2010, p.252).

Em 1948 um novo regime foi instaurado reformulando o imposto sobre a produção. Nesse novo sistema o imposto era pago fracionado, em todas as etapas do setor produtivo que o produto figurasse. O imposto era calculado sob o valor das vendas, podendo o contribuinte deduzir o tributo pago sobre o montante de matéria-prima e de produtos comprados para compor o produto fabricado, evidenciando assim, umas das principais características do IVA (BALTHAZAR, 2010, p.252).

Mas a regra de dedução fazia com que todos os contribuintes pudessem deduzir de suas vendas o imposto pago por suas compras, anulando assim a vantagem fiscal do Estado francês. Tendo em vista tal problema, o governo logo o solucionou estabelecendo uma regra para a dedução, nela os contribuintes deduziam o imposto pago sobre suas compras em razão do imposto pago sobre as

vendas, somente no mês subsequente. Essa regra vigora até hoje na França. (BALTHAZAR, 2010, p.253).

Segundo Balthazar (2010, p.254), o sistema era evidentemente mais vantajoso que o anterior, já que satisfazia o Tesouro francês e simplificava a contabilidade dos contribuintes além de repartir a responsabilidade entre todos os participantes do ciclo econômico. Apesar disso, o sistema tinha o defeito de incidir duas vezes sobre investimentos e despesas gerais das empresas, que ao lado de três outros impostos cumulativos tiravam a unidade do sistema (BALTHAZAR, 2010, p.254).

Balthazar (2010, p.255) ensina que, todos estes problemas culminaram na instauração do Imposto sobre Valor Agregado, o IVA, em 1954, durante uma crise econômica e da necessidade do retorno do investimento no país, sendo estes os motivos para tal reforma, que no princípio coexistiu com outros tributos sobre prestação de serviços e transações, já que a reforma da época não foi restrita, somente sobre o imposto sobre a produção, devido à limitação de orçamento.

Ensina Derzi (1995, p.63) que, a experiência com o IVA francês se espalhou rapidamente a partir da década de 1960, primeiramente pela União Europeia, expandindo-se por toda América Latina, incluídos aí Argentina, Bolívia, Equador, Paraguai, Peru e Uruguai, em uma perspectiva de integração dos membros do Mercosul.

Bernardes e Fonseca (2012, p.310) e Derzi (1995, p.63) asseveram que o Brasil foi pioneiro ao instituir tributos com características do IVA com a não cumulatividade e abrangência das diversas etapas do ciclo de econômico trazida pela Reforma Constitucional nº 18 de 1965, já mencionada em tópico apropriado. Contudo, não seguiu o exemplo Europeu e complexou sua tributação repartindo-a em três novos impostos: IPI, ICMS e ISSQN.

6.2. Conceito e características

Em consonância às menções supra aludidas a respeito do IVA, imprescindível se faz a apresentação de seus principais aspectos, bem como em que consiste sua essência.

Inicialmente, sabe-se que o IVA é adotado em diversos países, principalmente na Europa e na América Latina. Recentemente, países da Ásia, vêm incluindo em seus ordenamentos esse modelo de tributação. Essas informações evidenciam a

eficiência e força do IVA na tributação sobre o consumo, representando fator importante de integração entre os países, como ocorre na União Europeia (BERNARDES; FONSECA, 2012, p.310).

Desta feita, Bernardes e Fonseca (2012, p.310) afirmam que o IVA consiste em um tributo que incide sobre o consumo e que é arrecadado de forma fracionada, desde a primeira etapa de produção até fim do ciclo econômico, com a aquisição do produto pelo consumidor final. Tal imposto atingiria todo fato econômico que se demonstre consumo, refletindo em todas as etapas do processo produtivo. Em cada fase, recolhe-se o imposto sobre o montante que foi acrescido em seu valor venal, desta maneira, transfere-se os encargos das transações realizadas até a última etapa do ciclo, onde o indivíduo que adquire o produto suportará a tributação sobre o consumo, e não pura e simplesmente por sua aquisição.

A esse respeito, Derzi (1995, p.63) explica que “como, economicamente, o tributo é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final.” Assim, infere que, através desse procedimento, objetiva-se arrecadar em cada etapa do ciclo econômico na produção, distribuição, comercialização e prestação de bens e serviços, de acordo com a autora, “na proporção que cada uma delas incorpora, agrega ou adiciona valor ao produto.”

Com efeito, o IVA tem ampla hipótese de incidência abrangendo diversas fases, da fábrica ao consumo, sintetizando, desta maneira, o IPI, o ICMS e o ISSQN brasileiros, em um tributo único (DERZI, 1995, p.63).

O Imposto sobre Valor Agregado é expressão ampla do princípio da não cumulatividade na medida em que os créditos de aquisição de matéria-prima são dedutíveis, bem como os créditos gerados em razão da compra de bens de consumo, embalagens, produtos intermediários e bens do ativo fixo, configurando assim, uma real alívio da tributação sobre a produção e comércio de bens e serviços, diferentemente do Brasil, onde diversas leis tumultuam e obstem o caminho do IVA, apesar da Constituição acenar favoravelmente (DERZI, 1995, p.64).

Derzi (1995, p.64) afirma ainda, que o IVA não incide em operações entre membros do mesmo bloco econômico (conforme acontece na União Europeia) e em exportações para terceiros, através da manutenção dos créditos que já oneraram as operações realizadas antes da exportação. Ademais, quando o produto ou serviço sai desonerado do Estado de origem, este é tributado somente pelo Estado de

destino ou consumerista. Em contrapartida, no Brasil, impera a cumulatividade, já que a Carta de 1988 determina o estorno desses créditos nas operações que incidem o ICMS.

Outra característica marcante do IVA, é a adoção de alíquotas predominantemente uniformes, variando o percentual, a depender da mercadoria, para atender ao princípio da seletividade pela essencialidade. Este tributo não é muito utilizado para políticas governamentais e não tem natureza extrafiscal. Todavia, o ICMS brasileiro tem ambos os papéis na economia brasileira, levando à guerra fiscal entre os estados e o Distrito Federal, conforme já introduzido o assunto anteriormente (DERZI, 1995, p.64).

Assim, é perceptível a importância do IVA nas economias que o instauraram, bem como pode-se imaginar os benefícios que a adoção de tal sistema de imposto trariam tanto para o consumidor, quanto para a economia brasileira, assunto este a ser discutido em tópico próprio adiante.

6.3. A experiência da União Europeia

Conforma já exposto, Derzi (1995, p.63) ensina que a França foi o primeiro país a reconhecer os problemas de um imposto cumulativo e, após um processo evolutivo, foi criado a *Taxe sur la valeur ajoutée* (TVA), que depois foi reformulado e adotado na França e pela Comunidade Econômica Europeia, precursora da União Europeia, sendo aprovado no Conselho do bloco em 1967. A partir daí foi adotado país a país, como Dinamarca (1967), Alemanha (1968), Luxemburgo (1969), Bélgica (1969), Irlanda (1972), Inglaterra (1973), entre outros.

Cretton (2007, p.2) sinaliza que a adoção do IVA pela União Europeia foi fundamental para sedimentação e integração do bloco econômico. Sua instauração se deu principalmente devido a sua neutralidade tanto em relação aos mecanismos fiscais quanto em relação a preservação da concorrência no livre mercado comunitário.

Nesse cenário, em 1962 do relatório de Neumarck originou-se a Primeira Diretiva da Comunidade Econômica Europeia (CEE), que desenhou as principais características do IVA como imposto geral sobre consumo de bens e serviços; multifásico, atingindo todo o ciclo de produção; não cumulativo, conforme subtração *tax o tax*; base de cálculo igual ao preço com alíquota também proporcional ao preço; além da prevalência do princípio do país de destino (CRETTON, 2007, p.2)

Logo após, ocorreu a Segunda Diretiva da CEE que, conforme explica Cretton, estabeleceu:

- a) como fatos geradores, a entrega do bem móvel ou imóvel (transferência do poder de dispor), a prestação onerosa de serviço qualquer, a importação de bens e o autoconsumo;
- b) como base de cálculo genérica, o valor acrescido calculado "por fora", por subtração (método *taxontax*);
- c) alíquotas;
- d) contribuinte: produtor, fabricante, comerciante, prestador de serviço e equiparados;
- e) deduções;
- f) destinação de 1% (um por cento) da arrecadação para manutenção e desenvolvimento da Comunidade Econômica Europeia (CRETTON, 2007, p.2)

Saldanha (2001, p. 212), afirma que foi com a Sexta Diretiva que o IVA passou a ter incidência ampla, modificando significativamente a primeira e a segunda diretivas, mas mantendo o princípio da tributação no país de destino.

Segundo Cretton (2007, p.2), a Sexta Diretiva resultou em alterações básicas nas deduções e na base tributável, mas foram uma série de propostas da CEE em 1985, batizadas de Livro Branco, que definiram as ações no mercado Europeu como a supressão de barreiras físicas, técnicas e abolição de fronteiras fiscais.

Com o Livro Branco, a tributação sobre as exportações passaram a ter o mesmo regime de aplicação das transações internas entre os membros da UE. A proposta de abolição das fronteiras fiscais requer a harmonização do IVA e do Mercado Comum como um todo, visto que até o início dos anos 2000, não foi possível a abolição total das fronteiras fiscais e do princípio da imposição no país de destino (SALDANHA, 2001, p.213).

O Ato Único Europeu consagrou o sistema num mecanismo de compensação financeira reembolsando o Estado-membro importador o IVA recolhido no Estado-membro exportador, preservando a atribuição do IVA no país de consumo. Em 1991, uma diretiva estabeleceu um regime transitório para o IVA de 1993 a 1996 com regime diferenciado e algumas alterações para melhor o sistema de tributação (CRETTON, 2007, p.3).

Assim sendo, o IVA objetiva suprimir controles fiscais nas fronteiras internas da União Europeia, atingindo todas as operações dos Estados-membros afim de aproximar suas taxas. Isto, com a adoção de um período transitório limitado para facilitar o estabelecimento definitivo do tipo de tributação nas operações entre os Estados. O IVA incide na entrega e importação de bens e em prestação de serviços

a título oneroso por um sujeito passivo. O Sujeito passivo do IVA na União Europeia é quem exerce de modo independente, em qualquer lugar e independentemente do resultado, atividades de produção, comercialização, prestação de serviços, atividade agrícolas, extrativistas e ainda profissionais liberais ou equiparados (NAKAYAMA, 2002, p.22).

Desta maneira, Nakayama (2002, p.22) ensina que, o IVA avoca a tributação no Estado-membro evitando alíquotas distantes entre si buscando a harmonização e integração da comunidade europeia e a preservação dos interesses financeiros do Estados-membros. Esse sistema adota regime diferenciado para bens usados, obras de arte, ouro, para vendas à distância, sujeitos passivos isentos, meios de transporte, etc.

Os membros deste bloco econômico aplicam alíquota normal do IVA em 15%, tendo a faculdade de redução de uma ou duas até o limite de 5% para bens e serviços de caráter cultural e social, sendo autorizada a diminuição desse mínimo como manutenção transitória sendo totalmente suprimidas as alíquotas majoradas acima dos 15% legais.

6.4. A experiência argentina

Cardoso et al. (2013, p.9-11) cita que o IVA foi estabelecido pela Lei nº 20.631/1973. O imposto se caracteriza por real, indireto, não piramidal, plurifásico e não cumulativo. Sua alíquota é diferenciada para alguns setores como 10,5% para gado, frutas e verduras; 21% de alíquota geral do imposto e 27% como o máximo de alíquota incidindo sobre eletricidade, telefonia e água encanada quando os indivíduos forem contribuintes do IVA.

Na Argentina, o sujeito passivo do Imposto sobre Valor Agregado são os comerciantes profissionais, industriais, importadores e prestadores de serviço em geral, salvo algumas exceções. O fato gerador do imposto reside nas diversas operações individuais como venda de bens móveis e locações por exemplo, incidindo nas transações onerosas em que ocorra a transferência de domínio.

O autor descreve que a base de cálculo do imposto concerne no valor líquido dos produtos e serviços documentados na fatura e no caso de importação a base é o valor do produto ou serviço mais o valor do imposto de importação argentino. A relação do IVA com o comércio exterior se baseia no sistema do país de destino, incidindo nas importações definitivas e isentando as exportações, garantindo aos

exportadores créditos fiscais decorrente de suas atividades podendo estes serem compensados pelo IVA devido ou mesmo por outros impostos sendo possível ainda até mesmo a transferência do crédito fiscal. O método de débito e crédito surge da razão entre as compras e vendas, deduzindo das vendas ou prestação de serviços o imposto pago nas compras.

7. FATORES DETERMINANTES PARA A CRIAÇÃO DO IVA NO BRASIL

7.1. Contexto do sistema tributário brasileiro

De acordo com Bernardes e Fonseca (2012), com o pacto federativo brasileiro surgiu também o problema da repartição de competência tributária entre municípios, estados, Distrito Federal e a União. Os entes federativos necessitavam de receita compatível com sua estrutura e autonomia financeira para conferir uniformidade ao sistema de tributação nacional sem recair em conflitos de competência. Para isso, a Constituição delimitou as hipóteses de tributação sendo auxiliada por leis infra constitucionais, dessa forma, estados-membros e municípios ficaram com poder taxativo para tributar e a União com a competência restante para criar impostos não previstos no texto de 1988, denominado poder residual.

Todavia, os autores explicam que, na prática, a autonomia dos estados e municípios brasileiros é ilusória, já que vários entes não têm condições de sustentar suas necessidades financeiras, dependendo estes do governo federal em vários aspectos para assegurar sua sobrevivência. Esse centralismo obsta o alcance dos objetivos sociais e impede a efetivação da democracia. A repartição de poderes e competências não angariou o êxito esperado, o que dificulta a realização de projetos locais e regionais, inviabilizando o desenvolvimento do país.

Bernardes e Fonseca (2012) aludem ainda que, a distribuição dos impostos sobre o consumo no Brasil debilita a harmonização tributária e complexa as normas jurídicas, sendo empecilho ao sujeito passivo que tem de observar diversas normas dos mais diferentes entes federativos em todas as suas operações. As confusões geradas pela falta de clareza das incidências tributárias seriam simplificadas com a adoção do Brasil do Imposto sobre Valor Agregado, tornando o sistema mais compreensível para todos e aliviando a carga estatal com economia na fiscalização tributária.

Esbarrando em obstáculos como a compatibilidade com a estrutura do Estado brasileiro e a definição de qual ente deteria a competência para tributar, o IVA ficou no quase em várias propostas. Todavia, é consenso que essas dificuldades devem ser superadas afim de viabilizar uma reforma tributária no Brasil, pois da forma atual, o contribuinte está submetido a uma legislação confusa, à guerra fiscal e estados que lutam por interesses próprios prejudicando a iniciativa privada.

7.2. Finalidade de uma reforma da tributação

Para Carvalho e Mendonça (2014, p.975), uma reforma tributária voltada para o consumo deve objetivar principalmente: “a simplificação do sistema tributário; a eliminação ou a redução da incerteza jurídica; o aumento da competitividade das empresas como contribuição para a aceleração do crescimento econômico; e o fim da guerra fiscal.”

Segundo eles, a simplificação tributária concerne em uma legislação estável e unificada quanto a incidência do imposto sendo dispensável a nacionalização de impostos estaduais como o ICMS, mas indispensável é a delimitação dessas legislações em pontos comuns e a revisão da atuação do CONFAZ, para que os estados possam atender suas necessidades sem transferir complexidade para os contribuintes.

De acordo com Carvalho e Mendonça (2014, p.975-977), a eliminação de incertezas jurídicas se mostra tanto com a instauração de regras gerais estáveis para inibir incentivos fiscais irregulares quanto da unificação dos procedimentos de tributação em todos os estados. Já para o aumento da competitividade das empresas, se faz necessária a neutralidade da disposição de recursos buscando evitar a incidência de tributo sobre tributo e acumulação de créditos, criando assim sistemas de devolução imediata de créditos. Isso somado a desoneração dos investimentos estimularia a livre concorrência aquecendo a economia do país.

A Guerra fiscal deve ser combatida por qualquer reforma tributária, posto que, através de falsos incentivos, estados cedem créditos de ICMS para que sejam compensados no estado de destino, logo o estado que concedeu o suposto crédito não arca com sua irregularidade, tornando a economia ineficiente. Essa prática reduz a arrecadação de ambos os estados pois estes deixam de arrecadar ICMS por ato unilateral que muitas vezes são sucedidos de um ato reativo com mais benefícios, tornando empresas dependentes desse ciclo permanentemente (CARVALHO E MENDONÇA, 2014, p.975-977).

7.3. A aplicação do IVA no Brasil

Conforme Leonetti (2007, p.568), o Brasil é um dos pouco países do mundo que ainda não adotaram o IVA incidente sobre o consumo e apesar de que se possa afirmar que o país sobrevive sem um imposto neste formato, é importante dizer que sua criação elevaria a economia brasileira a outro patamar.

Segundo Carvalho e Mendonça (2014, p.984-985), uma boa alternativa para a reforma na tributação sobre o consumo no Brasil seria a transformação do ICMS em um IVA com base de incidência ampla de modo a incidir sobre todas as operações de caráter oneroso com bens e serviços, mesmo que tais operações se iniciem no exterior.

Buscando evitar a cumulatividade de impostos, os autores explicam que o ISS seria fundido com o IVA. Assim sendo, ISS e ICMS não incidiriam um sobre o outro como ocorre hoje, já que os valores a serem cobrados em uma etapa ao longo do ciclo de produção gerariam créditos a serem compensados em etapas subsequentes, diluindo a carga tributária entre os contribuintes e a distribuindo melhor entre os entes arrecadadores, tornando o imposto neutro.

Com efeito, os municípios arrecadaram mais com um IVA estadual, visto que poderiam instituir e arrecadar valores adicionais sobre a alíquota do novo imposto. Desta feita, municípios e estados compartilhariam a mesma base tributária e não a disputariam como acontece hoje, isso reduziria os gastos do fisco e dos contribuintes além de não inferir em perda de receita ou de autonomia de nenhuma das partes (CARVALHO E MENDONÇA, 2014, p.985)

Este modelo de IVA teria linhas gerais estabelecidas por lei complementar, definindo as regras de creditamento do imposto, a parte do montante o que seria destinado aos municípios e as alíquotas do imposto bem como a maneira de divisão de receitas entre estados de origem e de destino envolvidos em operações, além de estabelecer o percentual de imposto a ser cobrado em operações interestaduais e o percentual de imposto dos Municípios juntamente com um adicional (CARVALHO E MENDONÇA, 2014, p.985-986).

Os autores ainda frisam que, invariavelmente, a adoção de um IVA amplo incorreria em perda de arrecadação pois, nos atual sistema tributário brasileiro, o ICMS e ISS interagem gerando cumulatividade, ou seja, cobrando imposto sobre imposto e onerando excessivamente o contribuinte, fator que seria eliminado com o IVA. Mesmo se este novo imposto manter as alíquotas vigentes hoje, a perda seria inevitável, visto que com ele, o princípio da não-cumulatividade realmente seria aplicado (CARVALHO E MENDONÇA, 2014, p.985-986)

Afim de possibilitar tal reforma, seria necessário a criação de fundos para ressarcir estados e municípios das perdas em um possível período de transição bem como para incentivar o desenvolvimento regional, as câmaras de compensação se

apresentam como forma estabelecer essa compensação (CARVALHO E MENDONÇA, 2014, p.987).

Todavia, para Misabel Derzi, instituir um IVA estadual no Brasil seria um erro e um retrocesso, porque, apesar da União Europeia tributar o destino, seu objetivo original é a tributação no estado de origem (DERZI, 1995, p.66).

Ademais, Derzi (1995, p.65), destaca alguns obstáculos que a implantação do IVA no Brasil enfrentaria em sua implantação no país, como a forma federal de Estado e a unidade político-econômica do território nacional. Isso porque, mesmo com o exemplo de vários países, o Brasil, devido às suas distintas ordens políticas, preferiu dividir a incidência do IVA em três, porque nenhum ente estatal aceita reduzir receita. A forma de Estado no Brasil é envolta de interesses políticos que acabam por dismantelar qualquer possibilidade de implantação do IVA.

Corroborando com o entendimento de Misabel Derzi, Bernardes e Fonseca (2012, p.324), afirmam que um dos problemas do federalismo é a compatibilização entre as receitas e as funções que o Estado deve desempenhar.

Misabel afirma ainda que se houvesse um IVA estadual, a unidade econômica nacional deveria ser preservada na forma que se encontra, um mercado integrado em que as mercadorias circulam livremente. O que deveria acontecer, seria uma adição dos países do Mercosul nessas relações no mercado interno, o que manteria a unidade econômica seria a tributação na origem (DERZI, 1995, p.66).

Todavia, apesar das possibilidades negativas, o que é comum em qualquer processo de mudança, o IVA, se adotado no Brasil, traria grandes benefícios que iriam além da desoneração dos contribuintes. De acordo com Leonetti (2007, p.568), tal imposto seria importantíssimo para a harmonização tributária referente aos tributos incidentes sobre o consumo, além de desempenhar papel importante nas relação econômicas do Brasil no Mercosul e com a União Europeia.

Lukic (2017, p.57-58) afirma que só o fato da unificação dos principais tributos sobre o consumo ser aplicada no Brasil através de um IVA, seja ele federal ou estadual, eliminaria uma série de distorções no sistema tributário brasileiro, tais como a incidência cumulativa pelo não creditamento de algumas entradas ou impostos, o que acaba recaindo sobre a produção, a exportação e os investimentos. O autor defende, a adoção do princípio do destino nas operações interestaduais, eliminando, como mais uma hipótese para tanto, a Guerra Fiscal.

O IVA no Brasil, não distorceria os preços devido ao número excessivo de tributos e teria a vantagem da simplificação dos procedimentos tributários e maior transparência devido à harmonização do sistema fiscal (LUKIC, 2017, p.58).

Segundo Lukic, a adoção de um modelo de IVA garantiria:

[...] a desoneração completa e imediata dos bens de uso e consumo e dos bens de capital incorporados ao ativo permanente dos contribuintes, um dos principais problemas do sistema atual, tal como vimos. As exportações teriam imunidade do IVA, e o aproveitamento dos eventuais saldos credores acumulados estaria garantido. Seria facultado aos estados cobrarem no destino adicional de imposto sobre até quatro mercadorias ou serviços, desde que destinadas a consumo final, e seria vedado estabelecer alíquotas, isenções ou quaisquer benefícios, ou até mesmo regras diferenciadas por região ou localidade (LUKIC, 2017, p.60)

Resumindo, Melina de Souza Rocha Lukic afirma que a implantação do IVA seria um caminho para melhorar a qualidade da tributação indireta no Brasil, resolvendo grande parte dos problemas que o ICMS têm atualmente. Para tanto, defende que isso passaria pela criação de um IVA único, de competência da União, ou por um IVA dual, de competência repartida da União com os estados (LUKIC, 2017, p.61).

Diante de todo o exposto, o IVA é uma alternativa segura para transformar a tributação no Brasil, tornando-a mais eficiente e coerente, o problema é como fazer uma reforma tributária brasileira politicamente viável. Como a discussão já fura muito tempo, o que se percebe é que falta consenso e vontade dos entes federativos para promoverem o avanço do tema, além de claro, conscientização da necessidade imperiosa da reforma em defesa (LUKIC, 2017, p.61).

8. METODOLOGIA

Para o aperfeiçoamento do trabalho, a metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica exploratória e logo, não houve esgotamento do tema, mas sim a demonstração de todo o contextual do sistema tributário brasileiro em relação aos impostos sobre o consumo, apresentando o IVA como solução. Desta maneira, foi utilizada a análise de documentos, livros e artigos científicos para embasar o trabalho através da pesquisa descritiva, apresentando os resultados de forma qualitativa, filosófica e dedutiva. Por fim, foi utilizada a pesquisa explicativa e comparativa, para demonstrar a necessidade da instituição do IVA no Brasil.

9. CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou a análise de como o Imposto Sobre Valor Agregado pode mudar os rumos da economia do Brasil e principalmente os dos consumidores, sobretudo os mais pobres. Além disso, permitiu avaliar através da pesquisa e apuração de dados estatísticos, como os consumidores suportam a excessiva onerosidade tributária atendo-se aos principais tributos incidentes sobre o consumo.

A verificação filosófica doutrinária demonstrou como IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins se comportam no sistema tributário nacional, evidenciando suas características principais. Por esta análise, pode-se concluir que tais impostos muitas vezes recaem sobre o contribuinte em cascata, incidindo a alíquota dos tributos mais de uma vez em diferentes fases do ciclo econômico, fazendo o sujeito passivo pagar mais tributos do que realmente deveria ou necessitaria. Isso, conforme demonstrado aumenta a desigualdade social e limita ou dificulta que quem tem menos dinheiro possa subir de classe social, por exemplo.

Nesse sentido, a ligação entre os tributos mencionados e o caminho o qual eles percorrem até chegar no consumidor de fato é fator preponderante para entender porque a tributação sobre o consumo é tão severa no Brasil em comparação com países de desenvolvimento nivelado ou superior.

Por meio disso, na União Europeia, o IVA foi determinante para o fortalecimento dos laços econômicos e das relações internacionais dentro e fora do bloco, contribuindo para a solidificação da região. No Mercosul, apesar de grande parte dos países adotarem este sistema de tributação sobre o consumo, o IVA não teve uma forte influência para o bloco econômico, visto que o Brasil, na contramão de seus vizinhos, adotou postura totalmente diferente alocando diversos impostos sobre o consumo, o que impediu a harmonia dos sistemas de tributação e consequentemente estagnou a região nesse sentido.

Pode-se concluir que o percurso do IVA e da formação do sistema tributário brasileiro levaram bastante tempo para se transformarem no que são hoje. O IVA, como modelo internacional amplamente adotado e aprovado pela maioria dos países desenvolvidos, é tido como símbolo de uma tributação mais realizada com isonomia e com respeito à capacidade que cada indivíduo tem de contribuir de acordo com sua força econômica, em total sintonia e respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva. Princípio este que, apesar de positivado na Carta Magna brasileira, não

encontra respaldo no sistema jurídico e econômico mas sim diversos empecilhos. Pode-se afirmar que o sistema tributário nacional sofreu várias transformações desde o início da República no fim do século XIX. Ademais, houve grande intensificação dessas alterações legislativas, sobretudo na segunda metade do século passado culminando com a Constituição Federal de 1988. Após a promulgação da Carta, o Brasil se viu envolto a continuidade de reformas que a Constituição não conseguiu evitar, a cada nova reforma um novo problema surgia e era necessário mais reformas, o que é facilmente percebido até hoje.

Grandes propostas de reforma tributária foram sugeridas, mas logo perderam força, principalmente pelo receio de redução de competência tributária dos entes federados e a falta de vontade da classe política que, é predominantemente rica e com muito a perder com mudanças nesse âmbito. O projeto do Deputado Luiz Carlos Hauly, em trâmite atualmente na Câmara dos Deputados, é mais uma prova de como o sistema de cobrança de impostos no Brasil é falho e ultrapassado, necessitando de ampla e efetiva alteração que atenda aos interesses da população. Sua proposta, é a melhor alternativa para adoção do IVA no Brasil, porque, em cenário puramente dedutivo, implicaria em não cumulatividade de impostos e em uma profunda mudança de competência tributária entre os entes federados de uma forma que diminuiria o medo da perda destas, aumentando a receita para os estados, municípios e Distrito Federal e não subjugando os interesses da União. A alteração de fontes de receita poderia alavancar a economia alcançando o consumidor final isentando-o de uma tributação excessivamente onerosa no ciclo econômico.

Tratando ainda da lógica dedutiva adotada no presente trabalho, esta viabilizou a criação de uma perspectiva no cenário econômico com a possível adoção do IVA pelo Brasil. Dentre as principais consequências benéficas aferiu-se que a aplicação deste imposto desburocratizaria o sistema de cobrança de impostos, uma vez que vários tributos se tornariam um só, necessitaria de muito menos fiscalização, isso além de facilitar o entendimento do contribuinte para pagar o que é devido corretamente. Haveria uma realocação de competências, transferindo o IVA para a esfera estadual com alíquota única em todos os estados, acabando assim com a Guerra Fiscal deixando o ISS a cargo dos municípios e forçando estes entes a uma maior fiscalização. Com uma legislação firme, o IVA também poderia acabar com os incentivos fiscais que são concedidos a grandes empresas de forma

discrecional, o que contribui para troca de favores entre políticos, aumento de impostos em determinados setores e corrupção. O IVA também equilibraria a balança econômica do país, não intervindo no volume de receitas mas sim na fonte de receitas, ao passo que diminuiria a tributação sobre o consumo e sobre o lucro e aumentaria a incidência sobre propriedades e renda. Além disso, problemas como a tributação de imposto sobre imposto seria praticamente extinta.

Dada a importância aos assuntos desenvolvidos no presente estudo têm-se a dimensão de como uma reforma tributária é importante para que o Brasil possa voltar a crescer e mais que isso, para que os brasileiros consigam evoluir contribuindo na medida que sua capacidade econômica permite. A árdua busca por justiça tributária já alcançou vários êxitos mas coleciona fracassos. Entende-se que este conceito de justiça passa pela criação do IVA, trazendo profundas transformações no país e sendo benéfico tanto para os contribuintes quanto para o Estado brasileiro, pois é sabido que o Estado não sobrevive sem a tributação, mas os limites desta devem ser mais respeitados para se alcançar uma harmonia na relação jurídico-tributária.

10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BERNARDES, F.C.; FONSECA, M. J. A. Reforma tributária constitucional: a intervenção do Estado e a iniciativa privada. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. (Coord.) **Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: QuartierLatin, 2012. p. 307-325.

ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **id/496881**, 2001.

BALTHAZAR, Ubaldo César. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 29, n. 56, p. 245-258, 2010.

BRASIL, CTN. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios**. Disponível em< [http://www. planalto. gov. br/ccivil_03/leis L, v. 5172, 2010](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis L, v. 5172, 2010).

BRASIL, Lei Complementar nº87, de 13 de Setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm

CARDOSO, M. F. **Imposto sobre Valor Agregado: um estudo sobre sua proposta e aplicação nos países do MERCOSUL**. Congresso de Contabilidade, 2015.

CARVALHO, O. S.; MENDONÇA, M. A. G. O futuro da tributação sobre o consumo no Brasil: Melhorar o ICMS ou criar um IVA amplo? Perspectivas para uma reforma

tributária. In: MOREIRA, André Mendes. et. al. **O direito tributário: Entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 971-986.

CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 25. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CRETTON, Ricardo Aziz. Um IVA à Brasileira para a Integração Econômica. 2001.

DA SILVA MARTINS, Ives Gandra. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, v. 2, n. 1, p. 85-102, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Seqüência; Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 16, n. 31, p. 62, 1995.

FEDERAL, Constituição. Disponível em: [www. planalto. gov. br](http://www.planalto.gov.br). **Acesso em 05/09/2017**, v. 7, 1988.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 34, n. 66, p. 213-234, 2013.

HAULY, L. C. **Principais Linhas da Proposta de Reforma Tributária - Deputado Luiz Carlos Hauly**. Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly> Acesso em: 15 set. 2017.

HOBBS, T. **Leviatã. Tradução: João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LEONETTI, Carlos Araújo. A harmonização tributária no MERCOSUL e a necessidade da instituição de um IVA federal no Brasil. **Interesse Público, São Paulo**, v. 9, n. 46, p. 181-189, 2007.

LUKIC, M. S. R. ICMS: Entraves jurídicos e econômicos e propostas de melhoria. In: SACHSIDA, Adolfo. **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos**. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de Informação Legislativa**, v. 136, 1997.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O imposto sobre o valor agregado na União Européia. **Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais**, v. 3, n. 1, 2015.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4138>>. Acesso em: 30 set. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTOS, A.C., LOPES, C.M.M. **Fiscalidade outros olhares**. Porto: Vida Económica, 2013,

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes**. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons. Madrid. 2002. P. 21.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. 1996.